

Oliver-Christoph Günther\*)

## SWI-Jahrestagung: Auslandsentsendung – wirtschaftlicher Arbeitgeber

SWI CONFERENCE: EXPATRIATE MANAGERS – ECONOMIC EMPLOYER

On November 10<sup>th</sup>, 2009, the fourth 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.

### I. SWI-Jahrestagung 2009

Am 10. November 2009 fand zum vierten Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien gemeinsam veranstaltete SWI-Jahrestagung in Wien statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des Internationalen Steuerrechts wurden aus Sicht der Betriebsprüfung, des BMF, des UFS, des VwGH und der Beratungspraxis diskutiert. Unter der Moderation von Univ.-Prof. Dr. Michael *Lang* diskutierten StB Mag. Gerald *Gahleitner*, LL.M., WP/StB MMag. Dr. Bernhard *Gröhs*, LL.M., Min.-Rat Dr. Heinz *Jirousek*, HR Dr. Christian *Lenneis*, Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Helmut *Loukota*, WP/StB Dr. Christian *Ludwig*, Mag. Roland *Macho*, WP/StB Dr. Johann *Mühlehner*, HR Mag. Bernhard *Renner*, WP/StB Dr. Roland *Rief*, WP/StB Dipl.-Ing. Mag. Friedrich *Rödler*, HR Gerhard *Steiner* und HR Univ.-Prof. Dr. Nikolaus *Zorn*. Der folgende Beitrag gibt die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauschten Argumente wieder.

### II. Aktuelles aus der Praxis des UFS – Auslandsentsendung: wirtschaftlicher Arbeitgeber (UFS 22. 1. 2009, RV/3057-W/08)

**Sachverhalt:** Ein Dienstnehmer (DN) einer österreichischen GmbH (*A-GmbH*) wurde per 1. 1. 2006 zur slowakischen Tochtergesellschaft (*SK-Ges*) im Ausmaß von 30 % seiner Arbeitskraft entsendet, wobei folgende Verträge abgeschlossen wurden: einerseits ein Arbeitskräfteüberlassungsvertrag, andererseits ein Entsendungsvertrag. Wesentliche Vertragsinhalte waren, dass der DN während seiner Tätigkeit für die *SK-Ges* in diese eingegliedert und dieser gegenüber ausschließlich verantwortlich wird. So legt die *SK-Ges* beispielsweise die Tätigkeit des Dienstnehmers fest, und sie trägt auch das Risiko für den Erfolg der Tätigkeit des Dienstnehmers. Die slowakische Gesellschaft stellt außerdem nicht nur die Arbeitsmittel und das Büro zur Verfügung, sondern regelt auch Fragen des Diensteinsatzes und der Zeiteinteilung. Die österreichische Gesellschaft hat während der Entsendung folgende Funktionen innegehabt: Vertragspartner des arbeitsrechtlichen Dienstvertrags, Fixierung der Höhe der Bezüge, Abfuhr der Sozialversicherungsbeiträge, Verpflichteter für Abfertigungsansprüche, Entscheidung über das Urlaubsausmaß, Recht auf Kündigung. Im Entsendungsvertrag wurde geregelt, dass auf das Dienstverhältnis das österreichische Recht anzuwenden ist und dass durch die Leistungserbringung für die slowakische Gesellschaft kein eigenständiger Dienstvertrag entsteht. Die Gehaltskosten des DN werden von der *A-GmbH* ohne Aufschlag an die *SK-Ges* weiterverrechnet. Da die slowakische Finanzverwaltung Einkommensteuer einbehalten hat, begehrt der DN nun in Österreich die Anrechnung der in der Slowakei entrichteten Steuer. Er ist der Meinung, dass die *SK-Ges* sein wirtschaftlicher Dienstgeber war und daher das Besteuerungsrecht

\*) Mag. Oliver-Christoph *Günther*, LL.B., ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

## Expatriate Managers – Economic Employer

dem slowakischen Staat zukomme. Das österreichische Finanzamt vertrat hingegen die Ansicht, dass mangels Arbeitgeberenschaft der *SK-Ges* die Einkünfte in der Slowakei aufgrund des Art. 15 DBA Österreich – CSSR<sup>1)</sup> gar nicht besteuert hätten werden dürfen und es daher auch zu keiner Anrechnung kommen kann.

**Bernhard Renner:** Unstrittig war, dass der DN in Österreich über einen Wohnsitz verfügt, den er für die Dauer seiner Auslandsentsendung beibehalten hat. Der DN war daher in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Die Begründung eines Wohnsitzes in der Slowakei wurde vom DN nicht behauptet. Falls in der Slowakei ein Wohnsitz begründet worden sein sollte, so ist gemäß Z 15 des OECD-Kommentars zu Art. 4 OECD-MA das Beibehalten der Wohnstätte im Entsendestaat als Indiz dafür anzusehen, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht in den anderen Staat verlagert wurde. Der UFS hat daher als Ansässigkeitsstaat Österreich angenommen. Der UFS-Entscheidung lässt sich nicht genau entnehmen, wie das Ausmaß von 30 % der Arbeitskraft auszulegen ist. Ich gehe davon aus, es waren Tage oder Wochen, die der DN in der Slowakei war. Der in Art. 15 Abs. 2 lit. a DBA Österreich – CSSR angeführte 183-Tage-Zeitraum wurde – nach Ansicht des UFS – daher nicht erreicht. Laut Berufungswerber bestehe aber trotzdem eine Steuerpflicht in der Slowakei, weil diese sein Tätigkeitsstaat sei und weil die Arbeitgeberagenden schwerpunktmäßig bei der *SK-Ges* gelegen seien. Der UFS hatte daher die Frage zu klären, ob die *A-GmbH* als Entsender oder die *SK-Ges* als Beschäftiger der wirtschaftliche Arbeitgeber ist. Trotz der Tatsache, dass es sich um einen internationalen Steuerfall handelt, war der UFS der Ansicht, dass der Arbeitgeberbegriff nach innerstaatlichem Recht auszulegen ist. Dies ergebe sich aus Art. 3 Abs. 2 des DBA Österreich – CSSR. Bei der Arbeitnehmerstellung entsteht ein Dienstvertrag nur gegenüber demjenigen, der den DN zur Verfügung stellt. Der Beschäftiger, das ist derjenige, der den DN effektiv einsetzt, aber mit dem der Dienstvertrag nicht abgeschlossen wird, hat nur in seltenen Ausnahmefällen Arbeitgeberenschaft, z. B. dann, wenn ein unmittelbares Weisungsrecht besteht oder wenn eine Eingliederung in den Betrieb des Beschäftigers vorliegt (z. B. Entscheidung über Bezugshöhe oder das Urlaubsausmaß, Möglichkeit der Ausübung des Kündigungsrechts). Keine Relevanz haben die faktischen Verhältnisse, dass also die Arbeitsausübung im Betrieb des Beschäftigers erfolgt.<sup>2)</sup> Der UFS hat festgestellt, dass die *A-GmbH* zweifelsfrei alle wesentlichen Belange arbeitsrechtlicher Natur innehatte, und diese daher als Arbeitgeber angesehen. Das Besteuerungsrecht kommt somit Österreich zu, und die Berufung wurde abgewiesen. Beim VwGH ist eine Beschwerde eingebracht worden, über die aber noch nicht entschieden wurde. Die Fragen, die sich für mich hier stellen sind:

1. Wer ist der wirtschaftliche Arbeitgeber (nach innerstaatlichem Recht)?
2. Sofern die *A-GmbH* als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen ist, besteht in diesem Fall die Problematik einer effektiven Doppelbesteuerung. Wie kann diese vermieden werden?

**Bernhard Gröhs:** Die Argumentation des UFS in diesem Fall und in dem von Ihnen vorgebrachten VwGH-Fall lehne ich aufgrund der in Z 8 des OECD-Kommentars zu Art. 15 OECD-MA vertretenen divergierenden Auffassung ab. Der Kommentar ist wirtschaftsnäher: Der Arbeitgeber ist die Person, die ein Recht auf das Arbeitsergebnis hat und die damit zusammenhängenden Verantwortlichkeiten und Risiken trägt. Dieses Kriterium wird bewusst an die Spitze gestellt, denn die Ergebnisse sind für den OECD-Kommentar das entscheidende Merkmal. Im UFS-Fall ist deshalb der Gestellungsnehmer als Arbeitgeber anzusehen. Das zweite Kriterium ist die Weisungsbefugnis. Der Entscheidung kann entnommen werden, dass die *SK-Ges* die wesentlichen Weisungen erteilt hat. Außerdem wird

<sup>1)</sup> Aufgrund bilateraler Vereinbarung ist das mit der ehemaligen CSSR abgeschlossene DBA vom 7. 3. 1978 (BGBl. Nr. 34/1979) bis zum Ergehen eines eigenen Abkommens im Verhältnis zur Slowakischen Republik anwendbar.

<sup>2)</sup> VwGH 19. 12. 2002, 99/15/0191.

die Arbeit in einer Einrichtung vollzogen, die unter Kontrolle und Verantwortung der *SK-Ges* steht. Die Vergütungen werden auf Grundlage der genutzten Zeit berechnet, das Werkzeug und das Material stellt die *SK-Ges* zur Verfügung, und diese bestimmt auch, wie viele Leute sie haben will, um die betreffende Arbeit auszuüben. Man sieht hier, dass sowohl der UFS als auch der VwGH im Vergleich zum OECD-Kommentar sehr formal argumentieren.

**Bernhard Renner:** Der UFS hat dieses Problem sehr wohl erkannt, hat aber die Ansicht vertreten, dass Art. 3 Abs. 2 DBA Österreich – CSSR auf das innerstaatliche Recht verweist. Insofern ist Arbeitgeber derjenige, bei dem man beschäftigt ist und mit dem der Dienstvertrag abgeschlossen worden ist.

**Nikolaus Zorn:** Es ist in erster Linie wichtig, dass für einen Rechtsunterworfenen bestimmte Rechtsfolgen vorhersehbar sind. Bei Anknüpfung an die zivilrechtlich vorhandenen, ernst gemeinten Dienstverträge kann man zu einigermaßen verlässlichen Ergebnissen kommen. Insofern ist eine Interpretation, die in den Vordergrund stellt, dass bei der Gestellung das Dienstverhältnis zum Gesteller besteht, konsequent. Beim Abstellen auf die Weisungsbefugnis kann der Gestellungsnehmer diese immer nur mittelbar durch den eigentlichen Arbeitgeber vermittelt bekommen („abgeleitetes Weisungsrecht“).

**Bernhard Gröhs:** Der OECD-Kommentar will verhindern, dass der tatsächlich zwischen-geschaltete Arbeitgeber respektiert wird. Mit der von Ihnen präferierten Anknüpfung werden zivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten eröffnet.

**Michael Lang:** Die methodische Herangehensweise des UFS ist in folgendem Punkt abzulehnen: Der UFS hat offenbar die Wortfolge „*wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert*“ in Art. 3 Abs. 2 DBA Österreich – CSSR ignoriert und sofort – ohne sich ernsthaft mit dem Zusammenhang des Abkommens zu beschäftigen – das innerstaatliche Recht des Anwenderstaates geprüft. Für methodisch korrekt halte ich es hingegen, dass im konkreten Fall nicht der OECD-Kommentar herangezogen wird, weil das DBA Österreich – CSSR zu einem Zeitpunkt abgeschlossen wurde, als der OECD-Kommentar noch keine Ausführungen zum Arbeitgeberbegriff enthielt. Im vorliegenden Fall liegt ein Qualifikationskonflikt vor. Ob die im OECD-Kommentar vertretene Position nicht dennoch auf das Abkommen zurückgeführt werden kann, ist damit aber noch nicht gesagt. Die wirtschaftliche Anknüpfung des DBA-Rechts könnte ja auch dafürsprechen, den Arbeitgeberbegriff wirtschaftlich zu verstehen, und es könnte auch der Fall sein, dass der OECD-Kommentar die bereits vorher bestehende Rechtslage – ähnlich und mit derselben Autorität wie ein Fachautor – zutreffend beschrieben hat. Entscheidend ist jedenfalls, dass der bloße Umstand, dass sich eine Auffassung im OECD-Kommentar findet, für die Auslegung früher abgeschlossener Abkommen unerheblich ist. Würde man in einem derartigen Fall der von den Mitgliedern des OECD-Steuerausschusses vertretenen Position folgen, wonach es bei Qualifikationskonflikten auf das Recht des Quellenstaates ankommt, hätte es auf die Beurteilung in der Slowakei ankommen müssen. Der UFS hätte in einem solchen Fall anerkennen müssen, dass die Slowakei nach innerstaatlichem Recht die *SK-Ges* als Arbeitgeber ansieht, weshalb der Slowakei auch das Besteuerungsrecht zukommt. Die Slowakei geht offenbar von der Anwendbarkeit der Art. 15 Abs. 1 OECD-MA nachgebildeten Abkommensnorm aus, während Österreich aufgrund der unterschiedlichen Arbeitgeberqualifikation die Anwendung der Art. 15 Abs. 2 OECD-MA nachgebildeten Abkommensnorm verfißt. Art. 15 Abs. 1 und Art. 15 Abs. 2 OECD-MA sind zwei unterschiedliche Verteilungsnormen, auch wenn sie im selben Artikel des Abkommens enthalten sind. Österreich wäre als Ansässigkeitsstaat an die Qualifikation im Quellenstaat gebunden und müsste daher die Einkünfte befreien. Einzuräumen ist allerdings, dass sich für die von den Mitgliedern des OECD-Steuerausschusses vertretene Lösung von Qualifikationskonflikten durch Bindung der Beurteilung des Ansässigkeitsstaates an jene des Quellenstaates keine überzeugende Rechtsgrundlage finden lässt. Dies ist aber ein über das DBA Österreich – CSSR hinausreichendes Problem.

---

## Expatriate Managers – Economic Employer

---

**Nikolaus Zorn:** Ich habe Bedenken, die These, dem Quellenstaat uneingeschränkt die Vorhand zu lassen, auch auf Fälle zu erstrecken, in denen zwischen den Staaten Uneinigkeit über den Arbeitgeber besteht.

**Michael Lang:** Ich sehe keinen qualitativen Unterschied zu diesem Fall, in dem der eine Staat den wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff und der andere Staat den rechtlichen Arbeitgeberbegriff anwendet. Ob der Qualifikationskonflikt zwischen Art. 15 Abs. 1 und Art. 14 (oder nunmehr Art. 7) OECD-MA oder zwischen Art. 15 Abs. 1 und Art. 15 Abs. 2 OECD-MA besteht, kann auf Basis der Prämissen der Auffassung der Mitglieder des OECD-Steuerausschusses keinen Unterschied machen. Die Slowaken würden – wenn man dieser Auffassung folgte – nach ihrem innerstaatlichen Recht geradezu gezwungen sein, Art. 15 DBA Österreich – CSSR so auszulegen, dass ihnen das Besteuerungsrecht bleibt. Gerade dies soll aber nach dieser Position die Bindungswirkung des Quellenstaates auslösen.

**Anton Weber:** In der Praxis wird der Schwerpunkt beim wirtschaftlichen Arbeitgeber darauf gelegt, wer die Gehaltskosten trägt. In diesem UFS-Fall wurden die Gehaltskosten 1:1 belastet, weshalb – wirtschaftlich betrachtet – diese von der slowakischen Gesellschaft getragen werden. Die deutschen Finanzbehörden vertreten ebenso diese Ansicht.

**Roland Macho:** Meine Praxiserfahrung zeigt mir, dass die österreichischen entsendenden Unternehmen immer noch darüber bestimmen wollen, welche Tätigkeiten der Arbeitnehmer im Ausland durchführt. Darauf abzustellen, wo die Arbeit vollzogen wird, erscheint mir nicht mehr zeitgemäß. In Zeiten von Teleworking sehe ich vermehrt in den Stundenaufzeichnungen, dass im Inland für das Ausland gearbeitet wird. Mit Freude habe ich im diskutierten Fall gesehen, dass die Gehaltskosten weiterverrechnet wurden, was in der Praxis nicht immer passiert, aber für Fremdüblichkeit spricht. Die Verrechnung ohne Gewinnaufschlag spricht aber wieder gegen die Fremdüblichkeit, denn ein inländischer Entsender würde einem fremden Dritten gegenüber die Leistung nicht derart erbringen. Die Bezahlung eines Gewinnaufschlags ist daher eine Voraussetzung, wenn man die SK-Ges als wirtschaftlichen Arbeitgeber ansehen möchte.