







YOUR GLOBAL TAXPERTS

## Internationale Mitarbeiterentsendung

### Steuerrechtliche Aspekte

9. Juni 2011

Dr. Stefan Bendlinger  
ICON Wirtschaftstreuhand GmbH

## Mag. Dr. Stefan Bendlinger

Geschäftsführer, Steuerberater



- **Kernkompetenzen / Schwerpunkte**  
Internationales Unternehmens- und Konzernsteuerrecht, Betriebsstättenbesteuerung, Auslandsentsendungen
- **Ausbildung**
  - ▶ Steuerberater seit 1997
  - ▶ Mag.rer.soc.oec. an der JKU 1982
  - ▶ Dr. rer.soc.oec. an der JKU 1985
  - ▶ 1982 bis 1993: internationalen Steuerabteilung der voestalpine-Gruppe
  - ▶ 1997: Bestellung zum Steuerberater
  - ▶ 1997 bis heute: Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH
- **Funktionen**
  - ▶ Mitglied des Fachsenats für Steuerrecht der KWT
  - ▶ Stv Landesobmann ÖÖ der Vereinigung Österreichischer Wirtschaftstreuhänder
  - ▶ Lektor an der JKU und der FH Wels
  - ▶ von der IV nominiertes Vertreter beim Business and Industry Advisory Committee der OECD (BIAC)
  - ▶ Mitglied des AK „Großanlagenbau“ des VDMA
  - ▶ Mitglied der International Fiscal Association (IFA)
- **Kontakt**  
Tel: (+43 732) 69412-9274, Fax: (+43 732) 6980-9273  
Mobil: (+43 664) 144 89 88, E-Mail: stefan.bendlinger@icon.at

# ICON

## WIR ÜBER UNS



### Die ICON Wirtschaftstreuhand GmbH

- ist das größte Kompetenzzentrum für internationales Steuerrecht in Österreich
- bietet Komplettlösungen und Spezialitäten im nationalen Steuerrecht
- ist besonders auf Umsatzsteuerfragen spezialisiert
- ist Wirtschaftsprüfer bei Industrie- und mittelständischen Unternehmungen

### Wir beraten und begleiten

- > 2.000 Ansprechpartner, > 800 Unternehmungen
- Anlagenbau, Industrie, Mittelstand, Steuerberater
- Umsatzwachstum 2010: + 5 %

### Wir beschäftigen

- 40 Mitarbeiter
- Davon 8 Steuerberater  
4 Wirtschaftsprüfer



# Inhaltsübersicht



1. **Auslandsentsendungen im österreichischen StR**
  - Unbeschränkte/beschränkte Steuerpflicht
  - Wohnsitzbegründung und –aufgabe
  - „Entsendeprivileg“ idF AbgÄG 2011 (§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG)
  - Lohnnebenkosten bei Auslandsentsendungen
2. **Auslandsentsendungen im DBA-Recht**
  - Voraussetzungen der DBA-Anwendung
  - Ansässigkeit und Mittelpunkt der Lebensinteressen
  - Die „183-Tage-Regel“ (Art. 15 OECD-MA)
  - Aufteilung der Einkünfte
3. **Gestaltungsmöglichkeiten anhand von Beispielen**
  - Entsendung, Abordnung und „Salary Split“



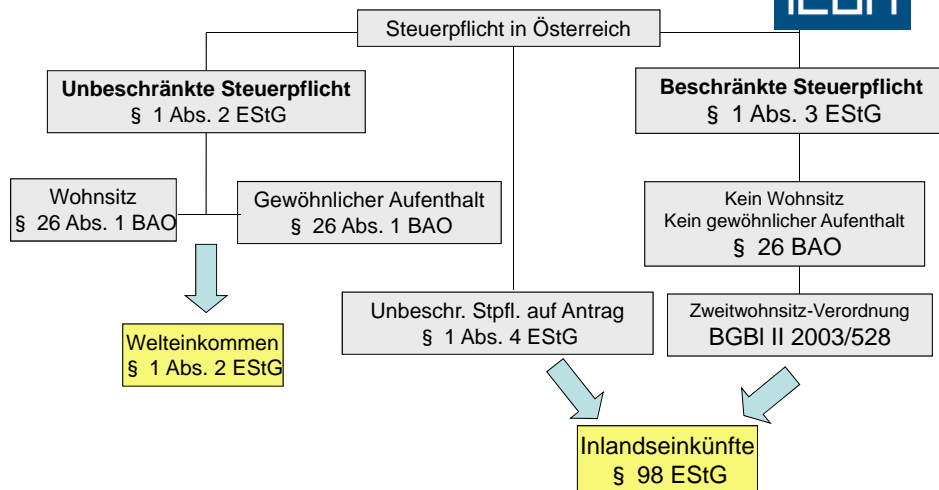
# 1. Auslandsentsendungen im österreichischen Steuerrecht

## Arbeitnehmerentsendung Eine Checklist



1. Unterhält der AN einen **Wohnsitz** oder seinen GA
  - ▶ im Inland und/oder
  - ▶ im Ausland?
2. Besteht **beschränkte** Steuerpflicht
  - ▶ im In- und/oder
  - ▶ im Ausland?
3. Ist eine **nationale Steuerbefreiung** anwendbar?
4. Ist ein DBA anwendbar?
  - ▶ In welchem Staat ist der AN ansässig?
  - ▶ Welchem Staat ist das Besteuerungsrecht zuzuordnen?
5. Wie hoch ist die **Steuerbelastung**
  - ▶ im In- und/oder Ausland
  - ▶ Bemessungsgrundlage
  - ▶ Tarif
6. Wie wird die **Doppelbesteuerung** vermieden?

## Steuerpflicht natürlicher Personen in Österreich



## Unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag (§ 1 Abs. 4 EStG, EStR Rz 36)



„Grenzpendlerregelung“

- EuGH 14.2.1995, C-279/93, „Schumacker“
- für EU bzw EWR-Staatsangehörige
  - ▶ und solche aus DBA-Staaten mit DiskrVerbot
- ohne WS oder GA in Österreich
- bei Vorliegen inländischer Einkünfte i.S.d. § 98 EStG
  - ▶ Einkünfte unterliegen zu 90 % der österr.ESt oder
  - ▶ nicht der öEst unterliegende Einkünfte < EURO 11.000,--, inklusive jener Einkünfte, die Österreich nach einem DBA nur der Höhe nach beschränkt besteuern darf
- Nachweis der Auslandseinkünfte
  - ▶ Bescheinigung der ausländischen FinVw (E 9)
- Auslandseinkünfte werden nicht erfasst
  - ▶ Kein Progressionsvorbehalt
- Formloser Antrag beim zuständigen Finanzamt

## Unbeschränkte Steuerpflicht Die steuerlichen Folgen



- Steuerpflicht des **Welteinkommens** (§ 1 Abs. 2 EStG)
  - ▶ Unabhängig vom Ort des Zuflusses
  - ▶ Ausnahme: Unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG
- Steuerabzug nach **Lohnsteuertarif** (§ 78 EStG)
  - ▶ Anwendung der Tagestabelle  
bei Steuerfreistellung innerhalb des Kalendermonats
- **2 Jahreslohnzettel** bei In- und Auslandstätigkeit
  - ▶ § 3 Abs. 1 Z 10 EStG – Lohnzettelart 2
  - ▶ DBA-befreite Bezüge – Lohnzettelart 8
- **Steuererklärung, Veranlagung**
  - ▶ § 3 Abs. 1 Z 10 EStG bis 2010: Antragsveranlagung
  - ▶ § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 2011/2012: Progressionsvorbehalt zwingend
  - ▶ Pflichtveranlagung in DBA-Fällen

## Steuerbefreiung trotz unbeschränkter Steuerpflicht?



- **Nach nationalem Steuerrecht**
  - ▶ Wenn im EStG vorgesehen (z.B. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG)
- **Auf DBA-rechtlicher Grundlage**
  - ▶ Wenn der **Tätigkeitsstaat** besteuern darf
  - ▶ und Österreich die **Befreiungsmethode** anwendet
  - ▶ Österreich die **Anrechnungsmethode** anwendet und tatsächliche Besteuerung im Ausland nachgewiesen wird
- **Im Verhältnis zu Nicht-DBA-Staaten**
  - ▶ Voraussetzungen der § 48 BAO-VO erfüllt (BGBl II 2002/474)
- **Zeitpunkt der Lohnsteuerfreistellung??**
  - ▶ Haftung des Arbeitgebers !

## Beschränkte Steuerpflicht Der Verwertungstatbestand



*Verwertung im Inland liegt vor, wenn der wirtschaftliche Erfolg der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist.*

- **Vorstand oder Geschäftsführer** einer österreichischen KapGes verwertet Arbeit stets im Inland (VwGH 20.9.2001, 200/15/0039)
- Eine **unmittelbare Verwertung** im Inland liegt im Allgemeinen dann vor, wenn inländische Arbeitgeber ihre Arbeitnehmer in das Ausland entsenden (Rz 7959 LStR)
- Keine inländische Verwertung:
  - ▶ AG ist eine ausländische Tochtergesellschaft
  - ▶ „sur place“-Personal
- DBA-rechtlich kein Verwertungstatbestand (Art. 15 OECD-MA)
  - ▶ DBA-Entlastungsverordnung (BGBl III Nr. 92/2005) beachten!

## Beschränkte Steuerpflicht Die steuerlichen Folgen



- Steuerpflicht nur mit im Inland ausgeübten oder verwerteten Tätigkeiten (§ 98 Z 4 EStG)
- Steuerabzug gem LSt-Tarif (§ 70 EStG)
- Lohnzettelübermittlungspflicht (§ 84 Abs 4 EStG)
- Veranlagung auf Antrag (Formular E 7)
- **Hinzurechnung von EUR 9.000,--** bei der Veranlagung ab der Veranlagung 2009 (§ 102 Abs 3 EStG idF StRefG 2009)
- Entfall von:
  - ▶ AV/AZ, UAB, außergewöhnl. Belastung (§ 34/35 EStG)
  - ▶ Tarifiermäßigung für Erfindungen (§ 38 EStG)
  - ▶ Freibetrag nach § 105 EStG
  - ▶ Prämienbeg. Pens.- und Zukunftsvorsorge (§ 108a und g EStG)
- Begünstigung für sonstige Bezüge steht zu (§ 67 EStG)

## § 3 Abs. 1 Z 10 EStG Bis Steuerjahr 2010



- Steuerfreistellung von Einkünften
  - ▶ die Arbeitnehmer **inländischer** Betriebe
  - ▶ für eine **begünstigte Auslandstätigkeit**
  - ▶ von ihren Arbeitgebern beziehen
  - ▶ wenn die Auslandstätigkeit **jeweils ununterbrochen** über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht
- Unabhängig vom Bestand eines DBA
  - ▶ Bei betriebsstättenlosen Entsendungen in DBA-Staaten von > 1 Monat und < 183 Tage völlige Steuerfreiheit
- Geschaffen mit BGBl 550/1979
  - ▶ zwecks Förderung der österreichischen Exportwirtschaft
  - ▶ als Reaktion auf den deutschen „Montageerlass“

## § 3 Abs. 1 Z 10 EStG Gesetzesprüfung durch den VfGH



- Bezug auf „Arbeitnehmer **inländischer** Betriebe“ verstößt gegen Art. 45 AEUV (Arbeitnehmerfreizügigkeit)
  - ▶ Ausdehnung auf Betriebe in EU-/EWR-Mitgliedstaaten ist gemeinschaftsrechtlich geboten
  - ▶ Unter anderem: UFS 14.4.2008, RV/0360-F/07  
*Beschäftigung eines in Österreich ansässigen Maschinisten bei einem schweizerischen Arbeitgeber auf einer Tunnelbaustelle in der Schweiz*
  - ▶ Unter anderem: UFS 18.5.2009, ZI. RV/01432-S/09  
*Beschäftigung eines in Österreich ansässigen Inbetriebnahmeingenieurs bei einem deutschen Unternehmen in Italien*
- **Aufhebung** durch VfGH 30.9.2010 G 29/10 ua. ab 1.1.2011



- § 3. (1) Von der Einkommensteuer sind befreit:
- „10. In den Kalenderjahren 2011 und 2012 Bezüge, die Arbeitnehmer der in lit. c genannten Betriebe für eine begünstigte Tätigkeit im Sinne der lit. d nach Maßgabe folgender Bestimmungen beziehen:
- a) Als Bezüge gelten im Kalenderjahr 2011 66% der Einkünfte aus der begünstigten Tätigkeit.
  - b) Als Bezüge gelten im Kalenderjahr 2012 33 % der Einkünfte aus der begünstigten Tätigkeit.
  - c) **Betriebe** im Sinne dieser Bestimmung sind
    - Betriebe und Betriebsstätten eines in der **Europäischen Union**, einem **EWG Staat** oder der **Schweiz** ansässigen Arbeitgebers, oder
    - in der Europäischen Union, in einem EWG-Staat oder der Schweiz gelegene Betriebsstätten eines in einem **Drittstaat** ansässigen Arbeitgebers.



- d) **Begünstigte Tätigkeiten** sind die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen, die Personalstellung anlässlich der **Errichtung von Anlagen durch andere inländische Betriebe** im Sinne der lit. c sowie die Planung, Beratung und Schulung, soweit sich alle diese Tätigkeiten auf die Errichtung von Anlagen im Ausland beziehen, weiters das Aufsuchen und die Gewinnung von Bodenschätzen im Ausland. Als Ausland im Sinne dieser Bestimmung gilt jeder Staat außer Österreich.
- e) Die begünstigte Tätigkeit muss **jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgehen**.
- e) **Beim Steuerabzug vom Arbeitslohn ist Abs. 3 anzuwenden.**“



## § 3 Abs. 1 ZG 10 EStG Übergangsregelung 2011/12 idF BBG 2011



Lohnsteuer-Wartungserlass 2011  
Rz 54a, 70b, 70c-70g

- 66 % (2011) bzw 33 % (2012) sind unter **Progressionsvorbehalt** steuerfrei
  - ▶ Durchschnittssteuersatz (§ 33 Abs. 10 EStG) ist auch unter Berücksichtigung der steuerbefreiten Teile der Auslandseinkünfte zu ermitteln
  - ▶ Berücksichtigung bereits **bei Lohnverrechnung**
- Steuerfreie Teile der Auslandseinkünfte sind auf den Freibetrag bzw die Freigrenze gemäß § 67 Abs. 1 ESt anzurechnen und in die **Sechstelberechnung** (§ 67 Abs. 2 EStG) einzubeziehen
- Pendlerpauschale (§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG) und Werbungskosten sind **tageweise** aufzuteilen

## § 3 Abs. 1 Z 10 EStG „Neue“ Rechtslage bis 2010



- Steuerfreiheit steht auch Arbeitnehmern zu
  - ▶ die bei einem Betrieb im übrigen **Unionsgebiet**, im Gebiet des **EWR** oder in der **Schweiz** beschäftigt sind
- Zum Beispiel **Grenzgänger**, die entweder im Ansässigkeitsstaat des ausländischen Arbeitgebers oder in einem anderen Land (außer Österreich) tätig werden
- Bei offenen Veranlagungen und gemäß § 299 BAO
- VfGH-Urteil ist kein Wiederaufnahmegrund (§ 303 BAO)

## § 3 Abs. 1 Z 10 EStG Übergangsregelung 2011/12



- **Auslandsentsendungen, die vor 1.1.2011 begonnen haben und nach dem 31.12.2010 enden:**
  - ▶ Arbeitsrechtlicher Anspruch durch Auslandstätigkeit vor 1.1.2011, Auszahlung 2011 – Zuflussprinzip – es gilt die Rechtslage 2011, außer bis 15.2. zugeflossen (§ 77 Abs. 5 EStG)
- **Beispiele:**
  - ▶ **Alterseilzeit:** Volle Leistungsphase vor 2011, Nichtleistungsphase 2011: 66 % sind steuerfrei
  - ▶ **Prämie** für Auslandstätigkeit: Leistung vor 2011, Auszahlung 2012: 34 % sind steuerfrei
  - ▶ **Zeitausgleich:** Steuerfrei nach Rechtslage, die für den ZP des Zeitausgleichs gilt, außer er wird **nach** einer Tätigkeit im Inland konsumiert

## § 3 Abs. 1 Z 10 EStG Übergangsregelung 2011/12



- **Werbungskosten im Veranlagungsverfahren**
  - ▶ Soweit mit nicht steuerpflichtigen (steuerfreien, nicht steuerbaren oder gemäß DBA der inländischen Besteuerung entzogen) **in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang nicht abzugsfähig** (LStR 2002, Rz 10119)
  - ▶ Z.B. 2011: EURO 1.000,00 (doppelte Haushaltsführung), 340,00 abzugsfähig, EURO 640 **vermindern Progressionseinkünfte**
- **Befreiung von DB (§ 41 Abs. 4 lit c FLAG) und KommSt (§ 5 Abs. 2 lit c KommStG) nur im Ausmaß der steuerbefreiten Bezüge**
  - ▶ 2011: 66 % DB/DZ und KommSt
  - ▶ 2012: 34 % DB/DZ und KommSt

## Entsendungsbegünstigung

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG idF RV AbgÄG 2011



Von der ESt sind befreit

- 60 % der Einkünfte aus **laufendem** Arbeitslohn
    - ▶ gilt nicht für sonstige Bezüge (§ 67 EStG)
    - ▶ Nicht steuerbare Ersätze (§ 26 EStG) und RA (§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG) sind nicht einzubeziehen
  - von **vorübergehend** ins Ausland entsendeten unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer
  - soweit dieser Betrag **die Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG** nicht übersteigt
    - ▶ für 2011: EURO 4.200,00
    - ▶ Tageweise Berechnung wenn nicht durchgehend im Ausland
- a) Entsendung erfolgt
- ▶ von Betrieb/Betriebsstätte eines **innerhalb EU/EWR/Schweiz** ansässigen Arbeitgebers
  - ▶ einer innerhalb EU/EWR/Schweiz gelegenen Betriebsstätte eines **in einem Drittstaat ansässigen** Arbeitgebers

## Entsendungsbegünstigung

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG idF RV AbgÄG 2011



- b) Entsendung zu Einsatzort, der **mehr als 400 km Luftlinie** vom nächstgelegenen Punkt des österreichischen Staatsgebietes entfernt ist
- c) Keine Begünstigung bei Entsendung zu **Geschäftsleitungs-BS, Zweigniederlassungen** etc. (i.S.d. § 29 Abs. 2 lit a und b BAO)
  - ▶ des Arbeitgebers oder
  - ▶ des Beschäftigers (§ 3 Abs. 3 AÜG)
    - „Beschäftiger ist, wer Arbeitskräfte eines Überlassers zur Arbeitsleistung für betriebseigene Aufgaben einsetzt“
  - Bauausführungen sind begünstigt

## Entsendungsbegünstigung

### § 3 Abs. 1 Z 10 EStG idF RV AbgÄG 2011



- d) Tätigkeit ihrer Natur nach nicht auf Dauer angelegt
- ▶ Tätigkeit ist mit der Leistungserbringung an AG abgeschlossen
  - ▶ Gilt nicht für Tätigkeiten, **die regelmäßig ohne zeitliche Befristung erbracht werden**, auch wenn sie im konkreten Fall befristet ausgeübt werden oder mit Leistungserbringung abgeschlossen sind
  - ▶ in abstrakter Betrachtung nicht befristet angelegt
  - ▶ Z.B. GF, Controller, Sekretärin, Rechtsanwälte, Steuerberater
  - ▶ Entsendung erfolgt ununterbrochen für einen Zeitraum von **mindestens einem Monat**
    - ▶ Auslegung nach bisheriger Verwaltungspraxis

## Entsendungsbegünstigung

### § 3 Abs. 1 Z 10 EStG idF RV AbgÄG 2011



- f) Arbeit unter erschwerenden Umständen
- ▶ in erheblichem Maß Verschmutzung des Arbeitnehmers oder seiner Kleidung (§ 68 Abs. 5 erster TS EStG), oder
  - ▶ im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine **außerordentliche Erschwernis** darstellen (§ 68 Abs. 5 zweiter TS), oder
  - ▶ Gefährdung von Leben, Gesundheit, körperlicher Sicherheit des AN wegen Einwirken **gesundheitsgefährdender Stoffe** (§ 68 Abs. 5 dritter TS), oder
  - ▶ in einem Land, in dem die Aufenthaltsbedingungen iVz Inland eine außerordentliche Erschwernis darstellen („DAC-List of OAO Recipients“), oder
  - ▶ In einer Region erfolgen, für die nachweislich zum Beginn der Tätigkeit oder während eines gesamten KM der Tätigkeit eine **erhöhte Sicherheitsgefährdung** vorliegt (Kriegs- oder Terrorgefahr)

## Entsendungsbegünstigung

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG idF RV AbgÄG 2011



### ■ Keine Steuerfreiheit

- Arbeitgeber trägt Kosten für **mehr als eine** (für den Arbeitnehmer steuerfreie) **Familienheimfahrt**
- bei Bezug steuerfreier Zulagen und Zuschläge (§ 68 EStG)

### ■ Keine Berücksichtigung von

- Werbungskosten (Reisekosten i.S.d. § 16 Abs. 1 Z 9 EStG)
- Aufwendungen für Familienheimfahrten
- doppelte Haushaltsführung
- aus der Sicht des BMF sachlich gerechtfertigt

### ■ Wahlrecht auf die Steuerfreiheit zu verzichten

- in der Arbeitnehmerveranlagung auszuüben

## Entsendungsbegünstigung

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG idF RV AbgÄG 2011



### ■ Entfall des Progressionsvorbehaltes in § 3 Abs. 3 EStG

#### ■ Wirksam ab KJ 2012

- Bestehende mit 2012 auslaufende Übergangsregel bleibt für AN bestehen, deren Einsatzort weniger als 400 km weit entfernt liegt
- Nur in 2012: 33 % der Bezüge steuerfrei!

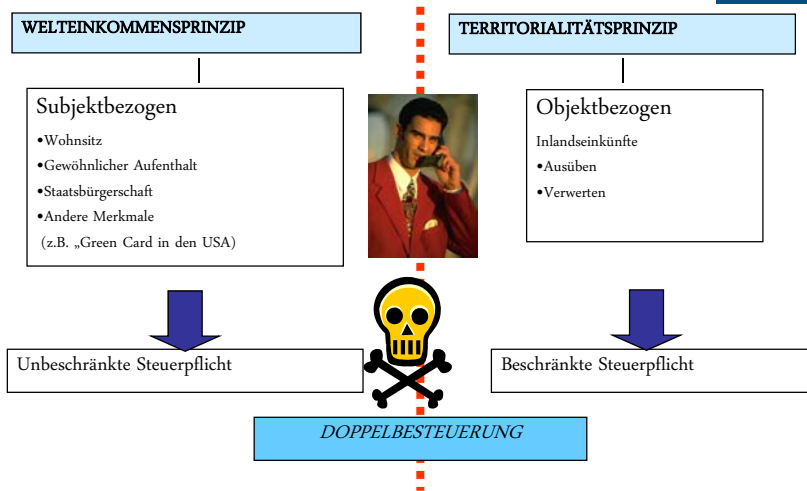
#### ■ § 5 Abs. 2 lit c KommstG/ § 41 Abs. 4 lit c FLAG:

- 50 % der in § 3 Abs. 1 Z 10 EStG genannten Bezüge



## Auslandsentsendungen im DBA-Recht

### Die Ursachen doppelter Besteuerung Kollision: Welteinkommens- und Territorialprinzip

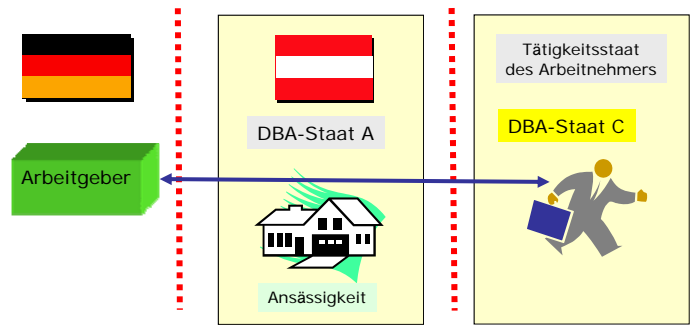


# Auslandsentsendungen

## Die richtige DBA-Anwendung



- Für die Aufteilung des Besteuerungsrechtes ist einzig und allein entscheidend
  - ▶ Ansässigkeit des Arbeitnehmers und
  - ▶ der Tätigkeitsort des Arbeitnehmers
  - ▶ Anwendung des DBA zwischen Ansässigkeits- und Tätigkeitsstaat
  - ▶ Die Ansässigkeit des Arbeitgebers ist irrelevant



# Wohnsitz in zwei Staaten?

## Konfliktlösung im „Tie-break“



- ⇒ Ständige Wohnstätte
- ⇒ **Mittelpunkt der Lebensinteressen**
- ⇒ Gewöhnlicher Aufenthalt
- ⇒ Staatsangehörigkeit
- ⇒ Einvernehmen der DBA-Staaten

## Mittelpunkt der Lebensinteressen im DBA-Recht



### Die persönlichen Beziehungen

- Die persönliche Lebensführung
- Gestaltung des Familienlebens
- Familienwohnsitz bei gemeinsamen Haushalt
- Gesellschaftliches, politisches Umfeld
- Betätigungen religiöser, kultureller Art
- Soziale, religiöse Interessen, Pflichtenkreis
- Territoriale Bindung aufgrund von Umständen, die den „Sinn des Lebens“ ausmachen
- Aufenthaltszeiten als Indiz (jedenfalls mehr als 2 Jahre im Ausland)

*Polizeiliche Meldung ist nicht relevant!*

*Wo soll der Lebensabend Verbracht werden?*

### Die wirtschaftlichen Beziehungen

- Arbeitsort, Ort der Vermögensverwaltung
- Höhe der im jeweiligen Staat erzielten Einkünfte

*Im Zweifel ist den **persönlichen Interessen** verstärktes Gewicht beizumessen!*

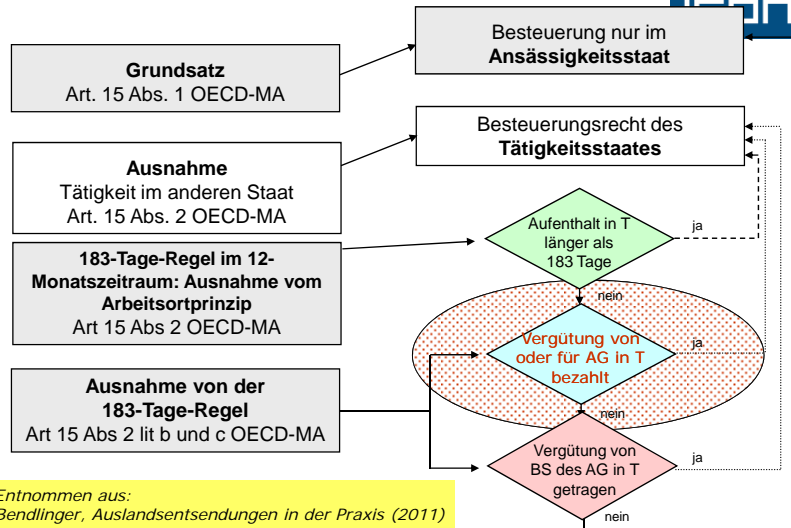
## Die 183 Tage-Regel Art. 15 Abs. 2 OECD-MA



- Grundsätzlich Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates
- Ausnahmsweise verbleibt das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat, wenn die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:
  - ▶ Der Arbeitnehmer hält sich nicht länger als **183 Tage** im KJ/StJ/12-Monatszeitraum im Tätigkeitsstaat auf **und**
  - ▶ Der **Arbeitgeber** ist nicht im Tätigkeitsstaat ansässig **und**
  - ▶ Die Vergütungen werden nicht von einer **Betriebsstätte** getragen, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat hat



## Die 183-Tage-Regel im DBA-Recht Prüfreihenfolge



© Dr. Bendlinger (ICON)

ÖGWT – Mitarbeiterentsendung – 9. Juni 2011

33

## DBA-Verteilung für Löhne und Gehälter „Ausüben“ der Tätigkeit und Berechnung der 183 Tage



- „Ausüben“ i.S. physischer Anwesenheit
  - ▶ Kein Verwertungstatbestand (Tz 1 zu Art. 15 OECD-MK)
  - ▶ Ausnahme: GF-Vergütungen i.V.z. Deutschland
  - ▶ Ansässigkeit des AG und Zahlungsort irrelevant
  - ▶ Durchreise < 24 Stunden außer Ansatz
- Berechnung der 183 Tage-Frist
  - ▶ physischer Aufenthalt, auch Teilanwesenheit (BMF 18.11.1991, AÖFV 331/1991)
  - ▶ Der Grund für den Aufenthalt ist unerheblich
    - **Urlaubstage im Anschluss** an eine Auslandstätigkeit zählen (BFH vom 23.2.2005, IR 13/04 NV)
  - ▶ Überfliegen der Landesgrenze (EAS 998, BMF 10.1.1997)
  - ▶ Abweichende Zählweise i.V.z. **Tschechien** seit 2008

© Dr. Bendlinger (ICON)

ÖGWT – Mitarbeiterentsendung – 9. Juni 2011

34

## DBA-Verteilung für Löhne und Gehälter Berechnung der 183 Tage



- Meist auf Kalenderjahr bezogen
- seit OECD-MA 1992 beweglicher  
**12-Monatszeitraum**
  - ▶ Frei verschiebbar zwischen zwei Steuer-/KJ
- Abweichende Steuerjahre in einzelnen österreichischen DBA-Vertragsstaaten

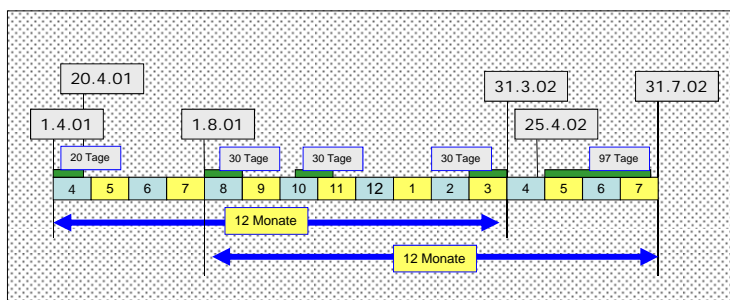
| DBA-Vertragsstaat           | Verteilungsnorm                                      | Steuerjahr     |
|-----------------------------|--|----------------|
| Australien                  | Art. 15 Abs. 2 lit a                                 | 1.7. bis 30.6. |
| Großbritannien / Nordirland | Art. 15 Abs. 2 lit a                                 | 6.4. bis 5.4.  |
| Pakistan                    | Art. XIII Abs. 2 lit a<br>Art. 16 Abs. 2 lit a (NEU) | 1.7. bis 30.6. |

## Berechnung der 183-Tage-Frist bei Bezugnahme auf einen 12-Monatszeitraum



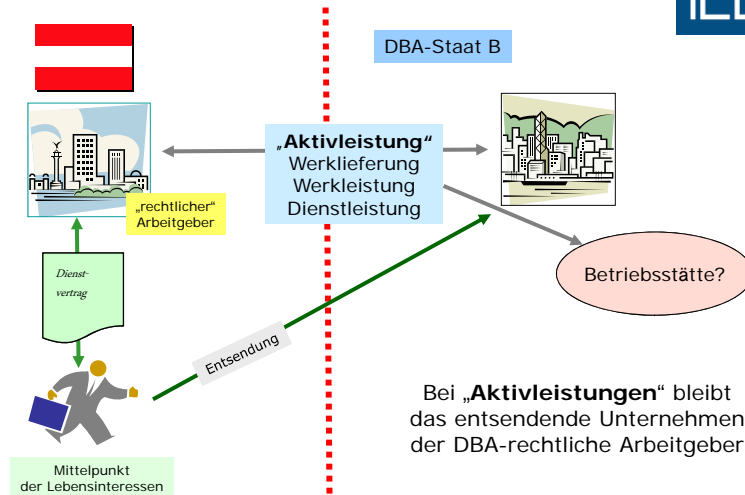
### Beispiel:

Der in Österreich ansässige Herr A ist für seinen österreichischen Arbeitgeber vom 1.4. bis zum 20.4., zwischen dem 1.8.01 und dem 31.2.02 für 90 Tage, sowie vom 25.4.02 bis zum 31.7.02 für 97 Tage in den USA tätig.

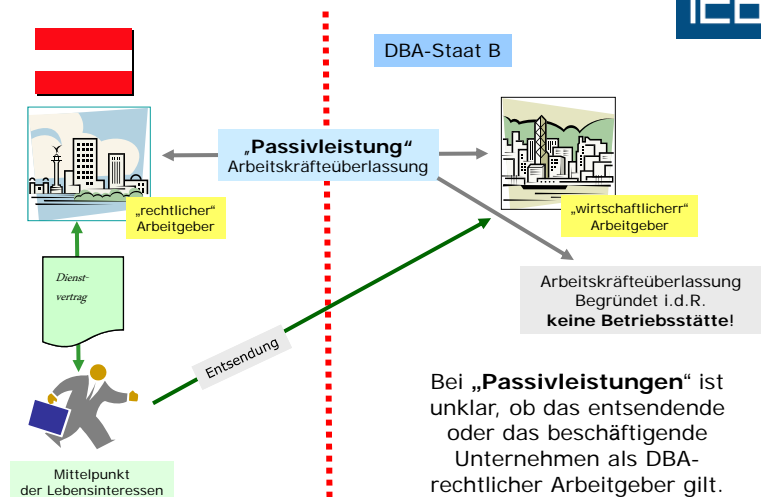


- Vergütungen 1.4. bis 20.4.01 (110 Tage) – Besteuerung in AT
- Vergütungen 1.8.01 bis 31.7.02 (187 Tage) – Besteuerung in USA, Steueranrechnung in AT:

## Der „Arbeitgeber“ im DBA-Recht Art. 15 Abs. 2 lit b OECD-MA (EAS 3201)



## Der „Arbeitgeber“ im DBA-Recht Art. 15 Abs. 2 lit b OECD-MA (EAS 3201)



## Der „Arbeitgeber“ im DBA-Recht Art. 15 Abs. 2 lit b OECD-MA (EAS 3201)



- Begriff „Arbeitgeber“ ist im DBA nicht definiert
  - ▶ Arbeitgeberwechsel bei Missbrauch zulässig
  - ▶ „Rechtlicher“ versus „wirtschaftlicher“ AG-Begriff
    - UFS 22.01.2009, RV/3057-W/08
    - UFS 7.4.2010, RV/0052-W/10
- Keine Bestrebungen, den Begriff im OECD-MK zu definieren
  - ▶ Anwendung nationalen Rechts durch DBA-Staaten (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA)
  - ▶ Besteuerungskonflikte sind die Folge

## Der „Arbeitgeber“ im DBA-Recht Art. 15 Abs. 2 lit b OECD-MA (EAS 3201)



- Lösung auf Grundlage des Art. 23 OECD-MA
  - ▶ Steuerbefreiung/-anrechnung in Österreich
    - Bindung des Ansässigkeitsstaates an die Arbeitgeberqualifikation des Quellenstaates
  - ▶ Rz 8.10 OECD-MK zu Art. 15 OECD-MA
  - ▶ Nicht anwendbar, wenn EU-Quellenstaat diskriminiert (BMF-Erlass 18.10.2010 Sbg Steuerdialog 2010)
    - Arbeitgeberwechsel darf nicht nur im Fall einer AÜ aus Österreich vorgenommen werden, sondern auch im Fall vergleichbarer landesinterner AÜ im Quellenstaat
    - Bestätigung eines ausländischen RA/WT
    - Problem: Kein Staat nimmt innerstaatliche eine Umqualifikation vor!
- Verständigungsverfahren – Art. 25 Abs. 1 OECD-MA!

## Der DBA-Betriebsstättenbegriff

### Art. 5 OECD-MA



#### Betriebsstätten sind:

- feste Geschäftseinrichtung (Generalatbestand)
- Bauausführungen, Montagen, Überwachung > 6/9/12/24 Mo
- Dienstleistungen incl. Beratung – BS-Risiko wenn > 6 Mo
- Abhängiger Vertreter

#### Nicht betriebsstättenbegründend sind:

- Vorbereitende und unterstützende Tätigkeiten
- Makler, Kommissionär, unabhängiger Vertreter
- Tochtergesellschaften (grundsätzlich)

## Aufteilung der Einkünfte

### nach dem Kausalitätsprinzip



- Besteuerung der für die Auslandstätigkeit bezogenen Vergütungen (Art. 15 Abs. 1 OECD-MA letzter Satz)
- Kausalitätsprinzip, Zufluss ist irrelevant
- Unmittelbar zuzuordnende Vergütungen
  - ▶ Grundgehalt, Überstunden, Zulagen, Trennungsgelder, Auslandszulagen und Auslösen, Erfolgsprämien, die mit der Tätigkeit im Ausland in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen
- Aufzuteilende Vergütungen
  - ▶ Urlaubsgeld, Weihnachtsgeld, 13. Monatsgehalt, Jahresprämien, Tantiemen, Jubiläumsgewährungen, Stock Options sind anteilig aufzuteilen, wenn der Arbeitnehmer seine Tätigkeit im Berechnungszeitraum in mehreren Staaten erbracht hat

## Dienstgeberbeitrag

nach dem Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG)



### DB-Pflicht (§ 41 Abs. 1 FLAG)

- ▶ Den DB haben alle DG zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen;
- ▶ als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein DN **auch dann**, wenn er zur Dienstleistung **ins Ausland entsandt** wird.

### DBA auf DB nicht anwendbar!

#### EG-rechtlich:

- ▶ DB gilt als Beitrag zur sozialen Sicherheit

## Dienstgeberbeitrag

Befreiungen



- **Befreiung** für die im § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 13 bis 21 EStG genannten Bezüge (§ 41 Abs. 4 lit c EStG)
  - ▶ im Ausmaß der ESt-Befreiung
- Bei **Ausschluss vom Anspruch auf Familienbeihilfe** (§ 42a FLAG)
- Bei Weiterbelastung der Lohnkosten (AÜ) keine DB-Pflicht, wenn **organisatorische Eingliederung** des Dienstnehmers **schwerpunktmäßig im Ausland**
- Kein DB, wenn Dienstverhältnis **ausschließlich** für eine **Tätigkeit im Ausland** eingegangen worden ist und **ausländisches Recht** auf dieses DV anwendbar ist bzw ständiger Ansässigkeit des DN im Tätigkeitsstaat (keine „Entsendung“ – EAS 1969 v. 10.1.2002)

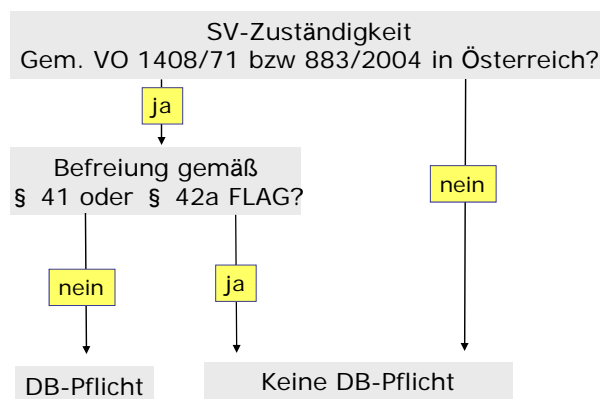
## Dienstgeberbeitrag EU/EWR-Entsendungsfälle



- Erlass vom 27.1.2003, 51802/8-V/1/03,  
legistisch umgesetzt in § 53 Abs. 3 FLAG idF BBG 2011:

*„ § 41 ist im Rahmen der Koordinierung der sozialen Sicherheit im Europäischen Wirtschaftsraum mit der Maßgabe anzuwenden, dass ein Dienstnehmer im Bundesgebiet als beschäftigt gilt, wenn er den österreichischen Rechtsvorschriften über soziale Sicherheit unterliegt.“*

## Dienstgeberbeitrag EU/EWR-Entsendungen –Prüfreiheitenfolge\*



\*In Anlehnung an. Kunesch, PVInfo 1/2011

## Kommunalsteuer bei Auslandsentsendungen

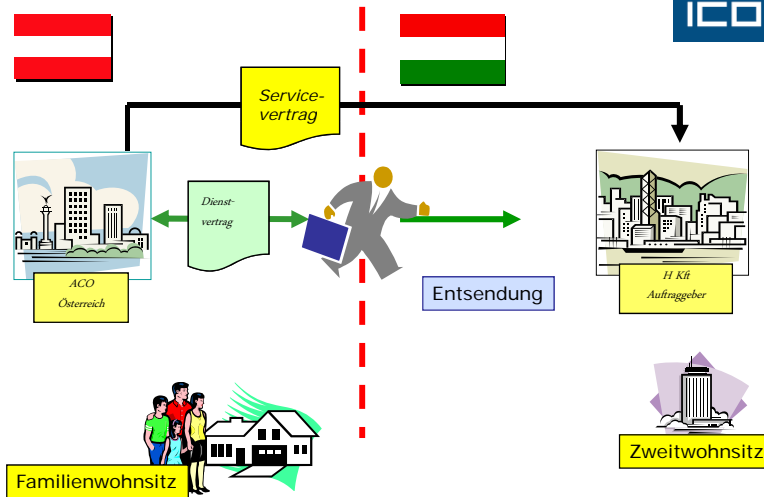


- Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer **im Inland gelegenen Betriebsstätte** des Unternehmens gewährt worden sind (§ 1 KommStG)
- Auch für **im Ausland eingesetzte Arbeitnehmer** zu entrichten, sofern dort keine Betriebsstätte (§ 29 BAO) unterhalten wird.
- KommSt-Befreiung für steuerfreie Einkünfte gem. **§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG** (§ 5 Abs. 2 lit c KommStG)
  - ▶ Im Ausmaß der ESt-Befreiung
- **Erlass des BMF vom 25.10.2010, BMF-010222/0167-VI/7/2010**
  - ▶ Information des BMF zum KommStG 1993
  - ▶ Rz 38 ff. zum Begriff „Betriebsstätte“ (§ 4 KommStG)
- **DBA-Recht** nur relevant bei **Inlandsentsendungen**





## Klassische Entsendung Sachverhalt – Fall 1



## Arbeitnehmerentsendung Sachverhalt – Fall 1



*Herr A mit Familienwohnsitz in Österreich und Zweitwohnsitz in Budapest wird von seinem Arbeitgeber (ACO) in der Zeit vom 1.10.01 bis zum 30.4.03 nach Ungarn entsandt, um dort für die H Kft (Kaufhauskette) ein EDV-System zu entwickeln, in allen Filialen des ungarischen Kunden zu implementieren und sich um die Einschulung der Mitarbeiter auf die neue Software zu kümmern. Zu diesem Zweck wird Herrn A vom der H Kft ein entsprechend ausgestatteter Büroraum zur Verfügung gestellt.*

## Arbeitnehmerentsendung

### Lösung Fall 1 - Einkommen/Lohnsteuerrecht



1. Innerstaatliches Steuerrecht
  - ▶ Herr A ist in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 2 EStG i.V.m. § 29 BAO)
  - ▶ Herr A ist (nach ungarischen Rechtsvorschriften) auch in Ungarn unbeschränkt steuerpflichtig
2. DBA Österreich-Ungarn (BGBl 1976/52)
  - ▶ Es ist Doppelansässigkeit gegeben (Art. 4 Abs. 1 DBA-H)
  - ▶ Die engeren familiären und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen zu Österreich (Familienwohnsitz)
  - ▶ Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist Österreich (Art. 4 Abs. 2 lit a DBA-H, Rz 5792 LStR)
3. Ansässigkeit in Österreich

## Arbeitnehmerentsendung

### Lösung Fall 1 - Einkommen/Lohnsteuerrecht



3. Art. 15 DBA-H: „Nichtselbständige Arbeit“
  - ▶ Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates
  - ▶ Kein Rückfall an den Ansässigkeitsstaat:
    - 183-tägige Schonfrist ist nicht anwendbar, weil
    - die Vergütungen von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber in H hat
      - ➔ Das von der H Kft Herr A zur Verfügung gestellte Büro begründet als „feste Geschäftseinrichtung“ der A Co eine Betriebsstätte (Art. 5 Abs. 1 DBA-H)
  - ▶ Besteuerung der auf die Ungarn-Tätigkeit entfallenden Einkünfte des Herrn A in Ungarn
  - ▶ Steuerfreistellung in Österreich (Art. 22 Abs. 1 DBA-H)
    - Unter Progressionsvorbehalt

## Arbeitnehmerentsendung

### Lösung Fall 1 - Einkommen/Lohnsteuerrecht



4. Vorgangsweise in Österreich
  - ▶ Befreiung vom Lohnsteuereinbehalt ab 1.10.01
  - ▶ Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers !!!
  - ▶ Ausstellung von 2 Lohnzetteln ( L 16, L 8)
  - ▶ Verpflichtung des Herrn A zur Abgabe einer Steuererklärung in den Jahren 01 und 03, in 02 nur dann, wenn neben den NSA-Einkünften andere, im Inland steuerpflichtige Einkünfte bezogen werden
5. Vorgangsweise in Ungarn
  - ▶ A Co unterhält in Ungarn eine Betriebsstätte und ist daher verpflichtet die von Herrn B geschuldete Einkommensteuer im Wege des monatlichen Lohnsteuereinbehaltes an das zuständige ungarische Finanzamt abzuführen

## Arbeitnehmerentsendung

### Lösung Fall 1 - Kommunalsteuer



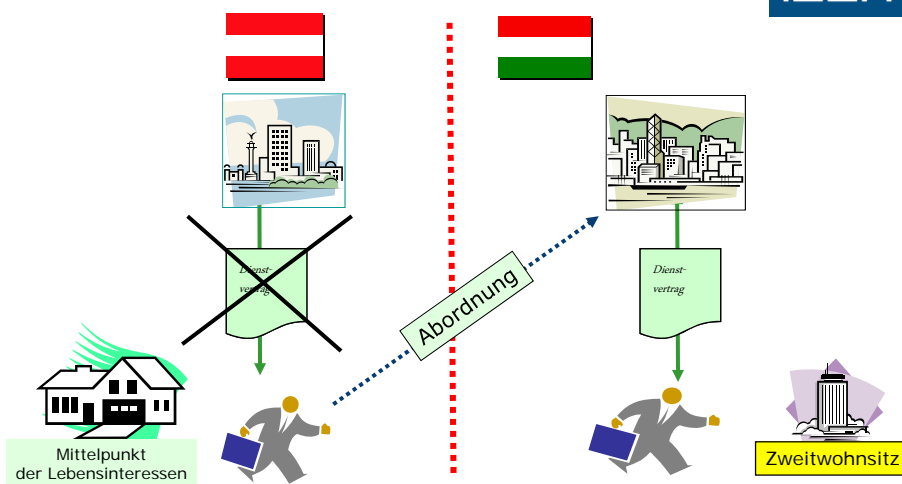
- KommSt-Pflicht für Arbeitslöhne, die jeweils im KM an die Dienstnehmer einer im Inland gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind (§ 1 KommStG)
- Betriebsstätte (§ 5 KommStG)
  - ▶ Feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die mittel- oder unmittelbar der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit dient
  - ▶ § 29 BAO und § 30 BAO sind sinngemäß anzuwenden
- Büro des Herrn B gilt als Betriebsstätte i.S.d. § 29 BAO
- Bezüge des Herrn B unterliegen nicht der KommSt

## Arbeitnehmerentsendung Lösung Fall 1 - Dienstgeberbeitrag FLAF



- im Anwendungsbereich der VO (EWG) Nr. 1408/71
- Verbot unzulässiger Beitragsleistung
- § 53 Abs. 3 FLAF: DB-Pflicht, weil Dienstnehmer als im Bundesgebiet beschäftigt gilt, wenn er den österreichischen Rechtsvorschriften über soziale Sicherheit unterliegt.
- Gilt auch für den Dienstgeberzuschlag
- ➔ Verbleib der Herrn B im österreichischen SV-System
  - ➔ DB-Pflicht ( § 41 Abs. 1 FLAF)

## Anstellung im Ausland Sachverhalt - Fall 2



## Anstellung im anderen DBA-Staat Sachverhalt - Fall 2



*Herr B mit Familienwohnsitz in Österreich und Zweitwohnsitz in Budapest wird von seinem Arbeitgeber (BCo) ab 3.10.01 auf unbestimmte Zeit zu einer in Ungarn ansässigen Tochtergesellschaft (HF Kft) abgeordnet um dort die Leitung des Vertriebs zu übernehmen. Sein Dienstverhältnis mit der BCo wird gelöst, er tritt mit der HF Kft in ein Dienstverhältnis.*

## Anstellung im Ausland Lösung Fall 2: Einkommen/Lohnsteuerrecht



1. Innerstaatliches Steuerrecht – siehe Fall 1
2. Ansässigkeit gemäß Art. 4 DBA-Ungarn – siehe Fall 1
3. Art. 15 DBA-Ungarn:  
Besteuerungsrecht des  
Tätigkeitsstaates ab 3.10.01
  - ▶ Art. 15 Abs. 2 lit b DBA-H
  - ▶ für die Einkünfte aus einer dort ausgeübten Tätigkeit
  - ▶ Ungeachtet der 183-Tage-Frist
  - ▶ Progressionsvorbehalt in Österreich  
für die Inlandseinkünfte im Veranlagungszeitraum  
(Art. 22 Abs. 1 DBA-H)

## Anstellung im Ausland

### Lösung Fall 2: Lohnnebenkosten



- Kommunalsteuer:  
Herr B ist Dienstnehmer einer ausländischen Betriebsstätte – keine österreichische KommSt!
- Dienstgeberbeitrag:  
Fällt an, wenn Herr B den österreichischen Rechtsvorschriften über soziale Sicherheit unterliegt
  - ▶ SV im Beschäftigungsstaat
  - ▶ Ausnahmerevereinbarung gemäß Art. 16 VO 883/2004 grundsätzlich möglich

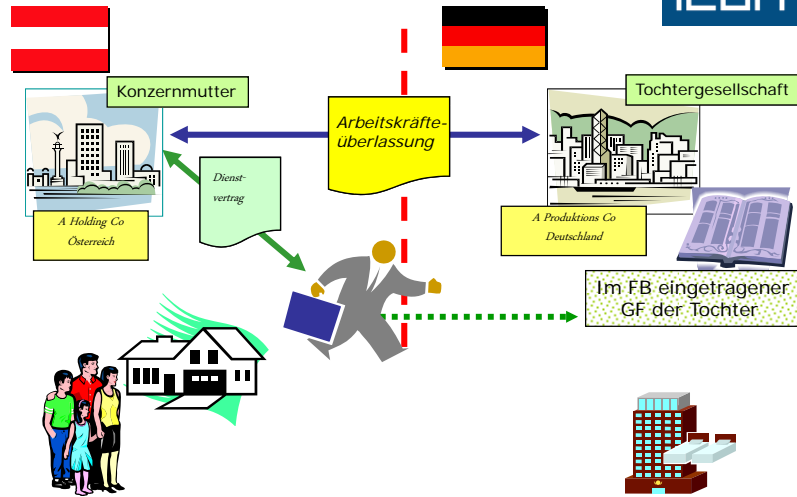
## Anstellung im Ausland

### Lösung Fall 2: Lohnnebenkosten



- 4.1. Vorgangsweise in Österreich
  - ▶ Ausstellung Lohnzettel durch BCo für Zeitraum 1.1.01 bis 30.9.01
  - ▶ Abgabe einer Steuererklärung in Österreich für Jahr 01
  - ▶ Bei Bezug von Inlandseinkünften auch in Folgejahren
  - ▶ Steuerfreistellung der Einkünfte unter PV
- 4.2. Vorgangsweise in Ungarn
  - ▶ Lohnsteuereinbehalt durch HF Kft ab 1.10.01

# Arbeitnehmerentsendung Sachverhalt – Fall 3



# Arbeitnehmerentsendung Sachverhalt – Fall 3



*Der in Österreich ansässige Herr C, Rechnungswesenleiter der A Holding Co wird neben seiner Funktion, die er weiterhin in Österreich ausübt zum Geschäftsführer der A Produktions Co mit Sitz in München bestellt (Das Dienstverhältnis zur A Holding Co bleibt aufrecht). Er hält sich zu diesem Zweck pro Monat etwa 3 Tage in DE auf. Während seiner Deutschland-Aufenthalte wohnt er im Hotel. A Holding Co verrechnet an die Produktions Co die auf die Geschäftsführungstätigkeit des Herrn C entfallenden Gehaltskosten und Nebenkosten zuzüglich eines Gewinnaufschlages von 7 %.*

## Arbeitnehmerentsendung

### Lösung Fall 3 – Einkommen-/Lohnsteuer



#### 1. Innerstaatliches Steuerrecht

- ▶ Herr C ist in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 2 EStG i.V.m. § 29 BAO)

#### 2. Das DBA-Deutschland (BGBl III 2002/182)

- ▶ Herr C ist in Österreich ansässig (Art. 4 Abs. 1 DBA-DE)
- ▶ Herr C Art. 15 DBA-DE auf Geschäftsführer und Vorstandsmitglieder nicht anwendbar
- ▶ Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates der Gesellschaft, deren Geschäftsführer die Person ist (Art. 16 Abs. 2 DBA-DE)
- ▶ Unabhängig vom Ort der Tätigkeit des GF
- ▶ Gilt auch für wesentlich beteiligte Gesellschafter-GF

## Arbeitnehmerentsendung

### Lösung Fall 3 – Einkommen-/Lohnsteuer



#### 4.1. Vorgangsweise in Österreich

- ▶ Steuerfreistellung der auf die GF-Tätigkeit entfallenden Bezüge in Österreich (aber: PV)
- ▶ Praktikerempfehlung: Festlegung der auf die Österreich-Tätigkeit und der auf die GF-Tätigkeit entfallenden Bezugsteile, mit Abgleich am Jahresende
- ▶ Zwei Lohnzettel am Jahresende (L 16, „L 8“)
- ▶ Steuererklärungspflicht in Österreich (§ 41 Abs. 1 Z 1 EStG)



## Arbeitnehmerentsendung nach DE Lösung Fall 3 – Einkommen-/Lohnsteuer



### 4.2. Vorgangsweise in Deutschland

- ➔ **Deutsches Besteuerungsrecht** (anteilig)
  - ▶ Lohnsteuerabzugsverpflichtung durch Tochter, PV bei Antragsveranlagung
  - ▶ Wenn kein LSt-Abzug, dann Veranlagung; bei beschränkter Stpfl. in DE kein PV
  - ▶ Steuerfreistellung unter Progressionsvorbehalt in AT (Art. 23 Abs. 2 lit a DBA-DE)

## Arbeitnehmerentsendung nach DE Lösung Fall 3 – Kommunalsteuer und DB



### Kommunalsteuer

- Die Überlassung von Arbeitskräften (Passivleistung) begründet für das überlassende Unternehmen keine Betriebsstätte (EAS 2504 v. 14.12.2005; EAS 2682 v. 16.12.2005)
- ➔ **KommSt** auf die von Herrn A bezogenen Vergütungen für die In- und Auslandstätigkeit

### Dienstgeberbeitrag

- DB-Pflicht, weil **österreichische Rechtsvorschriften über soziale Sicherheit** anzuwenden sind (§ 53 Abs. 3 FLAG)

# Literaturempfehlung



2. Auflage  
Jänner 2011

YOUR GLOBAL TAXPERTS

Danke für Ihre Aufmerksamkeit!

ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Stahlstraße 14, 4020 Linz, Austria  
Tel. (+43 732) 69412-DW, Fax (+43 732) 6980-9273 · E-Mail: office@icon.at · www.icon.at

© ICON 2011