

Michael Hubmann / Stefanie Stöcklinger\*)

## SWI-Jahrestagung: Abzugsteuerrückerstattung bei Arbeitskräftegestellung

### SWI CONFERENCE: REFUNDING WITHHOLDING TAXES ON PERSONNEL LEASING FEES

On November 18<sup>th</sup>, 2021, the 16<sup>th</sup> annual SWI conference was held in Vienna. Various recent cases on international tax law were presented and discussed from the perspective of practitioners, judges, tax auditors, and experts from the tax administration. This contribution summarizes the main points of discussion on a selected case.<sup>1)</sup>

#### I. Sachverhalt

Im Rahmen einer Arbeitskräftegestellung wurde von einer in Großbritannien ansässigen Ltd Personal an eine österreichische GmbH entsandt. Die GmbH behielt vom gesamten Gestellungsentgelt die Abzugsteuer gemäß § 99 Abs 1 Z 5 EStG ein. Mangels Betriebsstätte der britischen Ltd in Österreich kam Österreich nach dem DBA Großbritannien kein Besteuerungsrecht an den Gewinnen der Ltd zu. Die britische Ltd stellte daher einen Antrag auf Rückzahlung der Abzugsteuer für jenen Teil des Gestellungsentgelts, der die Löhne und Gehälter des gestellten Personals überstieg. Das Finanzamt versagte die Rückzahlung, da kein freiwilliger Lohnsteuerabzug erfolgt war und die amtswegig errechnete Lohnsteuer die Abzugsteuer übersteigen würde. Das BFG gab der Beschwerde und somit dem Rückerstattungsantrag statt und erteilte der Ansicht des Finanzamtes mangels einschlägiger Rechtsgrundlage eine Absage. Der VwGH hatte über die Revision zu entscheiden.

#### II. Diskussion

**Nikolaus Zorn:** Die beschränkte Steuerpflicht von Arbeitskräftegestellern ist in § 98 Abs 1 Z 3 TS 5 EStG geregelt. Korrespondierend dazu findet sich in § 98 Abs 1 Z 4 EStG die beschränkte Steuerpflicht der im Inland tätigen Arbeitnehmer. Die Verbindung zu § 98 Abs 1 Z 3 EStG ergibt sich daraus, dass die Besteuerung der beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer entfällt, wenn die Einkünfte wirtschaftlich bereits nach Z 3 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) erfasst sind. Eine weitere Regelung, die der VwGH in diesem Erkenntnis heranzieht, ist die Nettoabzugsbesteuerung nach § 99 Abs 2 Z 2 EStG, in der für den EU-/EWR-Bereich geregelt wird, dass die Abzugsbesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger auch unter Berücksichtigung von Betriebsausgaben erfolgen kann (Quellenbesteuerung). Dies gilt aber nur unter bestimmten Voraussetzungen. Eine dieser Voraussetzungen ist: Wenn Empfänger der als Betriebsausgaben geltend gemachten Zahlungen auch beschränkt steuerpflichtige Personen sind, muss sichergestellt sein, dass bei diesen Empfängern der Zahlungen die österreichische Besteue-

\*) Michael Hubmann, LL.B. und Stefanie Stöcklinger, LL.M. sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

1) Am 18. 11. 2021 fand zum sechzehnten Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien) gemeinsam veranstaltete SWI-Jahrestagung in Wien statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des internationalen Steuerrechts wurden aus Sicht der Betriebsprüfung, des BMF, des BFG, des VwGH und der Beratungspraxis diskutiert. Unter der Moderation von Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang diskutierten StB Mag. Gerald Gahleitner, LL.M., Mag. Judith Herdin-Winter, WP/StB Mag. Gabriele Holzinger, Mag. Matthias Kornberger, Präs. i. R. Dr. Christian Lenneis, WP/StB Mag. Christoph Plott, WP/StB Dr. Roland Rief, WP/StB Mag. Reinhard Rindler, LL.M., Horst Rinnhofer, Dr. Sabine Schmidjell-Dommes, Laura Turcan, LL.M. und Sen.-Präs. Univ.-Prof. Dr. Nikolaus Zorn. Dieser Beitrag gibt die Argumente wieder, die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauscht wurden.

zung erfolgt. Nur dann sind die Betriebsausgaben bereits bei der Quellenbesteuerung zu berücksichtigen.

Im gegenständlichen Fall spielt auch das DBA Großbritannien eine Rolle. Mangels Betriebsstätte des Gestellers steht Österreich nach Art 7 DBA Großbritannien kein Besteuerungsrecht am Gewinn des Gestellers zu. Zu berücksichtigen ist zudem die DBA-Entlastungsverordnung. § 5 DBA-Entlastungsverordnung sieht vor, dass das Finanzamt für Großbetriebe den Gestellern eine Art „Freistellungsbescheid“<sup>2)</sup> erteilen kann. Demnach ist dann eine Entlastung an der Quelle zuzulassen, wenn der Gesteller sich zur Erfüllung der Arbeitgeberverpflichtungen iSd §§ 76 ff EStG bereit erklärt. Im konkreten Fall lag ein solcher „Freistellungsbescheid“ nicht vor.

Dem VwGH zufolge dient der Steuerabzug iSd § 99 Abs 1 Z 5 EStG auch der Sicherstellung der Besteuerung der Einkünfte der beschränkt steuerpflichtigen gestellten Arbeitnehmer. Der VwGH nimmt in diesem Zusammenhang Bezug auf die Nettoabzugsbesteuerung des § 99 Abs 2 Z 2 EStG und führt aus, ein der Abzugsbesteuerung zugrunde liegender Sicherungszweck könne auf unterschiedliche Art und Weise erfüllt werden: Entweder der Gesteller nimmt einen freiwilligen Lohnsteuerabzug vor oder die Arbeitnehmer werden ohnedies in Österreich zur Einkommensteuer veranlagt.

Ist dieses Sicherungserfordernis nicht erfüllt, findet dem Erkenntnis des VwGH zufolge im Erstattungsverfahren des Gestellers eine Gegenrechnung der Erstattungsforderung des Gestellers mit der Einkommensteuerschuld der beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer statt. Insofern wurde die Auffassung des Finanzamtes bestätigt. Es muss also im Rückerstattungsverfahren berechnet werden, in welcher Höhe sich die Einkommensteuer für die beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer ergibt. Es geht dabei um die Berechnung der Einkommensteuer, die sich im Fall der Veranlagung der beschränkt Steuerpflichtigen errechnen hätte. Dabei kann der Gesteller als Arbeitgeber allfällige Werbungskosten der Arbeitnehmer darlegen.<sup>3)</sup> Eine Rückerstattung nach § 240 BAO erfolgt nur in jenem Umfang, in dem die Abzugsteuer nach § 99 EStG die errechnete Einkommensteuer der Arbeitnehmer übersteigt. Der VwGH hat die Entscheidung des BFG aufgehoben; die Durchführung dieser Berechnung ist nun Aufgabe des BFG.

§ 99 Abs 2 Z 2 EStG normiert in Bezug auf die Nettoabzugsbesteuerung, dass der Gesteller seine Betriebsausgaben, etwa die Löhne an die Arbeitnehmer, „vor dem Zufluss“ des Gestellerhonorars seinem Vertragspartner bekanntgeben muss. Für das Rückerstattungsverfahren nimmt der VwGH in Bezug auf dieses Mitteilungserfordernis in § 99 Abs 2 Z 2 EStG eine teleologische Reduktion vor. Die Voraussetzung, dass Betriebsausgaben dem Vertragspartner vorweg bekanntgegeben werden müssen, gilt nur für den Quellensteuerabzug. Im Erstattungsverfahren fällt diese zeitliche Voraussetzung hingegen weg. § 99 Abs 2 Z 2 EStG hat den Fall vor Augen, dass direkt an der Quelle besteuert wird, wenn der Schuldner der Einkünfte den Gestellungslohn auszahlt. Bei der Erstattung – natürlich auch bei der Veranlagung, sofern man diese zulässt – kann diesem Erfordernis jedoch auch noch nachträglich entsprochen werden.

Der vorliegende Fall wirft nun einige Probleme auf, die auch in anderen Fällen der Arbeitskräftegestaltung auftreten können. Es stellt sich zB die Frage, ob der Gesteller, der betriebliche Einkünfte erzielt, die aufgrund des DBA steuerfrei gestellt sind, tatsächlich verpflichtet ist, im Rückerstattungsverfahren seine Forderung auf Steuerrückzahlung um die Einkommensteuer der beschränkt Steuerpflichtigen zu mindern. Der VwGH scheint dies hier so zum Ausdruck gebracht zu haben.

---

<sup>2)</sup> Eine Entlastung von der Abzugsteuer iSd § 99 Abs 1 Z 5 EStG an der Quelle wäre nach der DBA-Entlastungsverordnung nur möglich gewesen, wenn ein Bescheid nach § 5 Abs 1 Z 4 und Abs 3 DBA-Entlastungsverordnung vorgelegen wäre.

<sup>3)</sup> § 102 Abs 2 Z 1 EStG idF BGBl I 2019/103.

Ein weiterer Punkt ist, dass § 99 Abs 2 Z 2 EStG nur in Bezug auf Zahlungen an beschränkt Steuerpflichtige eine Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs kennt. Unklar bleibt, was geschieht, wenn sich die Arbeitnehmer länger als sechs Monate im Inland aufhalten und unbeschränkt steuerpflichtig werden.<sup>4)</sup> Überdies bleibt fraglich, wie Arbeitnehmer, die nach § 1 Abs 4 EStG einen Antrag zur unbeschränkten Steuerpflicht stellen, einzuordnen sind.<sup>5)</sup> Offensichtlich wird aber angenommen, dass sich die gestellten Arbeitnehmer nie an ein Finanzamt wenden und innerhalb von sechs Monaten das Land wieder verlassen.

Gesetzt den Fall, Arbeitnehmer werden – im Rahmen der beschränkten oder der unbeschränkten Steuerpflicht – veranlagt, stellt sich weiters die Frage, was dann mit der Abzugsteuer geschieht. Wird die vom Gestellerhonorar einbehaltene Abzugsteuer – soweit sie nicht rückerstattet wird – als Steuer der Arbeitnehmer betrachtet und auf die Einkommensteuer der Arbeitnehmer angerechnet? Könnte also die Abzugsteuer auf das Gestellerhonorar eine Vorerhebung der Einkommensteuer der Arbeitnehmer sein, die somit bei deren Veranlagung anrechenbar ist? Dieses Problem betrifft nicht nur Veranlagungen in Österreich. Fraglich ist auch das Vorgehen der Heimatstaaten der gestellten Arbeitnehmer, wenn dort eine einkommensteuerliche Erfassung dieser Arbeitnehmer erfolgt. Sind die Heimatstaaten dann tatsächlich bereit, die beim österreichischen Gesteller abgezogene Abzugsteuer als Einkommensteuer anzusehen und – falls mit dem jeweiligen Staat im DBA ein Anrechnungsverfahren festgelegt ist – anzurechnen?

Aus dem Erkenntnis ergibt sich des Weiteren, dass der Gesteller nach dem DBA mit seinen betrieblichen Einkünften steuerbefreit ist und darin der Grund dafür liegt, dass er nicht veranlagt werden kann. Das Fehlen einer Veranlagungsmöglichkeit ist ja Voraussetzung für die Zulässigkeit eines Rückerstattungsverfahrens. Aufgrund des Primats der Veranlagung musste der VwGH dies darlegen, damit das Rückerstattungsverfahren überhaupt als zulässig angesehen werden konnte. Dem Erkenntnis zufolge war also die Veranlagung nicht möglich, weil das DBA Großbritannien eine gänzliche Steuerbefreiung des Gewinns aus der Gestellung in Österreich vorsieht. Hätte der beschränkt steuerpflichtige Gesteller neben steuerbefreiten Einkünften auch andere Einkünfte, die keiner Befreiung unterliegen, erzielt – etwa aus einer inländischen Grundstücksvermietung –, so wäre jedenfalls eine Veranlagung verpflichtend gewesen.

**Roland Rief:** Beachtlich ist zuallererst, dass § 99 Abs 2 Z 2 EStG den Nettosteuerabzug im EU-/EWR-Bereich nur unter der Voraussetzung zulässt, dass die mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben, die abgezogen werden sollen, dem Arbeitgeber vor dem Zufließen der Einkünfte vom beschränkt Steuerpflichtigen mitzuteilen sind. Zusätzlich verlangt § 99 Abs 2 Z 2 EStG, dass bei Ausgaben, die einen Betrag von 2.000 Euro übersteigen, die inländische Besteuerung beim Empfänger ausreichend sichergestellt sein muss. Erstere Voraussetzung war im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Folglich wäre die Nichtanwendung des § 240 Abs 3 BAO als rechtmäßig anzuerkennen, denn es wurde vom Schuldner der Einkünfte nichts „zu Unrecht“ abgezogen. Dem Schuldner der Einkünfte wurden, wie es § 99 Abs 2 Z 2 EStG voraussetzt, keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten vorab mitgeteilt, sodass allfällige Ausgaben keine Berücksichtigung finden konnten und daher aus der Sicht des § 99 Abs 2 Z 2 EStG zu Recht nicht abgezogen wurden.

Weiters stellt sich die Frage nach dem Anwendungsbereich des § 240 Abs 3 BAO: Dem Arbeitskräftegesteller steht doch gemäß § 102 Abs 1 Z 3 EStG die Möglichkeit zur Antragsveranlagung offen, und diese Möglichkeit schließt umgekehrt eine Rückerstattung nach § 240 Abs 3 BAO gerade aus. Trotzdem wurde dem Antrag nach § 240 Abs 3

<sup>4)</sup> Gemäß § 26 Abs 2 BAO begründet ein Abgabepflichtiger einen gewöhnlichen Aufenthalt, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert.

<sup>5)</sup> Veranlagung der Arbeitnehmer als unbeschränkt Steuerpflichtige nach § 1 Abs 4 EStG.

BAO stattgegeben. Eine Unzulässigkeit der Antragsveranlagung nach § 102 Abs 1 Z 3 EStG aufgrund einer DBA-Steuerbefreiung würde dazu führen, dass die Stellung eines Rückerstattungsantrags – für den die Formalvoraussetzungen, wie bereits ausgeführt, gar nicht vorliegen – der einzige Weg ist, um Betriebsausgaben letzten Endes doch noch geltend zu machen. Diese Ansicht ist jedoch umso mehr zu hinterfragen, als es sich bei der Steuerbefreiung kraft eines DBA um keine persönliche, sondern um eine sachliche Steuerbefreiung handelt. Die Einkünfte sind nach dem DBA nicht generell steuerfrei, sondern lediglich für bestimmte Einkünfte kommt dem anderen Vertragsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht zu. Einen beschränkt Steuerpflichtigen, der mit seinen Einkünften lediglich einer (sachlichen) Steuerbefreiung nach dem DBA unterliegt, von der Antragsveranlagung nach § 102 EStG auszuschließen, erscheint nicht sachgerecht.

**Sabine Schmidjell-Dommes:** Insgesamt ist es begrüßenswert, dass auch das Höchstgericht die Ansicht vertritt, dass von der Abzugsteuer nicht bloß die Gestellungsvergütung umfasst ist, sondern damit auch die Besteuerung der Arbeitnehmer abgedeckt wird. Jedoch führt die im Erkenntnis vorgenommene fiktive Veranlagung dazu, dass das System in sich nicht mehr stimmig ist und einer Anpassung oder gar einer Neuaufstellung bedarf. Um dies abschließend beurteilen zu können, bedürfen jedoch noch einige Fragen der Klärung. In diesem Zusammenhang muss daher überdacht werden, ob die Abzugsteuer in dieser Form noch Bestand haben kann oder ob man zusätzlich zum bereits bestehenden System ein zweites paralleles System einführt, das die Lösung diesbezüglich neu auftretender Fragen behandelt, wobei ein solch paralleles System mit der Möglichkeit des freiwilligen Lohnsteuerabzugs dem Grunde nach bereits besteht.

**Christian Lenneis:** Das Erkenntnis lässt mehr Fragen offen als es beantwortet. Bei der fiktiven Veranlagung müsste man zB als Abzugsverpflichteter die Höhe der Werbungskosten jedes einzelnen Arbeitnehmers erfragen. Hinzu kommt die Problematik, dass der Abzugsverpflichtete nicht nur beschränkt steuerpflichtige Personen entlohnt, sondern auch Personen, die unbeschränkt steuerpflichtig sind oder es im Laufe der Zeit werden. Warum die Veranlagung nicht möglich sein soll, erscheint völlig unklar. Man bedenke bloß jene Fälle, in denen die Veranlagung durchgeführt wird, da etwa der Steuerpflichtige Einkünfte hat, die sehr wohl der inländischen Steuerpflicht unterliegen. Wirkt sich dies dann *vice versa* auf die Rückerstattung aus? Angenommen ein Steuerpflichtiger bekommt mehr zurück, als der fiktiven Veranlagung zugrunde gelegt worden ist. Diesfalls ergäbe sich ein bei nachträglicher Betrachtung zu hoher Rückerstattungsbetrag, der eine Abänderung gemäß § 295a BAO erfordern würde. Die Differenz zwischen tatsächlich veranlagter Steuer und fiktiver Steuer wäre wiederum vom Abzugsverpflichteten zurückzufordern. Insgesamt erscheint das Erkenntnis nicht sehr praxistauglich.

**Nikolaus Zorn:** Sollte es tatsächlich zur Veranlagung der gestellten Arbeitnehmer in Österreich kommen – als beschränkt Steuerpflichtige oder als unbeschränkt Steuerpflichtige – und sollte die beim Gestellungsentgelt abgezogene Abzugsteuer auf die Einkommensteuerschuld der gestellten Arbeitnehmer angerechnet werden, wäre es für die Arbeitnehmer günstig, ihre Werbungskosten erst im Rahmen der Veranlagung geltend zu machen. Sie müssten dann einen Teil der angerechneten Abzugsteuer zurückbekommen. Wobei dies nur dann gelten würde, wenn man die Abzugsteuer als Entrichtung der Einkommensteuer der gestellten Arbeitnehmer, also als Vorerhebungsform der Einkommensteuer, ansehen würde.

**Sabine Schmidjell-Dommes:** Insgesamt sprechen die dargestellten Problematiken allesamt für eine Anwendung des freiwilligen Lohnsteuerabzugs, durch den sich der Abzugsverpflichtete bereit erklärt, die Arbeitnehmer bereits mit Beginn der Gestellung freiwillig zu besteuern. Die Bestimmung zum freiwilligen Lohnsteuerabzug gemäß § 47 Abs 1 EStG<sup>9)</sup>

---

<sup>9)</sup> § 47 Abs 1 EStG idF BGBl I 2019/19 und BGBl I 2021/3.

trat zwar erst im Laufe des Jahres 2019 in Kraft, allerdings bestand bereits davor die Möglichkeit des freiwilligen Lohnsteuerabzugs.

**Roland Rief:** Um letzten Endes sicherzustellen, dass die Arbeitnehmer tatsächlich besteuert werden, müsste jedoch der freiwillige Lohnsteuerabzug für die im Inland beschäftigten Leiharbeiter durch den Arbeitskräftegesteller – oder allenfalls durch den inländischen Beschäftiger – als ein verpflichtender Lohnsteuerabzug ausgestaltet werden. Durch die Sicherstellung der Besteuerung der Arbeitnehmer könnte in der Folge der Arbeitskräftegesteller entlastet und ihm der Betriebsausgabenabzug in Höhe der Einkommensveranlagung gestattet werden.

Thomas Kollruss<sup>\*)</sup>

## Verrechnungspreiskorrekturen gegenüber einer beschränkt steuerpflichtigen Muttergesellschaft

### TRANSFER PRICING ADJUSTMENTS AGAINST A NON-RESIDENT PARENT COMPANY AND EU TAX LAW

This article deals with transfer pricing adjustments against a non-resident parent company by the foreign state of residence of the beneficiary subsidiary in the context of EU tax law. In particular, the recent CJEU decision in the *Viva Telecom Bulgaria* case, C-257/20, is analyzed.

#### I. Überblick

##### 1. Zielsetzung

Der Beitrag befasst sich vor dem Hintergrund der jüngsten EuGH-Entscheidung in der Rs *Viva Telecom Bulgaria*<sup>1)</sup> mit grenzüberschreitenden Verrechnungspreiskorrekturen zwischen verbundenen Unternehmen durch den Mitgliedstaat der begünstigten Leistungsempfängerin gegenüber dem beschränkt steuerpflichtigen leistenden Unternehmen bzw. Darlehensgeber in Bezug auf fiktive<sup>2)</sup> Zinserträge aus einer zinslosen Darlehensgewährung. Literatur zu diesem erst kürzlich ergangenen Judikat und der zugrunde liegenden Materie ist bislang nur im Ansatz vorhanden.<sup>3)</sup> Maßgeblich geht es um die Unionsrechtskonformität einer solchen Besteuerungsregelung. Die Kernaussagen des EuGH-Judikats werden extrahiert und kritisch analysiert. Die allgemeine Relevanz der Aussagen für die Mitgliedstaaten und den Steuerpflichtigen wird herausgearbeitet. Schließlich erfolgt eine Übertragung auf das österreichische Steuerrecht samt Erörterung der Implikationen.

##### 2. Sachverhalt und Prämissen

Der EuGH-Entscheidung in der Rs *Viva Telecom Bulgaria* liegt der Sachverhalt einer zinslosen Darlehensgewährung durch eine luxemburgische Mutterkapitalgesellschaft (Darlehensgeberin) an ihre 100%ige bulgarische Tochtergesellschaft (Darlehensnehmerin) zugrunde.<sup>4)</sup> Nach bulgarischem Steuerrecht fällt die Inanspruchnahme oder Ge-

<sup>\*)</sup> Thomas Kollruss ist Steuerberater und im Bereich des internationalen Steuerrechts tätig.

<sup>1)</sup> Siehe EuGH 24. 2. 2022, *Viva Telecom Bulgaria*, C-257/20.

<sup>2)</sup> Fremdvergleichskonforme Vergütung (Zinsen), die fremde Dritte bei einer vergleichbaren Transaktion vereinbart hätten.

<sup>3)</sup> Vgl. Lazarov, Case Note: *Viva Telecom Bulgaria*, in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Storck, CJEU – Recent Developments in Direct Taxation 2020 (2021).

<sup>4)</sup> Siehe EuGH 24. 2. 2022, *Viva Telecom Bulgaria*, C-257/20, Rn 25: „Dabei handelte es sich um ein zinsloses Wandeldarlehen, das 60 Jahre nach Inkrafttreten des Vertrags fällig werden sollte.“