



Exposé

Thema der Dissertation (vorläufiger Arbeitstitel):

„Steuerliche Behandlung von Auslandsentsendungen“

Dissertantin:

MMag. Melanie Tzvetelina Dimitrov

Matrikelnummer: 0003737

Angestrebter akademischer Grad:

Doctor iuris (Dr. iur.)

Betreuer:

o. Univ.-Prof. Dr. Dr. Eduard Lechner

Institut für Recht der Wirtschaft an der Universität Wien

Wien, im August 2011

Studienkennzahl laut Studienblatt: A 783 101

Studienrichtung laut Studienblatt: Rechtswissenschaften

Übersicht

I.	Problemstellung und Forschungslücken	2
II.	Zielsetzung.....	3
III.	Methoden	5
IV.	Zeitplan	5
V.	Sach- und Finanzmittel	5
VI.	Vorläufige Gliederung	6
VII.	Vorläufiges Quellenverzeichnis.....	7

I. Problemstellung und Forschungslücken

Grenzüberschreitende Entsendungen von Arbeitnehmern prägen für viele Unternehmen das Tagesgeschäft, wobei politische und wirtschaftliche Barrieren auch außerhalb der EU und des EWR an Bedeutung verloren haben. Wenn auch die Gründe für einen Auslandseinsatz unterschiedlicher Natur sein können – sei es die Teilnahme an einer Schulung, die Montage einer Anlage, die Erbringung von Dienstleistungen oder die Gestellung von Personal – so werfen alle Entsendungen Fragen im Zusammenhang mit der steuerlichen Behandlung der Einkünfte, Sozialversicherungsabgaben und Lohnnebenkosten auf. Wird zB ein in Österreich ansässiger Arbeitnehmer in einen anderen Staat entsandt, so gilt es ua Folgendes zu klären: Werden die Einkünfte des entsandten Arbeitnehmers weiterhin in Österreich besteuert? Wenn ja, bis zu welcher Dauer der Entsendung? Wie kann eine etwaige Doppelbesteuerung vermieden werden? Welche steuerlichen Folgen treten für das entsendende Unternehmen ein? Bestehen Unterschiede in den steuerlichen Auswirkungen in Abhängigkeit davon, ob der entsandte Arbeitnehmer an ein fremdes Unternehmen gestellt, innerhalb des Konzernverbunds entsandt oder der Auslandseinsatz im Zuge der Erbringung einer Dienstleistung durch den Arbeitgeber erforderlich wird? Die sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen welchen Staates kommen zur Anwendung? Welches Recht ist auf den Arbeitsvertrag im Falle von Entsendungen anwendbar? Wer gilt als Arbeitgeber des entsandten Arbeitnehmers? Antworten auf diese Fragen bietet die Auslegung der nationalen Normen sowie der zahlreichen von Österreich abgeschlossenen DBA. Für Entsendungen innerhalb der Europäischen Union, des EWR und der Schweiz sind zusätzlich die Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer und der Dienstleistungsfreiheit sowie die Dienstleistungs- und Entsende-RL heranzuziehen. Schwerpunkt dieses Dissertationsvorhabens wird zwar die steuerliche Behandlung von Auslandsentsendungen sein, doch ist ein Exkurs in Bereiche des Arbeits- und Sozialversicherungsrechts sowie des Europarechts unabdingbar.

Aus praktischer Sicht wesentlich für die österreichische Bauwirtschaft war der durch das Erkenntnis des VfGH vom 30.9.2010 bis zur Aufhebung mit Ablauf des Jahres 2010 geltende sachliche Steuerbefreiungstatbestand des § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988, das sog Montageprivileg. Diese Bestimmung führte unter bestimmten Voraussetzungen zur Steuerfreiheit der Einkünfte von ins Ausland entsandten Arbeitnehmerern und gleichzeitig zur Befreiung des Arbeitgebers von der Leistung von Lohnnebenkosten (DB, DZ, KommSt) auf die begünstigten Auslandseinkünfte. Historischer Zweck des Montageprivilegs war die Stärkung der Konkurrenzfähigkeit der österreichischen Wirtschaft im internationalen Vergleich. Aufgrund der Beschränkung des Privilegs auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe wurde in zahlreichen Entscheidungen des UFS ua die Unionswidrigkeit der Bestimmung erkannt. Die Bestimmung sei nämlich geeignet gewesen, in Österreich ansässige und für einen inländischen Arbeitgeber tätige Arbeitnehmer davon abzuhalten, derselben Tätigkeit für einen im übrigen EU-Raum, im EWR oder in der Schweiz ansässigen Arbeitgeber nachzugehen, da die Einkünfte in diesem Fall zur Gänze der Einkommensteuer unterliegen würden. Schlussendlich hat der VfGH einen Antrag auf Aufhebung des § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 wegen Verfassungswidrigkeit beim VfGH gestellt. Der VfGH ist diesem Antrag gefolgt und hat die Bestimmung mit Ablauf des 31.12.2010 aufgehoben. Derzeit ist eine für die Jahre 2011 und 2012 gültige Übergangsregelung in Kraft, wonach lediglich 66% bzw 33% der bisher steuerfreien Einkünfte weiterhin steuerfrei bleiben. Die am 31.05.2011 im Ministerrat beschlossene RV sieht eine Abweichung von obiger Übergangslösung vor und soll noch im Juli 2011 als Dauerregelung ab dem Kalenderjahr 2012 beschlossen werden.

II. Zielsetzung

Die Arbeit wird in zwei Kapiteln aufgeteilt werden. Zu Beginn des ersten Kapitels werden die verschiedenen Arten von Auslandsentsendungen – „klassische“ Entsandte, Vielflieger, Pendler und virtuelle Expatriates – erläutert, wobei auch auf die Gründe für einen Entwicklungstrend weg von der klassischen Langzeitentsendung hin zu kürzeren und häufigen Auslandseinsätzen eingegangen wird. Anschließend ist aufzuzeigen, wann ein Auslandseinsatz zum Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich hinsichtlich der betroffenen Einkünfte führt und unter welchen Bedingungen die Einkünfte dennoch weiterhin wie jene aus Inlandstätigkeiten steuerlich behandelt werden. Um diese Fragen beantworten zu können, ist eine Beschäftigung mit den Voraussetzungen für eine Steuerpflicht in Österreich erforderlich. Hier werden die Anknüpfungspunkte Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt sowie der Mittelpunkt der Lebensinteressen als Beurteilungsmaßstab dafür behandelt werden. Wenn auch in den Doppelbesteuerungsabkommen eine adäquate Besteuerung der Einkünfte in den

betroffenen Vertragsstaaten angestrebt wird, so kommt es jedoch in gewissen Fällen vor, dass entweder keiner der beiden Staaten die Einkünfte besteuert und diese somit zur Gänze steuerfrei bleiben oder dass sowohl Österreich als auch der ausländische Staat die Einkünfte der Einkommensteuer unterwerfen und diese somit zunächst doppelt belastet werden. Verschiedene Methoden und Klauseln sollen solche Fälle legaler Doppel-Nichtbesteuerung oder Doppelbesteuerung verhindern. In den Doppelbesteuerungsabkommen, die dem OECD-MA nachgebildet sind, können neben der in Art 15 Abs 1 OECD-MA normierten Generalnorm für die Zuteilung des Besteuerungsrechtes bei Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit auch spezielle Vorschriften wie die sog Monteurklausel oder Grenzgängerbestimmungen vorhanden sein, deren Besonderheiten ausgearbeitet und diskutiert werden. Ein weiteres Thema in diesem Teil des Dissertationsvorhabens, wenn auch nur am Rande erwähnt, stellt die fremdübliche Verrechnung der Arbeitsleistung des entsandten Arbeitnehmers an das empfangende Unternehmen bei Entsendungen innerhalb eines Konzerns oder bei Personalgestellungen dar. Ziel dieses ersten Kapitels ist die Darstellung des Zusammenspiels zwischen nationalen und zwischenstaatlichen Normen auf der einen Seite und zwischen verschiedenen Rechtsgebieten – Steuerrecht, Arbeitsrecht, Europarecht und Völkerrecht – auf der anderen Seite, darüber hinaus das Finden von Lücken und die Analyse der sich in diesem Zusammenhang stellenden Fragen aus einem steuerrechtlichen Blickwinkel.

Im zweiten Kapitel wird auf das im § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 geregelten Montageprivileg eingegangen. Dabei werden zunächst die historischen Gründe für dessen Eingang in das EStG und die einzelnen Tatbestandsmerkmale – inländischer Betrieb, Tätigkeit im Ausland, begünstigte Tätigkeiten, Einmonatsfrist – erläutert, wodurch die Begründung des VfGH für die Aufhebung dieses Steuerbefreiungstatbestandes mit Ablauf des Jahres 2010 ersichtlicher wird. Darüber hinaus wird sich dieser Teil der Arbeit mit den Auswirkungen des Wegfalls des Montageprivilegs beschäftigen. Diese sind zum einen auf die zukünftige Bereitschaft der Arbeitnehmer gerichtet, ihr Heimatland zu verlassen und eine Tätigkeit im Ausland zu verrichten, denn die Steuerfreiheit der Einkünfte war für die betroffenen Arbeitnehmer ein Ausgleich zur körperlichen und psychischen Belastung, die oft mit einer Entsendung einhergeht. Zum anderen sind die Folgen für die Wettbewerbsfähigkeit der österreichischen Bauwirtschaft anzuschneiden, nicht zuletzt auch im Hinblick auf die in Deutschland und Frankreich vorhandenen, dem Montageprivileg ähnlichen Steuerbefreiungstatbestände. Ziel dieses Kapitels ist, aus der Entstehungsgeschichte des Montageprivilegs und den Ursachen für die Aufhebung heraus, die Ansätze der im AbgÄG 2011 vorgestellten neuen Dauerregelung ab dem Kalenderjahr 2012 zu diskutieren.

III. Methoden

Die im Rahmen des Dissertationsvorhabens angewandten Methoden orientieren sich nach allgemeinen wissenschaftlichen und juristischen Grundsätzen. So wird neben der Recherche nach Literatur auch die Analyse von Texten und Judikatur von großer Bedeutung sein. Sowohl die relevanten nationalen Bestimmungen als auch jene des OECD-MA werden dargelegt. Des Weiteren erfolgt zur Beantwortung der zentralen Fragestellungen die Auseinandersetzung mit verschiedenen Urteilen der Gerichtshöfe, wobei bis zur Fertigstellung des Dissertationsvorhabens neu ergangene Rechtsprechung berücksichtigt wird. Neue Literaturbeiträge werden ebenso laufend eingearbeitet, um gegebenenfalls weitere Ansichten und Argumente nutzen zu können.

IV. Zeitplan

Aufgabe	WS 2010	SS 2011	WS 2011	SS 2012	WS 2012	SS 2013
VO zur rechtswissenschaftlichen Methodenlehre	X					
SE zur Judikatur- oder Textanalyse	X					
Lehrveranstaltungen aus dem Dissertationsfach oder dem Bereich der Wahlfächer (6 SST)	X					
2 Seminare, eines verpflichtend aus dem Dissertationsfach	X		X			
Seminar im Dissertationsfach zur Vorstellung und Diskussion des Dissertationsvorhabens		X				
Fakultätsöffentliche Präsentation des Dissertationsvorhabens		X				
Einreichung des Antrages auf Genehmigung der Dissertationsvereinbarung		X				
Verfassen der Dissertation (Mai 2012 – März 2013)				X	X	X
Feedbackgespräch (April/Mai 2013)						X
Korrektur der Dissertation (Mai/Juni 2013)						X
2. Feedbackgespräch (Juli/August 2013)						X
Abgabe der Dissertation (August 2013)						X
Öffentliche Defensio (Sept./Okt. 2013)						X

V. Sach- und Finanzmittel

Die für die Ausarbeitung des Dissertationsvorhabens notwendigen Materialien stehen über Bibliotheken und Datenbanken zur Verfügung, sodass keine weiteren Sach- und Finanzmittel erforderlich sein werden.

VI. Vorläufige Gliederung

1. Einleitung

2. Grenzüberschreitende Arbeitnehmereinsätze

- 2.1. Entsendungen – Definition und Erscheinungsformen
- 2.2. Steuerpflicht in Österreich
- 2.3. Anzuwendendes Recht für grenzüberschreitende Arbeitsverträge
 - 2.3.1. *Rom I-VO*
 - 2.3.2. *Entsende-RL*
- 2.4. Vermeidung einer Doppelbesteuerung
 - 2.4.1. *Grundregel in Doppelbesteuerungsabkommen*
 - 2.4.2. *„Monteurklausel“*
 - 2.4.3. *Grenzgängerbestimmungen*
 - 2.4.4. *§ 48 BAO*
- 2.5. Steuerliche Folgen von Auslandsentsendungen für den Arbeitgeber
 - 2.5.1. *Arbeitgeberbegriff*
 - 2.5.2. *Lohnnebenkosten bei Auslandsentsendungen*
 - 2.5.3. *Beiträge zur Mitarbeitervorsorgekasse*
 - 2.5.4. *Begründung einer Betriebsstätte im Ausland*
 - 2.5.5. *Fremdübliche Verrechnung*
- 2.6. Auswirkungen auf das Sozialversicherungsrecht

3. „Montageprivileg“

- 3.1. Historischer Hintergrund des „Montageprivilegs“
- 3.2. Reichweite der Steuerfreiheit der Einkünfte
- 3.3. Voraussetzungen für die Steuerfreiheit
 - 3.3.1. *Inländischer Betrieb*
 - 3.3.2. *Auslandsbegriff*
 - 3.3.3. *Begünstigte Tätigkeiten*
 - 3.3.4. *Ein-Monats-Frist*
- 3.4. Montageprivileg als Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes
- 3.5. Montageprivileg als verbotene staatliche Beihilfe
- 3.6. Aufhebung durch den VfGH
- 3.7. Folgen der Aufhebung der Steuerbefreiung
 - 3.7.1. *Wirtschaftliche Auswirkungen*
 - 3.7.2. *BBG 2011*
 - 3.7.3. *AbgÄG 2011*

4. Zusammenfassung

VII. Vorläufiges Quellenverzeichnis

Literaturverzeichnis

Baldauf, Anton / Kandruth-Kristen, Sabine / Laudacher, Marco / Lenneis, Christian / Marschner, Ernst, Einkommensteuergesetz – Kommentar³ (2010)

Bendlinger, Stefan, Der grenzüberschreitende Einsatz von Arbeitnehmern im österreichischen und internationalen Steuer- und Sozialversicherungsrecht, FJ 7-8/2002, 250

Bendlinger, Stefan, Steht die Steuerbefreiung für begünstigte Auslandstätigkeit vor dem Aus? SWI 6/2010, 245

Bendlinger, Stefan, Auslandsentsendungen in der Praxis des internationalen Steuer- und Sozialversicherungsrechts² (2011)

Bilger, Peter, Die Einschränkung der Steuerfreiheit für Auslandsmontage auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe gemäss § 3 Abs 1 Z 10 EStG verstösst gegen den Grundsatz der Arbeitnehmerfreizügigkeit des Artikel 39 EGV, UFS aktuell 2005/11-12, 393

Binder, Georg, Personalentsendung: Besteuerung beim Arbeitnehmer, taxlex 2006, 570

Binder, Martin, Die Arbeitnehmerentsendung aus EU-/EWR-Staaten nach Österreich unter besonderer Berücksichtigung eines möglichen Sozialdumpings (Teil I), RdA 1999, 1

Bodis, Andrei, § 3 EStG: Begünstigte Auslandstätigkeiten verfassungs- und gemeinschaftswidrig? RdW 2007/711, 692

Doralt, Werner, Einkommensteuergesetz – Kommentar, Band I, mit der 12. Teillieferung, (Stand 01.02.2008)

Endfeller, Clemens, Steuerliche Folgen für Arbeitgeber mobiler Arbeitnehmer, ecolex 2006, 193

Gassner, Wolfgang / Lang, Michael / Lechner, Eduard / Schuh, Josef / Staringer, Claus, Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003)

Günther, Oliver-Christoph, SWI-Jahrestagung: Auslandsentsendung – wirtschaftlicher Arbeitgeber, SWI 11/2010, 521

Fischlmayr, Iris C., Auslandsentsendungen heute und in der Zukunft, Alternative Formen von Expatriation, ASoK 2010, 238

Freudhofmeier, Martin, Personalentsendung: Aspekte der Lohnnebenkosten, taxlex 2006, 582

Karner, Regina, Nichts wie weg, persaldo 2010 H 2, 24

Moshammer, Harald, Montageregulation des § 3 Abs 1 Z 10 EStG – Verfassungswidrigkeit durch primäres Unionsrecht? taxlex 2010, 265

Mühlberger, Daniela, Aktuelles aus dem Lohnsteuerprotokoll 2006, FJ 12/2006, 472

Koppensteiner, Franz, SWI-Jahrestagung: Auslandsentsendung – Zwölfmonatszeitraum, SWI 6/2010, 250

Kotschnigg, Michael, Montageprivileg auf dem Prüfstand des VfGH, SWK 17/2010, S 587

Kröll, Thomas, Dienstleistungsrichtlinie, Arbeitsrecht und Entsendebestimmungen, JRP 2006, 134

Langheinrich, Gertraude / Ryda, Wolfgang, Die Betriebsstätte aus der Sicht des nationalen und internationalen Steuerrechts (Teil I), FJ 3/2002, 99

Langheinrich, Gertraude / Ryda, Wolfgang, Die Betriebsstätte aus der Sicht des nationalen und internationalen Steuerrechts (Teil II), FJ 4/2002, 136

Pfeil, Walter J., Grenzüberschreitender Einsatz von Arbeitnehmern – Schluss (FN 58) (Teil II), RdA 2008, 124

Pötzi, Brigitte / Wuksch, Dietmar, § 3 Abs 1 Z 10 – Privileg oder sinnvolle Förderung? SWK 27/2010, T 159

Puchinger, Martin, Neue Aussagen des BMF zur steuerfreien Montageregulation gem § 3 Abs 1 Z 10 EStG, FJ 3/2008, 107

Puchinger, Martin / Krapinger-Jandl, Karin, Die Montagebefreiung im neuen Kleid, FJ 2/2011, 43

Schrenk, Friedrich, Grenzüberschreitende Arbeitsverträge, taxlex 2010, 338

Tumpel, Michael / Moshammer, Harald, Ministerialentwurf zum Abgabenänderungsgesetz 2011, SWK 10/2011, T 49

Walch, Andreas, Steuerbefreiung mit begünstigter Auslandstätigkeit gemäß § 3 Abs 1 Z 10 EStG, SWI 2008, 444

Zehetner, Jörg / Zehetner, Ulf, Grenzüberschreitende Mitarbeiterentsendung – Neuerungen im Sozialversicherungsrecht ab 1.5.2010, GBU 2010/03/11

Zorn, Nikolaus, Gleichheitswidrigkeit der nationalen Norm aufgrund unionsrechtlicher Modifikation ihres Inhaltes, RdW 2010/741, 736

Entscheidungssammlung

EUGH

- EuGH 28.01.1992, C-204/90, *Bachmann*, Slg 1992, I-249
- EuGH 31.03.1993, C-19/92, *Kraus*, Slg 1993, I-1663
- EuGH 20.04.1999, C-360/97, *Nijhuis*, Slg 1999, I-1919
- EuGH 12.12.2002, C-385/00, *F.W.L. de Groot*, Slg 2002, I-11819
- EuGH 13.11.2003, C-209/01, *Schilling*, Slg 2003, I-13389
- EuGH 17.03.2005, C-109/04, *Kranemann*, Slg 2005 I-02421

UFS

- UFS Feldkirch 05.10.2005, RV/0016-F/04
- UFS Linz 10.01.2006, RV/0383-L/04
- UFS Feldkirch 29.05.2006, RV/0028-F/06
- UFS Linz 13.02.2008, RV/0401-L/07
- UFS Feldkirch 14.04.2008, RV/0360-F/07
- UFS Wien 07.04.2010, RV/0052-W/10
- UFS Linz 24.02.2011, RV/0248-L/09

VfGH

- VfGH 30.09.2010, G29/10 ua BGBl I 2010/89

VwGH

- VwGH 29.11.1969, 1281/65
- VwGH 30.01.1990, 89/14/0054
- VwGH 24.01.1996, 95/13/0150
- VwGH 28.10.1997, 2000/08/0134
- VwGH 24.10.2005, 2002/13/0068
- VwGH 19.03.2008, 2006/15/0115
- VwGH 22.03.2010, 2006/15/0180
- VwGH 29.09.2010, 2010/16/0185

Verzeichnis sonstiger Quellen

BMF-Erlässe

Erlass des BMF vom 26.01.2011, GZ 01 0222/0008-VI/7/2011, AÖF Nr 53/2011

EAS-Auskünfte

EAS 969 vom 12.11.1996

EAS 1160 vom 31.10.1997

EAS 1300 vom 27.07.1998

EAS 2010 vom 03.04.2002

Materialien

ErlRV 113 BgINr XV GP

ME AbgÄG 2011, 267/ME 24. GP

RV 414 BgINR 24. GP

Richtlinien

Richtlinie des BMF vom 20.01.2011, GZ BMF-010222/0186-VI/7/2010
(Lohnsteuerrichtlinien 2002, LStR 2002)