

Ansprüche überlassener Arbeitnehmer

Kremierung
Schmelzpunkte Gold/Titan

Schiedsgericht der WKÖ
Neue Schiedsordnung

Gesellschaftsrechts-
Änderungsgesetz 2013

Nicht börsennotierte AG
Statutarische Vorkaufsrechte

Patent- und Markenrecht
Novelle 2014

Patentregister
Streitanmerkung

Vermeidung der Doppelbesteuerung nur bei „diskriminierungsfreiem“ Arbeitgeberbegriff?

In mehreren EAS-Auskünften vertritt das BMF die Auffassung, dass Österreich bei Personalentsendungen und Arbeitnehmerüberlassungen nur dann zur Vermeidung der Doppelbesteuerung iSv Art 23 OECD-MA verpflichtet ist, wenn der andere Vertragsstaat sowohl bei innerstaatlichen als auch bei grenzüberschreitenden Sachverhalten denselben wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff anwendet. Trotz Kritik in der Literatur hat sich der UFS dieser Auffassung angeschlossen.

KASPER DZIURDZ

A. Ausgangsfall: Qualifikationskonflikt bei einer Personalentsendung nach Kroatien

Der UFS-E v 18. 3. 2013¹⁾ lag folgender Sachverhalt zugrunde: Die Bw war bei einer österr GmbH beschäftigt und erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In den Streitjahren wurde die Bw von ihrem österr Arbeitgeber befristet nach Kroatien zu einer Konzerngesellschaft entsandt. Sie behielt ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich bei und hielt sich in den betreffenden Kalenderjahren insgesamt nicht länger als 183 Tage in Kroatien auf. Die Bw vertrat den Standpunkt, dass Österreich verpflichtet sei, zur Vermeidung der Doppelbesteuerung den Arbeitslohn für ihre Tätigkeit in Kroatien von der Besteuerung freizustellen.

Gemäß Art 15 Abs 1 DBA Kroatien²⁾ dürfen Vergütungen aus unselbständiger Arbeit, die eine in Österreich ansässige Person bezieht, in Kroatien besteuert werden, soweit die Arbeit in Kroatien ausgeübt wird. Österreich ist in diesem Fall verpflichtet, die Vergütungen nach Art 23 Abs 1 lit a zu befreien. Gemäß der 183-Tage-Regel in Art 15 Abs 2 verbleibt jedoch das alleinige Besteuerungsrecht bei Österreich, wenn sich der Arbeitnehmer im betreffenden Kalenderjahr insgesamt nicht länger als 183 Tage in Kroatien aufhält (lit a), die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in Kroatien ansässig ist (lit b), und die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in Kroatien hat (lit c). Wird aus Art 3 Abs 2 abgeleitet, dass der im Abkommen nicht definierte Ausdruck „Arbeitgeber“ die Bedeutung hat, die ihm nach dem originär innerstaatlichen Recht zukommt, so könnte aus österr Sicht die 183-Tage-Regel anwendbar sein, denn die Vergütungen werden von einem Arbeitgeber – der österr GmbH als Arbeitgeber der Bw iSv § 47 Abs 1 EStG – gezahlt, der nicht in Kroatien ansässig ist. Österreich hätte damit das alleinige Besteuerungsrecht. Allerdings könnte sich auch Kroatien auf Art 3 Abs 2 berufen und dem nicht definierten Ausdruck

„Arbeitgeber“ eine Bedeutung nach dem eigenen originär innerstaatlichen Recht beilegen. Ist nach kroatischem Recht die kroatische Konzerngesellschaft der Arbeitgeber, so wäre aus kroatischer Sicht die 183-Tage-Regel nicht anwendbar. Kroatien hätte damit als Tätigkeitsstaat das vorrangige Besteuerungsrecht.

Um solchen Qualifikationskonflikten entgegenzuwirken und damit Doppelbesteuerung zu vermeiden, wird im OECD-Kommentar³⁾ sinngemäß vertreten, dass Österreich zur Befreiung nach Art 23 Abs 1 lit a DBA Kroatien verpflichtet ist, wenn die „Einkünfte (...) nach diesem Abkommen in Kroatien besteuert werden [dürfen]“. Aus Art 3 Abs 2 soll sich ergeben, dass Kroatien bei einem im Abkommen nicht definierten Ausdruck auf eine Bedeutung nach dem originär innerstaatlichen Recht zurückgreifen darf. Folglich können nach Art 23 Abs 1 lit a die Einkünfte in Kroatien besteuert werden, wenn Kroatien eine Bedeutung aus dem eigenen originär innerstaatlichen Recht übernimmt (die kroatische Konzerngesellschaft ist der Arbeitgeber) und dieser Bedeutung folgend die Einkünfte in Kroatien besteuert werden können (Art 15 Abs 1) – ungeachtet dessen, dass Österreich nach Art 3 Abs 2 eine andere Bedeutung aus dem originär innerstaatlichen Recht übernehmen würde (die österr GmbH ist der Arbeitgeber) und dieser Bedeutung folgend die Einkünfte nicht in Kroatien besteuert werden könnten (Art 15 Abs 2). In diesem Fall ist Österreich verpflichtet, von der Doppelbesteuerung zu entlasten. So argumentierte auch die

Dr. Kasper Dziurdz ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien). Der Beitrag entstand im Rahmen eines Projekts des Austrian Science Fund (FWF): P 25858-G16. Der Autor dankt Mag. Karoline Spies für wertvolle Anregungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

1) UFS 18. 3. 2013, RV/0291-K/10, in diesem Heft Seite 734.

2) BGBl III 2001/119, 19. 6. 2001.

3) OECD-Kommentar 2000 zu Art 23 A und B Rz 32.1 ff; vgl auch OECD-Kommentar 2010 zu Art 15 Rz 8.10; dazu krit und mwN Dziurdz, Kurzfristige Arbeitnehmerüberlassung im Internationalen Steuerrecht (2013) 50 ff, 105 ff sowie 176 ff; Dziurdz, Article 15 of the OECD Model: The 183-Day Rule and the Meaning of „Employer“, BTR 2013, 95 ff.

Bw, dass nach kroatischem Recht aufgrund der Kostenweiterbelastung von der österr GmbH zur kroatischen Konzerngesellschaft letztere Gesellschaft der Arbeitgeber sei. Aus diesem Grund gehe Kroatien zu Recht davon aus, dass die 183-Tage-Regel nicht anwendbar ist. Demnach dürfen die Einkünfte abkommensrechtlich in Kroatien besteuert werden. Österreich sei zur Befreiung verpflichtet.

In der E geht der UFS davon aus, dass ein Qualifikationskonflikt aufgrund von Unterschieden im innerstaatlichen Recht grundsätzlich durch Art 23 vermieden werden kann. Für den UFS wurde aber von der Bw nicht nachgewiesen, dass ein derartiger Qualifikationskonflikt vorliegt. Hinsichtlich der Nachweiserfordernisse verweist der UFS auf die EAS 3201⁴⁾ und 3271⁵⁾ und „teilt die in diesen Auskünften enthaltene Rechtsansicht“.⁶⁾ Einerseits wurde nicht nachgewiesen, dass die kroatische Gesellschaft die Kosten getragen hat, denn in den vorgelegten Unterlagen wurden „Werbeleistungen“ in Rechnung gestellt, die nicht den tatsächlichen Arbeitslohn der Bw abbildeten. Andererseits ist die behauptete Besteuerung der Vergütungen in Kroatien für den UFS nicht relevant, „zumal es sich bei dem (...) vorgelegten kroatischen Steuerbescheid lediglich um einen vorläufigen Bescheid (...) handelt“. Allerdings lässt der UFS offen, welche Rechtsqualität ein vorläufiger Bescheid in Kroatien hat oder aus welchem Grund dieser „lediglich“ vorläufig ergangen ist.

Interessant ist an der E vor allem, dass sich der UFS auf die EAS 3201 und 3271 bezieht, die für die Vermeidung der Doppelbesteuerung iSv Art 23 OECD-MA vom anderen Vertragsstaat einen „diskriminierungsfreien“ Arbeitgeberbegriff fordern. Zudem betont der UFS selbst, dass iSd EAS 3108⁷⁾ (zum DBA Tschechien) eine Befreiung in Österreich nur dann möglich ist, wenn nachgewiesen wurde, „dass keine Diskriminierung von Arbeitskräftegestellern anderer EU-Mitgliedstaaten herbeigeführt und daher in gleicher Weise bei (tschechischen) Arbeitskräftegestellern vorgegangen wird“. Damit hat der UFS – nach der E v 27. 2. 2013⁸⁾ – abermals entschieden, dass Österreich nur dann bereit ist, Qualifikationskonflikte zu lösen, wenn eine „diskriminierungsfreie“ Arbeitgeberdefinition nachgewiesen wurde. Fraglich ist, woraus sich das Erfordernis einer „diskriminierungsfreien“ Arbeitgeberdefinition gewinnen lässt.

B. „Diskriminierungsfreier“ Arbeitgeberbegriff?

Im Fall einer Arbeitskräftegestellung ist aus österr Sicht der Arbeitskräftegesteller der Arbeitgeber, denn nur in Ausnahmefällen wird der Gestellungsnehmer ein unmittelbares, nicht nur vom Gesteller abgeleitetes Weisungsrecht gegenüber dem Arbeitnehmer haben.⁹⁾ Wird jedoch im anderen Vertragsstaat in wirtschaftlicher Betrachtungsweise davon ausgegangen, dass der Gestellungsnehmer der Arbeitgeber ist, so wäre nach OECD-Auffassung¹⁰⁾ Österreich als Ansässigkeitsstaat dazu verpflichtet, den Qualifikationskonflikt zu lösen und für abkommensrechtliche Zwecke dem ausländischen Arbeitgeberbegriff zu folgen. Allerdings soll das nach Auffassung des BMF nur dann gelten, wenn das ausländische innerstaatliche Recht „in europarechtlich

verträglicher Weise von der österreichischen Rechtslage [abweicht]“.¹¹⁾ Somit müsse das ausländische innerstaatliche Recht sowohl bei der inländischen als auch bei der internationalen Arbeitskräftegestellung dem wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff folgen und daher in beiden Fällen den Gestellungsnehmer als Arbeitgeber sehen. Gilt hingegen der wirtschaftliche Arbeitgeberbegriff nur bei der internationalen Arbeitskräftegestellung, wäre das kein rechtlich vertretbarer Rückgriff auf das originär innerstaatliche Recht und daher durch Art 3 Abs 2 nicht gedeckt.

Dagegen wurde in der Literatur von Michael Lang vorgebracht, dass das Unionsrecht für Art 3 Abs 2 keine Rolle spielt:¹²⁾ Der Anwendungsvorrang verdrängt nämlich nicht Begriffe oder nationale Rechtskonzepte, sondern nur Rechtsvorschriften, die eine bestimmte Rechtsfolge vorsehen. Somit können zwar Rechtsfolgen nicht zum Tragen kommen, an den Tatbestandselementen der Rechtsvorschriften ändert sich aber nichts. Bloße Definitionen oder Begriffsinhalte entfalten für sich allein keine Rechtswirkungen, können daher auch nicht gegen Unionsrecht verstoßen und daher auch nicht verdrängt werden. Wenn folglich nach nationalem Recht der Gestellungsnehmer zum Steuerabzug verhalten wird und er aus diesem Grund zum Arbeitgeber erklärt wird, mag der Steuerabzug allenfalls unionsrechtswidrig und vom Anwendungsvorrang betroffen sein, nicht aber die – für sich keine Rechtsfolgen entfaltende – Arbeitgeberdefinition.

Allein dass ein EU-Mitgliedstaat nur bei der internationalen Arbeitskräftegestellung einen wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff vorsieht, diesen für abkommensrechtliche Zwecke heranzieht und dadurch Besteuerungsrechte an sich zieht, dürfte nicht unionsrechtswidrig sein, sofern die ausländischen Arbeitnehmer in diesem Mitgliedstaat steuerlich nicht schlechter gestellt werden als inländische Arbeitnehmer. EU-Mitgliedstaaten sind nämlich frei, Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit untereinander festzulegen, um Doppelbesteuerung zu beseitigen.¹³⁾ Sogar verbleibende Doppelbesteuerung kann unproblematisch sein.¹⁴⁾ Aus unionsrechtlicher Sicht kann dagegen die Abzugspflicht beim Gestellungsnehmer problematisch sein, wenn diese im Inlandsfall mangels wirtschaftlicher Arbeitgeberbereiensechaft nicht greift.¹⁵⁾

4) EAS 3201, 24. 1. 2011, BMF-010221/0178-IV/4/2011.

5) EAS 3271, 9. 3. 2012, BMF-010221/0159-IV/4/2012.

6) Vgl insb zur EAS 3201 krit Lang, Die Bedeutung der Änderungen im OECD-Kommentar 2010 zum Begriff des Arbeitgebers nach Art 15 Abs 2 OECD-MA, SWI 2011, 105 (112 ff).

7) EAS 3108, 17. 12. 2009, BMF-010221/3358-IV/4/2009.

8) UFS 27. 2. 2013, RV/3264-W/11 eclex 2013/268, 662 (Pinetz); implizit auch UFS 27. 4. 2012, RV/3591-W/11.

9) Vgl zB VwGH 19. 12. 2010, 99/15/0191; Zorn in Günther, SWI-Jahrestagung: Auslandsentsendung – wirtschaftlicher Arbeitgeber, SWI 2010, 521 (523).

10) Vgl FN 4.

11) EAS 3108; vgl auch EAS 3201 und 3271 sowie Salzburger Steuerdialog 2010, 18. 10. 2010, BMF-010221/2575-IV/4/2010, 12.

12) Vgl Lang, SWI 2011, 112 f.

13) Vgl zB EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Gilly Rn 24 und 30.

14) Vgl zB EuGH 14. 11. 2006, C-513/04, Kerckhaert & Morres; 16. 7. 2009, C-128/08, Dameseaux.

15) Vgl näher Simader, Withholding Taxes and the Fundamental Freedoms (2013).

Es ist aber Gesetzestechnik, ob der Steuerabzug beim Gestellungsnehmer durch einen „diskriminierenden“ Arbeitgeberbegriff oder auf anderem Wege erreicht wird. Denkbar ist, dass der wirtschaftliche Arbeitgeberbegriff auch auf Inlandsfälle ausgeweitet und somit „diskriminierungsfrei“ ausgestaltet wird. Das bedeutet jedoch nicht, dass der wirtschaftliche Arbeitgeber stets zum Steuerabzug verhalten werden muss. Vielmehr könnten Ausnahmen von dieser Abzugspflicht für Inlandsfälle vorgesehen sein. Aus unionsrechtlicher Sicht bliebe der Steuerabzug womöglich angreifbar, doch ein „diskriminierender“ Arbeitgeberbegriff würde fehlen. Wird daher für Zwecke der Entlastung nach Art 23 auf originär innerstaatliche, aber nur „diskriminierungsfreie“ Arbeitgeberbegriffe abgestellt, so könnte es letztlich von der Gesetzestechnik bei der Steuererhebung abhängen, in welchem Vertragsstaat die Arbeitslöhne besteuert werden können und ob Doppelbesteuerung vermieden wird.

Dennoch hat der UFS schon in der E v 27. 2. 2013¹⁶⁾ die Befreiung nach Art 23 Abs 2 lit a DBA CSSR versagt, weil die Slowakei in Art 5 Abs 4 slkESTG einen wirtschaftlich geprägten Arbeitgeberbegriff nur im Fall ausländischer Arbeitskräftegesteller anwendet. Die Bw hatte nicht nachgewiesen, dass trotz einer „diskriminierungsfreien“ Anwendung der slowakischen Vorschriften ein Qualifikationskonflikt vorlag. Implizit akzeptierte damit der UFS den Nachweis der Bw, dass das slowakische Recht einen wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff kennt, doch das genügte dem UFS aufgrund der vermeintlich diskriminierenden Wirkung der slowakischen Arbeitgeberdefinition nicht. Bei der Beurteilung der diskriminierenden Wirkung stützte sich der UFS darauf, dass „[d]ie erwähnte Bestimmung (...) in Internet-Publikationen von einschlägig tätigen Steuerberatungsgesellschaften als europarechtswidrig beurteilt [wird], weil sie zwischen in- und ausländischen Arbeitskräftegestellern differenziert“. Dieser grobe Prüfungsmaßstab überrascht: Der UFS würde österr Bestimmungen wohl nicht als europarechtswidrig einstufen, allein weil das in nicht näher genannten Internet-Publikationen von einschlägig tätigen Steuerberatungsgesellschaften so gesehen wird. Zudem ist es keineswegs gesichert, dass die Slowakei mit dem wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff und dem damit verbundenen Steuerabzug europarechtswidrig vorgegangen ist.¹⁷⁾ Dem EuGH wurden neulich zwei Fälle zu einer (so weit ersichtlich) vergleichbaren tschechischen Vorschrift vorgelegt, sodass die vorlegenden Gerichte wohl nicht von einem *acte clair* ausgegangen sind.¹⁸⁾

Auch in der E v 18. 3. 2013 zum Ausgangsfall der Personalentsendung nach Kroatien betont der UFS, dass iSd EAS 3108 eine Befreiung in Österreich nur dann möglich ist, wenn nachgewiesen wurde, „dass [im Tätigkeitsstaat] keine Diskriminierung von Arbeitskräftegestellern anderer EU-Mitgliedsstaaten herbeigeführt (...) wird“. Warum der UFS auf die Ausführungen in der EAS 3108 zum „diskriminierungsfreien“ Arbeitgeberbegriff verweist, bleibt unklar, denn in den Streitjahren war Kroatien noch kein EU-Mitgliedstaat. Zwar geht das BMF davon aus, dass das Nachweiserfordernis einer „diskriminierungsfreien“ Arbeitgeberbereiungenschaft „– *obgleich es aus EU-Diskri-*

minierungsverboten hergeleitet ist – nicht auf Entsendungen in EU-Staaten ein[gegrenzt ist]“.¹⁹⁾ Doch das BMF legt nicht offen, welcher Abkommensbestimmung dieses „Diskriminierungsverbot“ entnommen werden soll. Art 24 Abs 1 OECD-MA verbietet zwar Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit, doch sollen sich ansässige und nicht ansässige Personen in keinen vergleichbaren Situationen befinden.²⁰⁾ Unterscheidet ein Staat beim Arbeitgeberbegriff danach, ob der Gestellungsnehmer mit einem ansässigen oder einem nicht ansässigen Arbeitskräftegesteller in Vertragsbeziehungen tritt, dürfte demnach keine indirekte oder versteckte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit vorliegen.

C. Abkommensautonomer Arbeitgeberbegriff

All diese Fragen und Probleme treten nur auf, wenn originär innerstaatliche Arbeitgeberbegriffe für abkommensrechtliche Zwecke herangezogen werden. Schon weil innerstaatliche Arbeitgeberbegriffe mitunter nur für Lohnsteuerabzugszwecke verwendet werden und daher zB auch Betriebsstätten oder Zahlstellen „Arbeitgeber“ sein können,²¹⁾ müssten Zweifel an der Richtigkeit dieser Vorgehensweise bestehen. Zudem dürfte es egal sein, ob ein Abkommen den nicht definierten Ausdruck „Arbeitgeber“ oder – so wie es in den ersten Entwürfen der 183-Tage-Regel der Fall war²²⁾ – den in Art 3 Abs 1 definierten Ausdruck „Person“ verwendet. Art 3 Abs 1 enthält zahlreiche Definitionen und Art 3 Abs 2 verweist bei im Abkommen nicht definierten Ausdrücken auf das originär innerstaatliche Recht. Allerdings sehen beide Bestimmungen vor, dass die Definitionen und originär innerstaatlichen Bedeutungen nur dann herangezogen werden können, „wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert“. Wird in Art 15 Abs 2 lit b und c der Ausdruck „Arbeitgeber“ oder der Ausdruck „Person“ verwendet, erfordert „der Zusammenhang (...) anderes“, nämlich eine abkommensautonome Bedeutung. Art 3 Abs 2 ist nicht als genereller Verweis auf originär innerstaatliche Arbeitgeberdefinitionen zu verstehen. Vielmehr kann aus dem Abkommenszusammenhang ein abkommensautonomer Arbeitgeberbegriff gewonnen werden.²³⁾

Ausgehend davon, dass ein Arbeitnehmer mit Einkünften aus unselbständiger Arbeit iSv Art 15 stets einen Arbeitgeber hat, müssen die wesentlichen Kriterien, die dem Begriff der unselbständigen Arbeit und dem Arbeitgeberbegriff zugrundeliegen, diesel-

16) Vgl FN 9.

17) Vgl Lang, SWI 2011, 112 f.

18) EuGH C-80/13, *ACO Industries Tábor*; C-53/13, *Strojírny Prostějov*.

19) EAS 3271 mit Verweis auf EAS 3201.

20) Vgl OECD-Kommentar 2008 zu Art 24, insb Rz 7.

21) Vgl *De Broel/Avery Jones/Ellis/van Raad/Le Gall/Torrione/Vanni/Miyatake/Roberts/Goldberg/Strobl/Killius/Maisto/Giuliani/Ward/Wiman*, 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“, BIFD 2000, 507; vgl auch *Dziurdz*, Arbeitnehmerüberlassung 106 f.

22) Vgl *Dziurdz*, Arbeitnehmerüberlassung 70 ff.

23) Vgl ausführlich *Dziurdz*, Arbeitnehmerüberlassung 105 ff.

ben sein. Dabei ist der Begriff der unselbständigen Arbeit von einem gemeinsamen internationalen Vorverständnis geprägt.²⁴⁾ Zudem lassen sich aus der Unterscheidung zwischen abhängigen und unabhängigen Vertretern nach Art 5 Abs 5 und 6 Anhaltspunkte für die Arbeitgeberbereitschaft entnehmen.²⁵⁾ Schließlich enthält der OECD-Kommentar schon seit 1992 zahlreiche abkommensautonome Kriterien der Arbeitgeberbereitschaft;²⁶⁾ diese objektiven Kriterien wurden 2010 nochmals erweitert.²⁷⁾ In einer Gesamtbetrachtung lässt sich daher feststellen, wer die relevanten Arbeitgeberfunktionen vorwiegend ausübt und somit der abkommensrechtliche Arbeitgeber ist. Da zahlreiche Auslegungsmittel für eine abkommensautonome Bedeutung sprechen, lässt sich mit guten Gründen vertreten, dass der Ausdruck „Arbeitgeber“ in Art 15 Abs 2 lit b und c stets eine abkommensautonome Bedeutung hat.

Vor dem VwGH sind derzeit mehrere Fälle zu Personalentsendungen und Arbeitnehmerüberlassungen anhängig.²⁸⁾ Es bleibt abzuwarten, ob der VwGH auf den innerstaatlichen Arbeitgeberbegriff abstellen oder Qualifikationskonflikte und Fälle der Doppelbesteuerung durch einen abkommensautonomen Arbeitgeberbegriff vermeiden wird.

24) Vgl *Dziurdz*, Arbeitnehmerüberlassung 109 ff.

25) Vgl *Dziurdz*, Arbeitnehmerüberlassung 116 ff.

26) OECD-Kommentar 1992 zu Art 15 Rz 8; vgl *Dziurdz*, Arbeitnehmerüberlassung 148 ff.

27) OECD-Kommentar 2010 zu Art 15 Rz 8.13 ff; vgl *Dziurdz*, Arbeitnehmerüberlassung 173 ff.

28) VwGH 2010/13/0003; 2010/13/0089 vor Drucklegung entschieden, aber nicht mehr berücksichtigt; VwGH 2009/13/0031.

SCHLUSSTRICH

- *In Doppelbesteuerungsabkommen ist für die Besteuerung von Arbeitslöhnen die 183-Tage-Regel von wesentlicher Bedeutung.*
- *Dabei ist ua ausschlaggebend, wer der Arbeitgeber ist. Greifen bei Personalentsendungen und Arbeitnehmerüberlassungen die Vertragsstaaten auf ihre eigenen originär innerstaatlichen Arbeitgeberbegriffe zurück, können Qualifikationskonflikte und damit Doppelbesteuerung die Folge sein.*
- *Um derartige Konflikte zu vermeiden, wäre nach OECD-Auffassung Österreich als Ansässigkeitsstaat verpflichtet, für abkommensrechtliche Zwecke dem ausländischen Arbeitgeberbegriff zu folgen. Österreich wäre damit dem ausländischen Recht ausgesetzt: Ist nach aus-*

ländischem Recht der Arbeitgeberbegriff wirtschaftlich geprägt und wird daher – im Gegensatz zur österr Rechtslage – der Gestellungnehmer als Arbeitgeber angesehen, würde Österreich sein Besteuerungsrecht verlieren.

- *Diesem aus fiskalischer Sicht für Österreich unerfreulichen Ergebnis setzen das BMF und der UFS Grenzen, indem sie vom anderen Vertragsstaat einen „diskriminierungsfreien“ Arbeitgeberbegriff fordern.*
- *Worin die Rechtsgrundlage für dieses „Diskriminierungsverbot“ liegen soll, bleibt aber fraglich. Der VwGH könnte das Problem an der Wurzel fassen, indem er den Arbeitgeberbegriff autonom aus dem Abkommen heraus auslegt.*