

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN
BMF VI/6
z.H Herrn SC Univ.-Prof. DDr. Gunter Mayr

Johannesgasse 5
1010 Wien

Unser Zeichen 2015

Sachbearbeiter Mag.Goldhahn/CS

Telefon +43 | 1 | 811 73-250

eMail goldhahn@kwt.or.at

Datum 28. August 2015

Stellungnahme zum Entwurf der Ergebnisunterlage zum Salzburger Steuerdialog 2015 – Internationales Steuerrecht

Sehr geehrter Herr Univ.Prof.DDr. Mayr,

die Kammer der Wirtschaftstreuhänder dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum Entwurf der Ergebnisunterlage zum Salzburger Steuerdialog 2015 – Internationales Steuerrecht.

Stellungnahme

Zu Punkt 1 - Übernahme von leitenden Funktionen im Rahmen von Konzernentsendungen

Im ersten Fallbeispiel des Entwurfes wird versucht, für die konzerninterne Entsendung eines Geschäftsführers von der Muttergesellschaft zur Tochtergesellschaft Kriterien zur Unterscheidung zwischen Aktivleistung und Passivleistung aufzustellen. Demnach solle weiterhin vom Vorliegen einer Aktivleistung auszugehen sein, wenn die Entsendung **im Interesse der Muttergesellschaft** erfolgt zwecks **aktivem Einwirken auf die Geschäftsführung der Tochtergesellschaft**. Dabei sind jedoch die folgenden Sachverhaltskonstellationen zu unterscheiden:

- a) Die Entsendung erfolgt „**causa societatis**“ im Interesse der Muttergesellschaft. Der Geschäftsführer wird zusätzlich zu einem „lokalen“ Geschäftsführer bestellt, um zB sicherzustellen, dass die Tochtergesellschaft **Vorgaben des Konzerns** (Berichtswesen, Marketingstrategie etc.) **einhält**. In diesem Fall wäre die Leistung des Geschäftsführers im Interesse des Gesellschafters gelegen („**shareholder activity**“), damit **nicht verrechenbar** und als „Aktivleistung“ zu qualifizieren, die nur bei Bestand einer Betriebsstätte iSd Art. 5 OECD-MA in Österreich besteuert werden dürfte.
- b) Die Entsendung erfolgt **sowohl** im Gesellschaftsinteresse, **als auch** im Interesse der Muttergesellschaft. In diesem Fall wäre die Zuordnung zu „Aktiv-„ oder „Passivleistung“ wohl **nach dem Überwiegen** zu beurteilen.

- c) Die Entsendung könnte auch im Rahmen eines dem Grundsatz des Fremdverhaltens entsprechenden **Werkvertrages** erfolgen. Praktisches Beispiel wäre die Entsendung eines Experten für Managementprozesse in der industriellen Produktion, der als Fachmann zum Geschäftsführer der Tochtergesellschaft bestellt wird. Auch in diesem Fall wäre von einer „Aktivleistung“ auszugehen, die nur **bei Bestand einer Betriebsstätte** dem Tätigkeitsstaat das sofortige Besteuerungsrecht an den Bezügen des Geschäftsführers einräumen würde.
- d) Die Entsendung kann aber auch im Rahmen einer **konzerninternen Arbeitskräfteüberlassung** erfolgen. Das wäre zB dann der Fall, wenn zB ein Mitarbeiter einer Muttergesellschaft kraft seiner besonderen Qualifikation zum Geschäftsführer einer Tochtergesellschaft bestellt wird, um deren Geschicke zu leiten und dabei keinen Weisungen der Muttergesellschaft unterliegt (EAS 3199 mit Verweis auf VPR Rz 80).

In der Ergebnisunterlage wird ausgeführt, dass eine **Passivleistung** dann anzunehmen wäre, wenn die Tochtergesellschaft **aufgrund eines kurzfristigen Personalengpasses** einen Geschäftsführer benötigt und dabei auf eine Personalreserve der Muttergesellschaft zurückgreift. Klarstellend sollte hier ausdrücklich festgehalten werden, dass dies nur als **Beispiel** verstanden werden kann und daher eine Passivleistung durchaus auch in anderen Fällen der konzerninternen Geschäftsführerentsendung (siehe oben, Beispiel d), denkmöglich ist.

Auf Seite 6 zweiter Absatz wird ausgeführt, dass bei Vorliegen einer Aktivleistung der Bestand einer **inländischen Betriebsstätte** der ausländischen Muttergesellschaft zu prüfen ist, die allenfalls bei Vorliegen einer **Lohnsteuerbetriebsstätte** nach § 81 EStG den ausländischen Arbeitgeber zum Lohnsteuerabzug verpflichten würde. Zur Klarstellung muss darauf hingewiesen werden, dass der in Art. 15 Abs. 2 lit c OECD-MA verwendete **Begriff der Betriebsstätte** ausschließlich iSd Art 5 OECD-MA (bzw des jeweils anzuwendenden DBA) auszulegen ist. Die im innerstaatlichen Steuerrecht verwendeten Begriffe sind vom DBA-rechtlichen Begriff der Betriebsstätte streng zu trennen (BFG 15.7.2015, RV/7103360/2014). Der Bestand einer Betriebsstätte iSd Art. 5 OECD-MA setzt voraus, dass der nach Österreich entsandte Geschäftsführer in den Räumen der Gesellschaft, deren Geschäftsführer er ist, über eine **feste Geschäftseinrichtung verfügen** kann. Dieses Tatbestandsmerkmal ist im Einzelfall zu prüfen.

Schließlich wird im Entwurf die Auffassung vertreten, dass der Umstand, dass die Kostenweiterbelastung an die Tochtergesellschaft um einen **Gewinnaufschlag** erhöht wurde, als **Indiz für das Vorliegen einer Aktivleistung** gewertet werden könne. Auch wenn hier ausdrücklich nur von einem „Indiz“ gesprochen wird, birgt diese Aussage doch das Risiko einer Fehlleitung. Denn zum einen kann auch bei Vorliegen einer **Aktivleistung** auf einen **Gewinnaufschlag verzichtet** werden (Rz 80 VPR 2010), zum anderen kann aber auch eine als Entgelt für eine **Passivleistung** verrechnete Gestellungsvergütung um einen **Gewinnaufschlag erhöht** werden. Dementsprechend wird empfohlen, auf die Anführung dieses Merkmals zu verzichten.

Die Annahme, dass bei Entsendungen zwischen **Schwestergesellschaften** von einer Passivleistung auszugehen ist, weil die Initiative von der gemeinsamen Muttergesellschaft ausgeht, kann nur eine **widerlegbare Vermutung** sein. Denn auch zwischen Schwestergesellschaften können (wie in den obigen Beispielen a) bis c) ausgeführt) „Aktivleistungen“ erbracht werden.

Für die Unterscheidung zwischen „Aktiv-„ und „Passivleistungen“ iZm der grenzüberschreitenden Entsendung von Geschäftsführern ist neben dem Ausmaß **Integration des Entsandten** in die Organisation des Unternehmens auch entscheidend, **in wessen Interesse** der Geschäftsführer seine Funktion wahrnimmt. Die Beispiele in Anhang 1 des BMF-Erlasses v 12.6.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014 zur Abgrenzung zwischen „Aktiv-„ und „Passivleistung“ (die im OECD-MK ihre Vorlage haben) stellen darauf ab, ob die vom Entsandten durchgeführten Leistungen einen **integralen Teil der aktiven Geschäftstätigkeit des entsendenden oder des aufnehmenden Unternehmens** darstellen. Dieses Abgrenzungskriterium kann auch iZm der Entsendung von Geschäftsführern als Maßstab herangezogen werden. Allerdings wäre es für die Praxis hilfreich, wenn die Finanzverwaltung iZm der Auslegung des DBA-rechtlichen Arbeitgeberbegriffs einen Kriterienkatalog für die Abgrenzung zwischen „Aktivleistungen“ und „Passivleistungen“ vorgeben würde.

Zu Punkt 2 - Weitergeltung der alten Vertragsauslegung für im Zeitpunkt der neuen Erlassregelung bestehende Konzernentsendungen

Der Verweis in Pkt. 2.2. vierter Satz (Seite 8) sollte sich richtigerweise auf den Erlass vom 12.6.2014 (nicht 12.6.2012) beziehen. Die Aussagen des BMF zu der in Abs. 10 dieses Erlasses vorgesehenen Übergangsregelung befassen sich nur mit den Gründen für das Abweichen von der Neuauslegung des Arbeitgeberbegriffs, beantworten jedoch nicht die Frage was unter „**ausnahmsweise vorübergehend**“ zu verstehen ist. Es soll einerseits keine Verpflichtung zur Anwendung der neuen Rechtslage bestehen, man überlässt dem Steuerpflichtigen vielmehr ein „**Wahlrecht**“ mit dem Vorbehalt der Willkür. Pkt. 2.2. letzter Satz lässt im Übrigen den Schluss zu, dass auf die vor Veröffentlichung des Erlasses vom 12.6.2014 bestehenden Entsendungsfälle stets die 183-Tage-Regelung Anwendung finden soll, da nach der neuen Verwaltungspraxis ein österreichisches Besteuerungsrecht immer ab dem ersten Tag des Arbeitnehmereinsatzes bestehen würde und damit im Verhältnis zur alten Rechtslage stets ein „**Verlust an inländischem Besteuerungssubstrat**“ die Folge ist. Um die bei GPLA-Prüfungen zu erwartenden Konflikte zu vermeiden, sollte konkretisiert werden, unter welchen Voraussetzungen die bis zum Erlass vom 12.6.2014 wirksame Auslegung des DBA-rechtlichen Begriffs „Arbeitgeber“ tatsächlich beibehalten werden kann.

Das WTBG verpflichtet den Steuerberater die Interessen seiner Mandanten (gesetzeskonform) zu vertreten. Dass gerade im internationalen Steuerrecht viele Zweifelsfragen bestehen, ergibt sich nicht zuletzt aus dem Zusammentreffen mehrerer Rechtsordnungen, zu deren Lösung der Salzburger Steuerdialog beitragen kann. Die KWT weist jedoch ausdrücklich darauf hin, dass die in Pkt. 2.1. des Begutachtungsentwurfs enthaltene **Unterstellung**, dass Zweifelsfragen, die „...für die handelnden steuerlichen Vertretungen [...auftreten...] jedenfalls zu Ungunsten Österreichs ...“ entschieden würden, nicht akzeptiert werden kann.

Zu Punkt 3 - Anwendung des Erlasses bei sehr kurzfristigen Entsendungen (zB im Rahmen von Dienstreisen)

Die von der Finanzverwaltung aufgeworfene Frage der Umsetzung des Erlasses vom 12.6.2014 bei Dienstreisen ist mehr als berechtigt. Die Praxis zeigt, dass der vom BMF iZm der DBA-rechtlichen Beurteilung der Arbeitgeberbereiensechaft auf Grundlage des VwGH-Erkenntnisses vom 22.5.2013, 2009/13/0031 vorgenommene Paradigmenwechsel kurzfristige Arbeitskräfteüberlassung im Konzern

erschwert und administrativ belastet. Wir teilen die Auffassung der Finanzverwaltung, dass bei Dienstreisen in vielen Fällen keine Kostenweiterbelastung zwischen verbundenen Unternehmen erfolgen wird. Nicht zuletzt deshalb, weil in diesen Fällen das Interesse am Arbeitnehmereinsatz meist beim entsendenden Unternehmen liegt, sodass auch nicht von einer Arbeitskräfteüberlassung ausgegangen werden kann. In Ausnahmefällen können jedoch **auch „Dienstreisen“** aus DBA-rechtlicher Sicht **eine Arbeitskräfteüberlassung** sein.

Wie von der KWT bereits in ihrer Stellungnahme vom 25.4.2014 festgehalten, führt in kurzfristigen Überlassungsfällen der Umstand, dass das beschäftigende Konzernunternehmen als Arbeitgeber zu qualifizieren ist, zu einem **unverhältnismäßigem Verwaltungsaufwand**. Deshalb sollte in Erwägung gezogen werden, bei sehr kurzfristigen Inlands-Überlassungen (zumindest im Konzern) weiterhin das überlassende (Konzern-)unternehmen als Arbeitgeber zu qualifizieren. Dies könnte in der Art erfolgen, dass für kurzfristige Tätigkeiten bis zu einer bestimmten Maximaldauer, welche für zusammenhängende Zeiträume pro Ereignis (zB bis zu vier Wochen) und einer auf das Kalenderjahr bezogenen Schonfrist (zB bis zu drei Monaten insgesamt) getrennt bestimmt werden, für Zwecke der DBA-Anwendung **weiterhin das überlassende Unternehmen als Arbeitgeber** qualifiziert wird. Vorbild könnte auch Pkt. 4.3.3.2. des deutschen BMF-Schreibens zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen (BMF 12.11.2014, IV B 2 – S 1300/08/10027) sein, wonach bei der Arbeitnehmerentsendung zwischen international verbundenen Unternehmen von **nicht mehr als drei Monaten** die **widerlegbare Anscheinsvermutung** dafür spricht, dass das überlassende Unternehmen (mangels Einbindung des Arbeitnehmers in das aufnehmende Unternehmen) auch während der Überlassung Arbeitgeber iSd Art. 15 Abs. 2 lit b OECD-MA bleibt. Eine solche an objektiven Kriterien bemessene Vereinfachungsregel als Abgrenzungskriterium zwischen „Entsendung“ und „Dienstreise“ wäre auch mit dem Tenor des VwGH-Erkenntnisses v 22.5.2013, 2009/13/0031 vereinbar.

Zu Punkt 4 - Anwendung des Erlasses bei nur teilweiser Kostenweiterbelastung

Wir stimmen der Lösung in Pkt. 4.2. zu, dass das **Ausmaß der Kostenübernahme** für die Beurteilung der „wirtschaftlichen“ Kostentragung **nicht allein entscheidend sein kann**. Die Höhe der zu verrechnenden Aufwendungen ist am Fremdverhaltensgrundsatz zu messen, während der Begriff „Arbeitgeber“ **aus dem Abkommenszusammenhang** zu interpretieren ist (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA, VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031), wobei entsprechend dem Erlass vom 12.6.2014 dem **Ausmaß der Integration des Arbeitnehmers** in den Betrieb des Beschäftigers besondere Bedeutung beizumessen ist.

Zu Punkt 5 - Frage der Maßgeblichkeit der Konzernverrechnung für die Unterscheidung von Aktiv- und Passivleistungen

Die Unterscheidung zwischen „**Aktivleistungen**“ und „**Passivleistungen**“ kann nicht einzig und allein auf den Verrechnungsmodus gestützt werden kann. Die Bezeichnung (zB „Fee“) ist dafür ebenso wenig relevant, wie die Frage nach einem Gewinnaufschlag. Der Umstand, dass nicht der Erfolg von Teilaufträgen übernommen wird, sondern lediglich eine Arbeitskraft auf Stundenbasis überlassen wird und das überlassende Unternehmen nur für das „Auswahlverschulden“ nicht jedoch für den Erfolg der durch den überlassenen Arbeitnehmer zu leistenden Tätigkeit haftet, spricht tendenziell für eine Passivleistung. Entscheidend für die Differenzierung zwischen „Aktiv-“ und „Passivleistung“ kann nur

der von entsendendem und aufnehmendem Unternehmen vereinbarte **wirtschaftliche Gehalt der konkreten Leistung** sein.

Ergänzende Anmerkung: Hindernisse bei der Vermeidung von Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat der ins Inland überlassenen Arbeitnehmer

Die KWT erlaubt sich darauf hinzuweisen, dass der gem §99 Abs. 1 Z 5 iVm § 98 Abs. 1 Z 3 EStG vorzunehmende Steuereinbehalt auf Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften zur Arbeitsausübung im Inland das Problem verursacht, dass in vielen Fällen der **Ansässigkeitsstaat des überlassenen Arbeitnehmers** die von der Gestellungsvergütung einzubehaltende Quellensteuer nicht als eine dem Arbeitnehmer (anteilig) belastende Steuer (§ 98 Abs. 1 Z 4 letzter Satz EStG) anerkennt. Bei bestehender DBA-rechtlicher oder innerstaatlicher „subject-to-tax-Klausel“ im Ansässigkeitsstaat bzw in Fällen der Anrechnungsmethode tritt damit **Doppelbesteuerung** ein. Die KWT regt daher an, klarzustellen, dass durch den Steuerabzug gem § 99 Abs. 1 Z 5 EStG (in wirtschaftlicher Betrachtungsweise) auch die Bezüge der überlassenen ausländischen Arbeitnehmer besteuert werden. Das könnte entweder durch entsprechende **Notifizierung** an die österreichischen DBA-Vertragsstaaten erfolgen oder zumindest durch eine **ausdrückliche erlassmäßige Klarstellung**.

Abschließende Bemerkungen des FS für Steuerrecht

Der FS für Steuerrecht des KWT erlaubt sich darauf hinzuweisen, dass der Entwurf der Ergebnisunterlage zum Salzburger Steuerdialog 2015 leider die in ihn gesetzten Erwartungen konkrete Lösungen für die Praxis zu bieten, nicht erfüllt. Insbesondere fehlen nach wie **klare Kriterien zur Unterscheidung zwischen „Aktiv-„ und „Passivleistung“** oder zu der dafür auch relevanten Abgrenzung zwischen „**Dienstreise**“ und „**Entsendung**“. Andere praxisrelevante Themen, wie die Frage der Abgeltung der persönlichen Steuerpflicht des entsandten (beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtigen) Mitarbeiters bei Einbehaltung der Abzugssteuer wurden gar nicht thematisiert, obwohl es dazu innerhalb der Finanzverwaltung unterschiedliche Meinungsäußerungen gibt.

Die im Begutachtungsentwurf an mehreren Stellen von der Finanzverwaltung zum Ausdruck gebrachte **Unzufriedenheit mit dem Tenor des VwGH-Erkenntnisses** v 22.5.2013, 2009/13/0031 zum Begriff des DBA-rechtlichen Begriffs „Arbeitgeber“ (zB „...der Verwaltungsgerichtshof hat auf eine zeitliche Komponente bei der Einführung des wirtschaftlichen Arbeitgebers verzichtet...“, „...der Verwaltungsgerichtshof hat sich mit diesen Aspekten nicht näher auseinander gesetzt)...“ trägt leider nichts zu der für den Steuerpflichtigen nötigen Rechtssicherheit bei und lässt leider nach wie vor viele Fragen offen.

Wir ersuchen höflich, unsere Vorschläge bzw. Anregungen zu berücksichtigen und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

Univ.-Prof.MMag.Dr. Klaus Hirschler e.h.
(Stv. Vorsitzender des
Fachsenats für Steuerrecht)

Dr. Gerald Klement e.h.
(Kammerdirektor)

Referenten:

Prof. Mag. Dr. Stefan Bendlinger
Mag. Alexandra Dolezel
Mag.Dr. Wolfgang Höfle
Mag.Dr. Martin Jann
MMag.Dr. Peter Pülzl LL.M.
Mag. Hannes Rasner
Mag. Florian Rosenberger
Mag. Stefan Schuster
Mag. Andreas Stefaner LL.M.
Mag. Thomas Strobach