

vor eine Koordinierung der Anwendung der sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, nicht aber eine Vereinheitlichung.

Entsprechend der Zielsetzung dieses Buches wird das Hauptaugenmerk auf die Bestimmungen für abhängig Beschäftigte (keine Beamten) gelegt, soweit notwendig (beispielsweise im Zusammenhang mit der sozialrechtlichen Einstufung von Geschäftsführern) wird auch auf die Bestimmungen für selbständig Erwerbstätige verwiesen.

Zu den wesentlichsten Grundsätzen beider Verordnungen zählen der **Grundsatz der Einmal- bzw Einfachversicherung**, dh, dass eine Person nur den Rechtsvorschriften eines einzigen Mitgliedstaates unterliegen soll (Art 13 Abs 1 VO [EWG] 1408/71 bzw Art 11 Abs 1 VO [EG] 883/2004), sowie das **Tätigkeitsstaats- bzw Territorialprinzip**, dh sozialversicherungszuständig soll grundsätzlich jener Staat sein, in welchem die versicherungspflichtige Tätigkeit **ausgeübt** wird (Art 13 Abs 2 lit a VO [EWG] 1408/71 bzw Art 11 Abs 3 lit a VO [EG] 883/2004). Das Territorialprinzip hat sich dabei dem Grundsatz der Einfachversicherung unterzuordnen, was durch folgende Ausnahmeregelungen zum Tätigkeitsstaatsprinzip ermöglicht wird:

- Entsenderegelung
- Kollisionsnormen
- Ausnahmeantrag

1.1.1.1. Grundfall: Sozialversicherungszuständigkeit des Tätigkeitsstaates

Nach Art 13 Abs 2 lit a und b VO (EWG) 1408/71 bzw Art 11 Abs 3 lit a VO (EG) 883/2004 unterliegt ein abhängig oder selbständig Erwerbstätiger den Vorschriften jenes Mitgliedstaates, in welchem er die Tätigkeit ausübt, und zwar auch dann, wenn er in einem anderen Mitgliedstaat wohnt oder der Sitz des Arbeitgebers in einem anderen Mitgliedstaat liegt.

Neben den in den Verordnungen geregelten Fällen (Entsenderegelung und Kollisionsnorm) besteht auch die Möglichkeit, einen Ausnahmeantrag nach Art 17 VO (EWG) 1408/71 bzw Art 16 VO (EG) 883/2004 zu stellen, um die Sozialversicherungszuständigkeit in einen anderen Mitgliedstaat zu verlagern. Ausnahmeanträge werden insbesondere in Fällen eines konzerninternen Arbeitgeberwechsels gestellt, wobei unter Karenzierung des (bisherigen) Dienstverhältnisses zu einer Konzerngesellschaft eines Mitgliedstaates für die Zeit der Karenzierung ein (befristetes) Dienstverhältnis zu einer Konzerngesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat aufgenommen wird. Auch in Fällen länger geplanter Entsendungen (mehr als ein bzw zwei Jahre) kann ein Ausnahmeantrag Sinn machen.

1.1.1.2. Entsenderegelung

Eine Entsendung liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer, der gewöhnlich in einem Mitgliedstaat beschäftigt ist, von seinem Arbeitgeber zur **vorübergehenden Ausführung** seiner Tätigkeit in einen anderen Mitgliedstaat entsandt wird (Art 14 Abs 1 VO [EWG] 1408/71; Art 12 Abs 1 VO [EG] 883/2004). Wesentliches Kennzeichen einer Entsendung im Sinne der Verordnung ist, dass die Tätigkeit in jenem Staat, in welchem sie gewöhnlich ausgeübt wird, unterbrochen wird und (vorübergehend) ausschließlich im Einsatzstaat ausgeübt wird. Wird die Tätigkeit des Arbeitnehmers parallel oder alternierend in beiden Staaten ausgeübt, so fällt dieser Sach-

verhelt nicht unter die Entsenderegelung, sondern unter die Bestimmungen der Kollisionsnorm. Nach dem Grundsatz Tätigkeitsstaatsprinzip der Verordnungen würde im Fall der Entsendung die Sozialversicherungszuständigkeit in den Tätigkeitsstaat wechseln.

Unter folgenden Bedingungen (die sich entweder direkt aus den Verordnungstexten oder aus dem Beschluss Nr 181 vom 13. 12. 2000 der Verwaltungskommission, dessen Inhalte in die DFVO [EG] 987/2009 übernommen wurden, ergeben) kann die Sozialversicherungszuständigkeit allerdings beim Entsendestaat verbleiben:

- Die **voraussichtliche** Beschäftigung im Tätigkeitsstaat darf die Dauer von **zwölf Monaten** (Art 14 Abs 1 lit a VO [EWG] 1408/71) bzw **24 Monaten** (Art 12 Abs 1 VO [EG] 883/2004) nicht übersteigen.
- Stellt sich im Laufe einer auf zwölf Monate angelegten Entsendung heraus, dass sie voraussichtlich maximal zwölf weitere Monate dauern wird, so ist nach Art 14 Abs 1 lit b VO (EWG) 1408/71 eine Verlängerung möglich. Die maximale Entsendedauer beträgt somit nach Art 14 Abs 1 VO (EWG) 1408/71 24 Monate. In der VO (EG) 883/2004 ist diese Verlängerungsmöglichkeit bzw -notwendigkeit nicht mehr vorgesehen; die maximale Entsendedauer beträgt hier von Beginn an 24 Monate.
- Ablöseverbot: Wird ein Arbeitnehmer nach Ablauf seiner maximalen Entsendezeit durch einen anderen Arbeitnehmer in gleicher Funktion ersetzt, so ist die Entsendebestimmung nicht anwendbar.
- Weitere **arbeitsrechtliche Anbindung des Arbeitnehmers**: Das Dienstverhältnis zum Arbeitgeber muss weiterhin aufrecht bleiben, ein konzerninterner Arbeitgeberwechsel unterliegt von Beginn an nicht der Entsendebestimmung. Die arbeitsrechtliche Bindung liegt auch dann nicht mehr vor, wenn der Arbeitnehmer vom Beschäftiger (dh vom Unternehmer, zu dem er entsendet ist) im Tätigkeitsstaat einem dritten Unternehmen zur Verfügung gestellt wird.
- **Anbindung des Arbeitnehmers und des Arbeitgebers an den Entsendestaat**: Der zu Entsendende kann entweder bereits beim Arbeitgeber beschäftigt sein oder auch sofort zu Beginn seiner Tätigkeit entsendet werden. Diesbezüglich wurde in Art 14 Abs 1 DFVO (EG) 987/2009 klargestellt, dass der Arbeitnehmer unmittelbar vor der Entsendung mindestens für einen Monat (Beschluss A 2 der Verwaltungskommission vom 12. 6. 2009) den Sozialversicherungsvorschriften des Entsendestaates unterliegen muss (sei es durch ein Studium, durch Erwerbstätigkeit oder durch Arbeitslosigkeit). Der Arbeitgeber muss im Entsendestaat eine nennenswerte Tätigkeit (Klarstellung durch Art 14 Abs 2 DFVO [EG] 987/2009: keine reinen Verwaltungstätigkeiten, mit Berücksichtigung der Besonderheiten jedes Arbeitgebers; als Richtlinie für einen Mindestumsatz im Entsendestaat gelten 25 %) ausüben. Der Arbeitnehmer muss im Entsendestaat den Ort seiner gewöhnlichen Beschäftigung beibehalten.
- Nach Beendigung einer Entsendung in einen Mitgliedstaat kann unmittelbar im Anschluss eine Entsendung in einen anderen Mitgliedstaat erfolgen. Sollten Entsendungen in denselben Mitgliedstaat aufeinanderfolgen, so ist eine Unterbrechung von mindestens zwei Monaten erforderlich (Beschluss A 2 der Verwaltungskommission vom 12. 6. 2009).

Keine Entsendung im Sinne der Verordnungen liegt – im Umkehrschluss – somit in folgenden Fällen vor:

1. Geplanter Auslandseinsatz von mehr als zwölf bzw 24 Monaten.
2. Konzerninterner Arbeitgeberwechsel.
3. Aufnahme von lokalen Arbeitskräften.
4. „Dreieckssachverhalte“.

Anmerkung: In den Fällen 1 und 2 könnte die bisherige Sozialversicherungszuständigkeit dennoch – durch einen Ausnahmeantrag iSd Art 17 VO (EWG) 1408/71 bzw Art 16 VO (EG) 883/2004 – erhalten bleiben (siehe Kapitel 1.1.1.4).

Die Entsendebestimmung gilt sinngemäß auch für **selbständig Erwerbstätige**. Art 14a Abs 1 lit a bzw lit b VO (EWG) 1408/71 sieht für selbständig Erwerbstätige dieselbe Zwölfmonatsfrist und Verlängerungsmöglichkeit um weitere zwölf Monate auf 24 Monate vor. Analog dazu sieht die Bestimmung des Art 12 Abs 2 VO (EG) 883/2004 ebenfalls von Beginn an die Entsendebestimmung für selbständig Erwerbstätige für 24 Monate vor. Konkretisiert wurde der Umstand, dass der Selbständige mindestens zwei Monate vor der Entsendung seine Betriebsstruktur aufgebaut haben und diese während der Entsendung beibehalten muss, so dass er jederzeit wieder seine Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat aufnehmen kann (Art 14 Abs 3 DFVO [EG] 987/2009, Beschluss A 2 der Verwaltungskommission vom 12. 6. 2009). Nach beiden Verordnungen ist es nicht von Relevanz, ob der entsendete selbständig Erwerbstätige im Tätigkeitsstaat eine abhängige oder eine selbständige Tätigkeit ausübt. Mit der VO (EG) 883/2004 wurde nunmehr allerdings eine Einschränkung auf **ähnliche Tätigkeiten** im Tätigkeitsstaat vorgenommen: So konnte beispielsweise ein ungarischer Landwirt bislang als (abhängig beschäftigter) Bauarbeiter in Österreich tätig sein, während nunmehr lediglich eine Beschäftigung im landwirtschaftlichen Bereich in Frage käme.

Bescheinigung VO (EWG) 1408/71 bzw Dokument VO (EG) 883/2004 im Fall der Anwendung der Ausnahmeregel „Entsenderegelung“

E 101 (VO [EWG] 1408/71): Standard-Entsendungsfall	Ausstellung durch den zuständigen Sozialversicherungsträger (in Österreich: GKK) respektive Bestätigung auf bereits ausgefüllter, übermittelter Bescheinigung
E 102 (VO [EWG] 1408/71): Verlängerung der Entsendung (nur mehr nach VO [EWG] 1408/71)	Arbeitgeber übermittelt E 102 zur Genehmigung an die zuständige Stelle des Tätigkeitsstaates (in Österreich: BMASK)
A 1 (VO [EG] 883/2004): Entsendungsfall – neu	Bestätigung der SV-Zuständigkeit; Ausstellung durch den Zuständigkeitsstaat (in Österreich: GKK)

1.1.1.3. Kollisionsnormen

Tätigkeiten, die **gewöhnlich oder gleichzeitig in mehreren Mitgliedstaaten** ausgeübt werden, würden – nach rein nationalen Überlegungen (Tätigkeitsstaatsprinzip) – oftmals zur Ver-

sicherungspflicht in zwei oder mehreren Staaten führen. Kernstücke der Verordnungen (EWG) 1408/71 bzw (EG) 883/2004 sind daher – unter anderem – die Kollisionsnormen. Dabei ist zwischen **abhängiger Beschäftigung** und **selbständiger Tätigkeit** zu unterscheiden.

Kollisionsnormen bei (ausschließlich) abhängiger Tätigkeit/abhängigen Tätigkeiten

Übt ein Arbeitnehmer seine Tätigkeit im Rahmen einer **abhängigen Beschäftigung** gewöhnlich in zwei oder mehreren Mitgliedstaaten aus, bestimmt sich die Sozialversicherungszuständigkeit nach Art 14 Abs 2 lit b VO (EWG) 1408/71 bzw Art 13 Abs 1 VO (EG) 883/2004 wie folgt:

Der Arbeitnehmer kann die Tätigkeit in einem Mitgliedstaat beibehalten, aber **zugleich** eine gesonderte Tätigkeit in einem oder mehreren anderen Mitgliedstaaten ausüben, und zwar unabhängig von der Dauer oder der Eigenart dieser gesonderten Tätigkeit. Er kann aber auch einer **kontinuierlichen Tätigkeit alternierend** in zwei oder mehr Mitgliedstaaten nachgehen (mit Ausnahme von geringfügigeren Tätigkeiten), und zwar unabhängig von der Häufigkeit oder der Regelmäßigkeit des Alternierens. Der Begriff „geringfügigere Tätigkeiten“ iSd Verordnungen ist nicht deckungsgleich mit dem Begriff „geringfügige Beschäftigung“ im Sinne einer Teilversicherung nach § 5 Abs 2 ASVG.

Fall 1: Ein Arbeitgeber, Tätigkeit des Arbeitnehmers in mehreren Mitgliedstaaten, darunter auch im Wohnsitzstaat:

- Nach Art 14 Abs 2 lit b sublit i VO (EWG) 1408/71 besteht Sozialversicherungszuständigkeit des Wohnsitzstaates, auch wenn die Tätigkeit im Wohnsitzstaat von untergeordneter Bedeutung ist.
- Nach Art 13 Abs 1 lit a VO (EG) 883/2004 besteht Sozialversicherungszuständigkeit des Wohnsitzstaates, wenn dort ein wesentlicher Teil der Tätigkeit (laut Art 14 Abs 8 DFVO [EG] 987/2009 im Sinne von mindestens 25 % der Arbeitszeit oder des Arbeitsentgelts) ausgeübt wird. Wird im Wohnsitzstaat nur ein unwesentlicher Teil (dh zu weniger als 25 %) der Tätigkeit ausgeübt, besteht Sozialversicherungszuständigkeit demgegenüber in jenem Mitgliedstaat, in welchem der Arbeitgeber seinen Sitz hat (Art 13 Abs 1 lit b VO [EG] 883/2004).

Fall 2: Ein Arbeitgeber (oder mehrere Arbeitgeber in ein und demselben Mitgliedstaat), Tätigkeit des Arbeitnehmers in mehreren Mitgliedstaaten, nicht allerdings im Wohnsitzstaat:

- Sozialversicherungszuständigkeit besteht im Sitzstaat des Arbeitgebers/der Arbeitgeber (Art 14 Abs 2 lit b sublit ii VO [EWG] 1408/71 bzw Art 13 Abs 1 lit b VO [EG] 883/2004).

Fall 3: Mehrere Arbeitgeber mit Sitz in verschiedenen Mitgliedstaaten, Tätigkeit des Arbeitnehmers in mehreren Mitgliedstaaten:

- Ist ein Arbeitnehmer für mehrere Arbeitgeber in verschiedenen Mitgliedstaaten tätig, so sind die Rechtsvorschriften des Wohnsitzstaates anzuwenden – unabhängig davon, ob überhaupt eine Tätigkeit im Wohnsitzstaat ausgeübt wird (Art 14 Abs 2 lit b sublit i VO [EWG] 1408/71 bzw Art 13 Abs 1 lit a VO [EG] 883/2004). Führt die Anwendung dieser Bestimmung zur Sozialversicherungszuständigkeit Österreichs, ist zu beachten,

Unterliegt ein Arbeitnehmer aufgrund innerstaatlicher Bestimmungen **in einem anderen Staat ebenfalls** der unbeschränkten, das Welteinkommen umfassenden **Steuerpflicht** oder auch der (auf bestimmte Einkommensteile) beschränkten Steuerpflicht, so besteht **potenziell eine Doppelbesteuerung**.

Wie bereits eingangs erwähnt, kann **in Österreich durch ein DBA keine inländische Steuerpflicht entstehen**, weshalb dem ersten Beurteilungsschritt, ob nämlich nach innerstaatlichem Steuerrecht überhaupt eine (un-)beschränkte Steuerpflicht entsteht, entscheidende Bedeutung zukommt: Kommt der Rechtsanwender zum Schluss, dass aufgrund des inländischen Steuerrechts kein Besteuerungstatbestand vorliegt, so kann an dieser Stelle die weitere Beurteilung anhand eines anwendbaren DBA abgebrochen werden. Nur wenn nach nationalen Überlegungen Steuerpflicht besteht, muss in weiterer Folge die Anwendbarkeit eines entsprechenden DBA überprüft und müssen die darin enthaltenen Zuteilungsregeln befolgt werden.

1.2.2. Überprüfung der Anwendbarkeit von internationalen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Das Grundkonzept der DBA liegt in der Vermeidung einer doppelten steuerlichen Erfassung von Einkünften durch den gleichzeitigen nationalen Zugriff zweier Steuerjurisdiktionen. In den einzelnen DBA finden sich sogenannte „Zuteilungsregeln“ wieder, die – gegliedert nach sämtlichen Einkunftsarten – die Besteuerungsrechte der beteiligten Staaten dergestalt einschränken, dass die Doppelbesteuerung beseitigt wird und die betreffenden Einkünfte in Summe daher nur einmal der Besteuerung unterliegen. Viele der von Österreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen basieren auf dem OECD-MA, das den OECD-Staaten quasi als „Vor- bzw Grundlage“ für DBA-Verhandlungen dient. Das erste OECD-MA wurde 1963 veröffentlicht, seitdem wurde und wird es stetig überarbeitet und aktuellen Entwicklungen angepasst. Die (derzeit) aktuellste Version datiert mit Juli 2010. Eine Auslegungshilfe bei der Interpretation von Doppelbesteuerungsabkommen bietet, neben einschlägiger Fachliteratur, der OECD-Kommentar (im Folgenden OECD-Komm).

Aus Gründen der Einfachheit und Einheitlichkeit basiert die folgende Darstellung über die Handhabung und Anwendbarkeit von Doppelbesteuerungsabkommen nicht auf einzelnen bilateralen Abkommen, sondern auf dem OECD-MA sowie dem OECD-Komm.

Grundsätzlich ist – bei Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens (bezogen auf die Anwendungsbereiche dieses Buches) – wie folgt vorzugehen:

- Überprüfung, ob das DBA persönlich (Art 1 OECD-MA: Arbeitnehmer ist in einem der beiden Staaten ansässig) und sachlich (Art 2 OECD-MA: Einkommensteuer ist umfasst) anwendbar ist.
- Bestimmung des Ansässigkeitsstaates (Art 4 OECD-MA);
- Zuteilung des Besteuerungsrechts in Bezug auf Einkünfte aus unselbständiger Arbeit (Art 15 OECD-MA);
- (allenfalls) Zuteilung des Besteuerungsrechts in Bezug auf Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen (Art 16 OECD-MA);
- Vermeidung der Doppelbesteuerung (Art 23 OECD-MA);
- (allenfalls) Verständigungsverfahren (Art 25 OECD-MA).

1.2.2.1. Bestimmung des Ansässigkeitsstaates (Art 4 OECD-MA)

Nach Art 4 Abs 1 OECD-MA gilt eine Person als ansässig, wenn sie in einem Staat nach dem Recht dieses Staates aufgrund eines Wohnsitzes, eines ständigen Aufenthalts oder anderer Merkmale der Steuerpflicht dieses Staates unterliegt. Bezieht eine Person lediglich Einkünfte aus einem Staat, so ist dies (für sich) nicht ausreichend für eine Ansässigkeit im Sinne des Art 4 OECD-MA.

Gilt eine Person aufgrund dieser Rahmenbedingungen als in beiden Staaten ansässig (sogenannte Doppelansässigkeit), so ist für Zwecke des Abkommens dennoch einer der beiden Staaten als **Ansässigkeitsstaat** im Sinne des DBA zu definieren. Dazu existieren spezielle Regelungen, die in der Literatur vielfach als „tie-breaker rules“ bezeichnet werden (Art 4 Abs 2 OECD-MA):

- Ansässigkeitsstaat ist jener Staat, in welchem die Person über eine ständige Wohnstätte verfügt.
- Verfügt die Person in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt nur jener Staat als Ansässigkeitsstaat, zu welchem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen, in welchem der sogenannte „Mittelpunkt der Lebensinteressen“ liegt.
- Kann der Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht bestimmt werden und verfügt die Person in keinem der beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt jener Staat als Ansässigkeitsstaat, in welchem der gewöhnliche Aufenthalt liegt.
- Liegt der gewöhnliche Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem Staat, so ist jener Staat der Ansässigkeitsstaat, dessen Staatsangehöriger die Person ist.
- Ist die Person Staatsangehöriger beider Staaten oder keines der beiden Staaten, so ist der Ansässigkeitsstaat durch Einvernehmen zwischen den Behörden zu bestimmen.

1.2.2.2. Zuteilung des Besteuerungsrechts auf Einkünfte aus unselbständiger Arbeit (Art 15 OECD-MA)

Nach Art 15 Abs 1 OECD-MA dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem (**Ansässigkeits-)**Staat besteuert werden. Wird die Arbeit im anderen Staat physisch ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in diesem anderen Staat (= Tätigkeitsstaat) besteuert werden (**Tätigkeitsortprinzip**).

Art 15 Abs 2 OECD-MA sieht eine **Ausnahme** vom Tätigkeitsortprinzip vor, wonach der Ansässigkeitsstaat unter bestimmten Voraussetzungen das ausschließliche Besteuerungsrecht für Einkünfte aus der im anderen Vertragsstaat physisch ausgeübten Tätigkeit beibehält. Demnach darf nur der Ansässigkeitsstaat Einkünfte aus der im anderen (Tätigkeits-)Staat ausgeübten Tätigkeit besteuern (sogenannte „**183-Tage-Regelung**“ oder „**Monteurklausel**“), wenn

- sich der Arbeitnehmer im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält **und**
- die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat (dh Tätigkeitsstaat) ansässig ist, **und**

- die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat (dh Tätigkeitsstaat) hat.

Diese Ausnahmeregel („183-Tage-Regelung“ oder „Monteurklausel“), nach der das Besteuerungsrecht trotz physischer Tätigkeit im anderen Staat ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zugeteilt wird, kommt nur zur Anwendung, wenn die drei genannten Voraussetzungen **kumulativ** erfüllt sind.

Verwendet man den Begriff „183-Tage-Regelung“ für diese Ausnahmeregel, dann ist zu beachten, dass die 183-Tage-Zählung nur eine von drei zu erfüllenden Anwendungsvoraussetzungen ist. Verwendet man den Begriff „Monteurklausel“ für die Ausnahmeregel, dann ist zu beachten, dass diese Bestimmung nicht auf Monteure beschränkt ist, sondern für sämtliche kurzfristige grenzüberschreitende Personaleinsätze zur Anwendung kommen kann. Die häufig verwendeten Begriffe für diese Ausnahmeregel können daher irreführend sein.

Allgemein ist hervorzuheben, dass der **Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht** (sofern es ihm im Rahmen der oben angeführten Regelungen überhaupt zusteht) **nur bezogen auf die physisch dort ausgeübte Tätigkeit** erhält. Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass jene Tätigkeitstage, die in Drittstaaten oder im Ansässigkeitsstaat verbracht werden, jedenfalls dem Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates unterliegen. Als Nachweis empfiehlt sich die Führung eines Arbeitstagekalenders.

Im Zusammenhang mit Art 15 OECD-MA ergibt sich eine Reihe praktischer Anwendungs- und Auslegungsschwierigkeiten, die einer näheren Untersuchung bedürfen:

- Umfang der von Art 15 OECD-MA umfassten Einkommensbestandteile (Kausalitätsgrundsatz),
- Berechnung der 183-Tage-Frist,
- Arbeitgeberbegriff und Betriebsstättenbegründung bei konzerninternen „Entsendungen“ (konzerninterner grenzüberschreitender Personaleinsatz).

Kausalitätsgrundsatz

Art 15 Abs 1 OECD-MA bezieht sich wörtlich auf „... Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen ...“ einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, ohne jedoch zu definieren, welche genauen Bezugsbestandteile unter diese Begriffe zu subsumieren sind. Vor allem in Bezug auf jene Einkünfte, die anlässlich oder nach Beendigung eines Dienstverhältnisses bezogen werden (zB nachträgliche Bonuszahlungen, Abfindungen, Vergleichszahlungen, Vorteile aus der Ausübung von zu früheren Zeitpunkten gewährten Aktienoptionen), wirft die DBA-rechtliche Zuordnung in der Praxis immer wieder Auslegungsprobleme auf, die letztendlich in einen Qualifikationskonflikt münden können. Zur Vermeidung dieser Probleme setzt sich sowohl international (zB OECD-Komm) als auch national (so zB die österreichische Verwaltungspraxis, siehe Rz 19 EStR 2000) das sogenannte „Kausalitätsprinzip“ (= Grundsatz der wirtschaftlichen Zuordnung) durch: Demnach wären, bei Anwendung von DBA, die betreffenden Einkünfte abweichend vom sonst vorherrschenden Zuflussprinzip verursachungsgerecht (kausal) zuzuordnen.

Beispiel:

So unterliegt etwa aufgrund des Kausalitätsprinzips eine nachträgliche Bonuszahlung im Jahr 2011 für eine während des gesamten Jahres 2010 in Österreich ausgeübte Tätigkeit,

für die Österreich volles Besteuerungsrecht hatte, im Zuflussjahr 2011, auch wenn der Arbeitnehmer mit Wirkung zum 31. 12. 2010 seine Tätigkeit in Österreich beendet und seinen Wohnsitz aufgegeben hat, der (beschränkten) Steuerpflicht in Österreich.

183-Tage-Regelung

Das OECD-Musterabkommen sieht einen tatsächlichen Aufenthalt von nicht mehr als 183 Tagen in irgendeinem Zwölfmonatszeitraum vor, es handelt sich also um einen beweglichen Zwölfmonatszeitraum. Die von Österreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen weichen diesbezüglich allerdings häufig ab. Es findet sich oftmals die Regelung, nach der sich der Arbeitnehmer nicht länger als insgesamt 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres (zB Großbritannien) oder Kalenderjahres (zB Deutschland) im Tätigkeitsstaat aufhalten darf. In diesen Fällen kann durch geschicktes Steuern des Aufenthalts im Tätigkeitsstaat das Entstehen der Steuerpflicht im Tätigkeitsstaat vermieden werden. Zu beachten ist, dass nach neuerer OECD-Meinung (bereits im OECD-Komm 2008), die auch vom BMF in einer Anfragebeantwortung bestätigt wurde (EAS 3147 vom 19. 4. 2010), ein Ansässigkeitswechsel des Steuerpflichtigen in den Tätigkeitsstaat den Lauf der 183-Tage-Frist beendet.

Beispiel:

Entsendung von Deutschland nach Österreich von Jänner bis März (dh insgesamt 92 Tage) eines Jahres, ab April Wechsel der Ansässigkeit nach Österreich (zB durch Übersiedlung der Familie) und Aufnahme eines Dienstverhältnisses bei einem österreichischen Arbeitgeber. Insgesamt hat sich der Steuerpflichtige also das gesamte Jahr (= 365 Tage) in Österreich aufgehalten. Trotzdem erstreckt sich das Besteuerungsrecht Österreichs nicht auf die Monate Jänner bis März des Jahres, weil für diesen Zeitraum die 183-Tage-Regelung anwendbar bleibt: Jene Zeiten, die der Steuerpflichtige nach dem Wechsel seiner Ansässigkeit (dh ab April) in Österreich verbracht hat, werden – entgegen der früheren Verwaltungspraxis – nach EAS 3147 nicht (mehr) in die Berechnung der 183-Tage-Frist mit einbezogen.

Konzerninterne „Entsendungen“

Zu den im Personalwesen häufig auftretenden grenzüberschreitenden Sachverhalten zählen konzerninterne Entsendungsfälle. „Entsendung“ ist kein steuerrechtlicher Begriff und wird in der Praxis allgemein für grenzüberschreitende Personaleinsätze verwendet. Rechtlich gesehen können konzerninterne Entsendungen grundsätzlich in zwei Formen abgewickelt werden, nämlich einerseits als Assistenzleistung und andererseits in Form einer Personalgestellung:

- Im Rahmen einer **Assistenzleistung** schuldet der Auftragnehmer eine **aktive Leistung**, beispielsweise den Aufbau einer Vertriebsstruktur, die er unter eigener Verantwortung ausführt. Es handelt sich dabei um einen Dienstleistungsvertrag, in dessen Rahmen der Auftragnehmer für die Leistungen der von ihm eingesetzten und an den Auftraggeber in Erfüllung des Dienstleistungsvertrages entsandten Arbeitnehmer haftet.

Im Fall der Assistenzleistung könnte der (ausländische) Auftragnehmer durch sein Tätigwerden in Österreich unter Umständen eine österreichische Betriebsstätte (mit allen steuerlichen Folgen, zB beschränkte Körperschaftsteuerpflicht in Österreich) begründen: So wird in den Räumlichkeiten, die der Auftraggeber dem entsandten Personal des Auftragnehmers zur Verfügung stellt (nach der österreichischen Verwaltungspra-

nehmer in Österreich beschäftigt, ins Ausland entsendet oder ausschließlich (dauerhaft) im Ausland beschäftigt ist.

Dieser Rechtsauffassung, nach der auch jene Sachverhalte DB-Pflicht auslösen, in denen der Arbeitnehmer weder in Österreich beschäftigt ist noch durch eine Entsendung ins Ausland als in Österreich beschäftigt gilt, hat **allerdings mittlerweile der VwGH widersprochen** (VwGH 19. 3. 2008, 2006/15/0115). Das bedeutet, dass für Arbeitnehmer, die ausschließlich im Ausland beschäftigt werden (und eben nicht entsendet sind), kein DB zu entrichten wäre, selbst wenn diese Arbeitnehmer aufgrund der VO (EWG) 1408/71 bzw der VO (EG) 883/2004 den österreichischen Rechtsvorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit unterliegen.

Vor diesem Hintergrund wurde im Rahmen des BBG 2011 eine Änderung im FLAG vorgenommen. Gemäß § 53 Abs 3 FLAG idF BBG 2011 gilt – für Fälle der VO (EWG) 1408/71 bzw der VO (EG) 883/2004 – ein Arbeitnehmer im Bundesgebiet als beschäftigt, wenn er den österreichischen Rechtsvorschriften über soziale Sicherheit unterliegt. Diese Bestimmung ist ab 31. 12. 2010 anzuwenden.

Das bedeutet, dass ab 31. 12. 2010 immer dann DB abzuführen ist, wenn aufgrund der VO (EWG) 1408/71 bzw der VO (EG) 883/2004 die österreichischen Rechtsvorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit anzuwenden sind, und zwar unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer in Österreich beschäftigt, ins Ausland entsendet oder ausschließlich (dauerhaft) im Ausland beschäftigt ist. Die gesetzliche Vorschrift wurde somit an den oben zitierten Erlass vom 27. 1. 2003 angepasst.

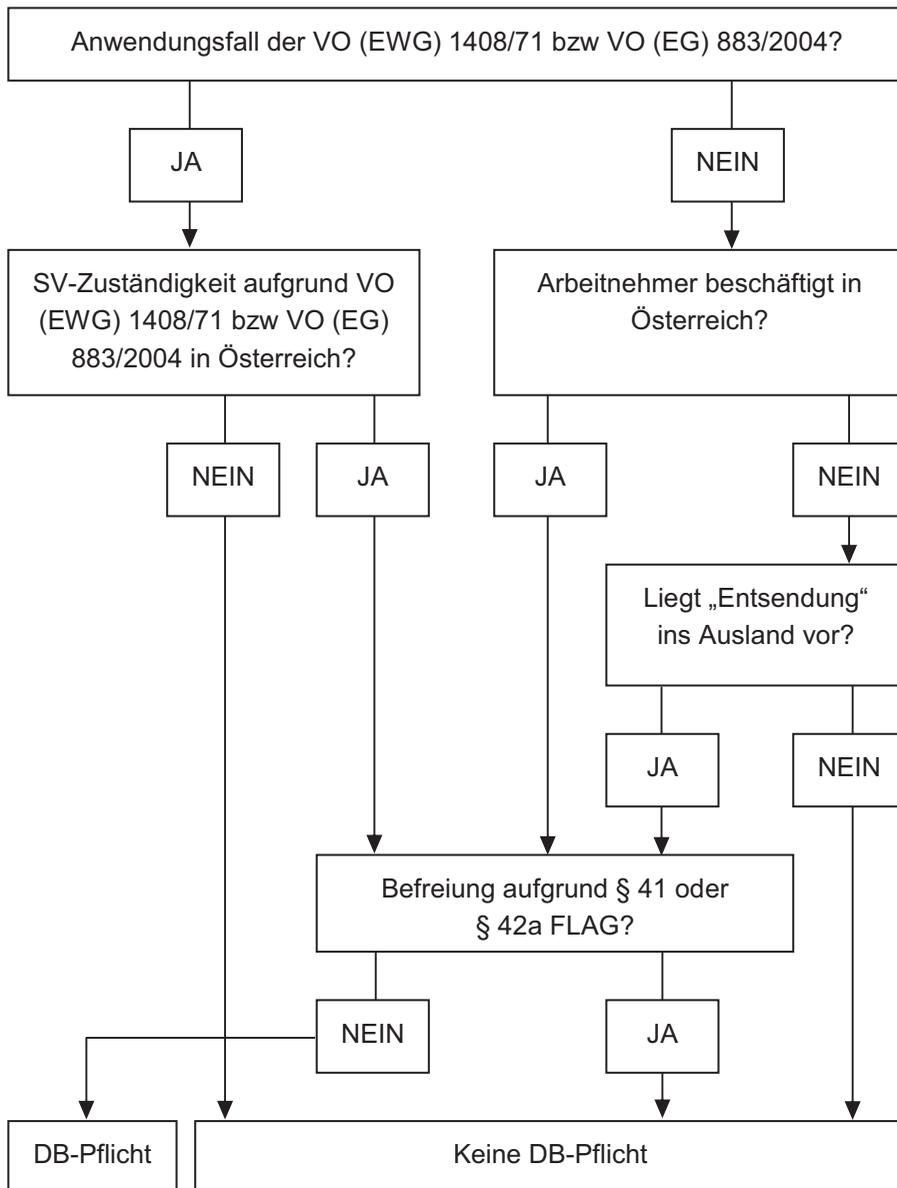
Für Fälle, die nicht in den Anwendungsbereich der VO (EWG) 1408/71 bzw VO (EG) 883/2004) fallen, ändert sich durch diese Gesetzesänderung allerdings nichts.

Der DB beträgt 4,5 % der Beitragsgrundlage (§ 41 Abs 5 FLAG), ist vom Arbeitgeber zu berechnen und monatlich bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten (§ 43 Abs 1 FLAG).

In § 41 Abs 4 FLAG ist definiert, was nicht zur Beitragsgrundlage gehört (zB Abfertigungen iSd § 67 Abs 3 und 6 EStG, Arbeitslöhne von Behinderten, von Personen ab dem vollendeten 60. Lebensjahr). In Bezug auf den grenzüberschreitenden Einsatz von Arbeitnehmern ist hierbei insbesondere auf die **Befreiung** gemäß § 41 Abs 4 lit c FLAG hinzuweisen: Sind die Vergütungen des Arbeitnehmers aufgrund einer begünstigten Auslandstätigkeit nach § 3 Abs 1 Z 10 EStG („Montageprivileg“, siehe Kapitel 1.2.3.4.) (teilweise) lohnsteuerfrei, ist auch (teilweise) kein DB zu entrichten.

Abschließend ist noch auf § 42a FLAG hinzuweisen, der dem Bundesministerium für Umwelt, Jugend und Familie die Möglichkeit einräumt, Arbeitslöhne bestimmter Arbeitnehmer von der DB-Pflicht zu befreien, wenn die Arbeitnehmer vom In- ins Ausland bzw vom Aus- ins Inland entsendet wurden und dadurch vom Anspruch auf Familienbeihilfe gemäß § 4 FLAG ausgeschlossen sind.

Folgender Entscheidungsbaum soll die möglichen Varianten ab 31. 12. 2010 veranschaulichen:



2.1.2.1. Ausland: EU, EWR oder Schweiz

Fall 2: Arbeitnehmer behält österreichischen Wohnsitz bei

Sachverhalt

Die inländische Ö GmbH schließt mit einer ausländischen A GmbH einen Dienst- bzw Assistenzleistungsvertrag oder einen Personalgestellungsvertrag ab und setzt einen inländischen Arbeitnehmer im Rahmen der Auftrags Erfüllung im Ausland ein bzw überlässt einen Arbeitnehmer an die ausländische A GmbH ins Ausland. Es handelt sich um keine nach § 3 Abs 1 Z 10 EStG steuerbefreite Auslandstätigkeit (Montageprivileg, für diesen Fall siehe Kapitel 2.1.6.). Die inländische Ö GmbH schließt mit dem inländischen Arbeitnehmer eine Entsendevereinbarung zusätzlich zum Dienstvertrag. Der 100%ige Auslandseinsatz wird auf die jeweils angegebene Dauer befristet.

Der Arbeitnehmer behält den österreichischen Wohnsitz während des Auslandseinsatzes bei. Im Ausland wird entweder ein vorübergehender Wohnsitz aufgenommen (Projektwohnung) oder die Nächtigungen erfolgen im Hotel.

Achtung: Die nachfolgenden Ausführungen zu „Steuerrecht“ gelten grundsätzlich für alle EU- und EWR-Staaten und für die Schweiz. Im Einzelfall sind aber immer die konkreten Regelungen im jeweiligen DBA anzuwenden. Mit Island hat Österreich kein DBA abgeschlossen, so dass hier die Ausführungen zu „Ausland = Drittland“ (Fall 4) zu beachten sind.

Variante a: Auslandseinsatz vier Monate

1. Sozialversicherungsrecht

- Es sind ausschließlich die österreichischen Rechtsvorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit anzuwenden:
 - Der grenzüberschreitende Personaleinsatz erfolgt in die EU, den EWR oder in die Schweiz: In diesem Fall sind die Regelungen der VO (EWG) 1408/71 bzw der VO (EG) 883/2004 zu beachten (**Achtung**, wenn der Arbeitnehmer Drittstaatsangehöriger ist!); die Grundregel lautet, dass die SV-Zuständigkeit dem Tätigkeitsstaat zukommt (Art 13 VO [EWG] 1408/71, Art 11 VO [EG] 883/2004) („Territorialitätsprinzip“).
 - Da der Auslandseinsatz nicht mehr als zwölf Monate dauern soll, ist die Ausnahme zur Grundregel, die „Entsendebestimmung“ (Art 14 Abs 1 lit a VO [EWG] 1408/71, Art 12 Abs 1 VO [EG] 883/2004), zu prüfen:
 - Zeitlich befristete Tätigkeit im Ausland im Auftrag des Arbeitgebers: erfüllt.
 - Die Auslandstätigkeit übersteigt voraussichtlich nicht zwölf Monate (24 Monate bei VO (EG) 883/2004): erfüllt.

- Weiter bestehende Anbindung des Arbeitnehmers und Arbeitgebers an Österreich: erfüllt.
- Weiter bestehende arbeitsrechtliche Bindung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber: erfüllt.
- Die Voraussetzungen der „Entsendebestimmung“ sind erfüllt, so dass die SV-Zuständigkeit nur bei Österreich liegt. Aufgrund des Prinzips der „Einfachversicherung“ (dh nur ein Mitgliedstaat hat die SV-Zuständigkeit) besteht keine SV-Pflicht im Tätigkeitsstaat, obwohl dort eine Tätigkeit ausgeübt wird.
- Der Nachweis, dass ausschließlich die österreichischen Rechtsvorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit zur Anwendung gelangen und zu Recht keine SV-Beiträge im Ausland abgeführt werden, wird jeweils nach den anwendbaren Vorschriften wie folgt erbracht:
 - Anwendungsbereich der VO (EWG) 1408/71:
Die Bescheinigung E 101 ist vom Arbeitgeber beim zuständigen SV-Träger in Österreich (zuständige GKK) zu beantragen. Das E 101 sollte bei der ausländischen GmbH aufliegen, sollte es im Fall einer Prüfung im Ausland zu Rückfragen kommen.
 - Anwendungsbereich der VO (EG) 883/2004:
Das Dokument A 1 ist beim zuständigen SV-Träger in Österreich (zuständige GKK) zu beantragen und dient als Nachweis, dass die SV-Zuständigkeit in Österreich liegt und zu Recht im Ausland keine SV-Beiträge abgeführt werden.
- Auch während des Auslandseinsatzes hat daher unverändert die Abfuhr der Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung in Österreich zu erfolgen.

2. Steuerrecht

Nationales Steuerrecht

- Der Arbeitnehmer ist mit dem Welteinkommen in Österreich steuerpflichtig, da ein Wohnsitz in Österreich vorliegt (§ 1 Abs 2 EStG iVm § 26 BAO).
- Aufgrund der Tätigkeit im Ausland kann auch dort eine Steuerpflicht des Arbeitseinkommens bestehen. Eine Doppelbesteuerung wird durch Anwendung des jeweiligen DBA vermieden.

Internationales Steuerrecht

- Der Arbeitnehmer ist in Österreich ansässig, da die ständige Wohnstätte in Österreich liegt (Art 4 OECD-MA). Österreich ist daher der „Ansässigkeitsstaat“.
- Grundsätzlich hat Österreich als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf das Arbeitseinkommen. Wird die Tätigkeit allerdings physisch im Tätigkeitsstaat (= ausländischer Staat) ausgeübt, so hat dieser insoweit das Besteuerungsrecht (Art 15 Abs 1 OECD-MA, „Grundregel“).
- Der Tätigkeitsstaat darf allerdings das Arbeitseinkommen nicht besteuern, wenn die Voraussetzungen der Ausnahmeregelung des Art 15 Abs 2 OECD-MA erfüllt sind („183-Tage-Regel“, „Monteurklausel“ = Ausnahme zur „Grundregel“).

- Das ausschließliche Besteuerungsrecht bleibt im Ansässigkeitsstaat Österreich (100 % Lohnsteuerabzug), da die Voraussetzungen der Ausnahmeregelung des Art 15 Abs 2 OECD-MA („183-Tage-Regel“, „Monteurklausel“) aus österreichischer Sicht erfüllt werden:
 - Arbeitnehmer ist in Österreich ansässig: erfüllt.
 - Physischer Aufenthalt des Arbeitnehmers von nicht mehr als 183 Tagen im Kalenderjahr/Steuerjahr/Zwölfmonatszeitraum: erfüllt (**Achtung:** Auch Teilanwesenheit ist ein Aufenthaltstag, zB An- und Abreisetag; Arbeitnehmer sollte daher jedenfalls einen „Aufenthalts- und Arbeitstagekalender“ führen.).
 - Arbeitgeber ist im Tätigkeitsstaat nicht ansässig: erfüllt.
 - Arbeitgeber hat keine Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat, die die Vergütungen trägt: erfüllt.
- Der Tätigkeitsstaat hat aus österreichischer Sicht kein Besteuerungsrecht aufgrund der Ausnahmeregelung (Art 15 Abs 2 OECD-MA) zur Grundregelung (Art 15 Abs 1 OECD-MA).

Umsetzung im nationalen Steuerrecht

- Da das ausschließliche Besteuerungsrecht auf das Arbeitseinkommen Österreich zukommt, unterliegt das Arbeitseinkommen zur Gänze der österreichischen Lohnsteuerpflicht.
- Keine Besonderheit bei Übermittlung des L 16 (nur Inlandslohnzettel), da während des Auslandeinsatzes unverändert der Lohnsteuerabzug in Österreich erfolgt.

Anmerkung: In der Praxis gibt es zwischen den Staaten unterschiedliche Ansichten, wer im Fall von Personalgestellungen als „Arbeitgeber“ iSd Art 15 Abs 2 OECD-MA anzusehen ist. Strittig ist dabei, ob der rechtliche Arbeitgeber der Arbeitgeber iSd Art 15 Abs 2 OECD-MA ist (in diesem Fall: Ö GmbH) oder ob der Beschäftigte zum (wirtschaftlichen) Arbeitgeber iSd Art 15 Abs 2 OECD-MA wird (in diesem Fall: ausländische GmbH) (siehe dazu Kapitel 1.2.2.2.). Ein derartiger Qualifikationskonflikt führt regelmäßig zu einer (vorübergehenden) Doppelbesteuerung des Arbeitseinkommens. Bei kurzfristigen Auslandseinsätzen sollte daher mit lokalen Fachleuten die Arbeitgebereneigenschaft anhand des konkreten Einzelfalles abgeklärt werden. In bestimmten Ländern hat nämlich das aufnehmende Unternehmen als wirtschaftlicher Arbeitgeber auch die Verpflichtung, Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen (Haftungsrisiko im Fall einer Prüfung durch die ausländische Finanzverwaltung).

3. Lohnnebenkosten

		Ergänzende Hinweise
DB	JA	Aufgrund VO (EWG) 1408/71 bzw VO (EG) 883/2004 liegt die SV-Zuständigkeit in Österreich (Erlass des BMSG vom 27. 1. 2003).
DZ	JA	Aufgrund VO (EWG) 1408/71 bzw VO (EG) 883/2004 liegt die SV-Zuständigkeit in Österreich (Information WKÖ vom 16. 3. 2009).

KommSt	JA	Personalgestellung: Unabhängig von der Dauer des Auslandseinsatzes schuldet der inländische Überlasser auch weiterhin die Kommunalsteuer (Rz 104 der Information des BMF vom 25. 10. 2010 zum KommStG). Dienst- bzw Assistenzleistung: Wenn Arbeitseinkommen keiner ausländischen Betriebsstätte im kommunalsteuerlichen Sinn zuzurechnen ist.
BV	JA	Dienstverhältnis unterliegt weiterhin dem österreichischen Arbeitsrecht.

Variante b: Auslandseinsatz 20 Monate

1. Sozialversicherungsrecht

Der grenzüberschreitende Personaleinsatz erfolgt in die EU, in den EWR oder in die Schweiz. In diesem Fall sind die Regelungen der VO (EWG) 1408/71 bzw der VO (EG) 883/2004 zu beachten (**Achtung**, wenn der Arbeitnehmer Drittstaatsangehöriger ist!); die Grundregel lautet, dass die SV-Zuständigkeit dem Tätigkeitsstaat zukommt (Art 13 VO [EWG] 1408/71, Art 11 VO [EG] 883/2004) („Territorialitätsprinzip“).

- Anwendungsbereich VO (EWG) 1408/71:
 - Soll die SV-Zuständigkeit auch während des befristeten Auslandseinsatzes in Österreich verbleiben, dann sind die vorgesehenen „Ausnahmeregelungen“ zu prüfen.
 - Die Ausnahmeregel des Art 14 Abs 1 lit a VO (EWG) 1408/71 („Entsendebestimmung“) ist nicht anwendbar, da die **geplante** Dauer des Auslandseinsatzes zwölf Monate übersteigt.
 - Durch die Bestimmungen des Art 17 VO (EWG) 1408/71 können Mitgliedstaaten allerdings eine Ausnahme zu den Regelungen der VO (EWG) 1408/71 vereinbaren: Der Arbeitgeber bringt gemeinsam mit dem Arbeitnehmer einen „Ausnahmeantrag“ auf SV-Zuständigkeit Österreichs gemäß Art 17 VO (EWG) 1408/71 beim zuständigen österreichischen Bundesministerium (BMASK) ein.
 - Das österreichische Bundesministerium leitet diesen Antrag an die zuständige Behörde im Tätigkeitsstaat weiter, die diesem Antrag entweder zustimmt oder nicht.
 - – Tätigkeitsstaat stimmt dem Ausnahmeantrag zu:
 - Die SV-Zuständigkeit liegt nur bei Österreich. Aufgrund des Prinzips der „Einfachversicherung“ (dh nur ein Mitgliedstaat hat die SV-Zuständigkeit) besteht keine SV-Pflicht im Tätigkeitsstaat, obwohl dort eine Tätigkeit ausgeübt wird.
 - Der Nachweis, dass ausschließlich die österreichischen Rechtsvorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit zur Anwendung gelangen und zu Recht keine SV-Beiträge im Ausland abgeführt werden, wird – nach

- Bescheiderlassung des BMASK – durch die Bescheinigung E 101 erbracht, die vom zuständigen SV-Träger (in Österreich: GKK) ausgestellt wird. Die Bescheinigung E 101 sollte bei der ausländischen GmbH aufliegen, sollte es im Fall einer Prüfung im Ausland zu Rückfragen kommen.
- o Auch während des Auslandseinsatzes hat daher unverändert die Abfuhr der Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung in Österreich zu erfolgen.
 - – Tätigkeitsstaat stimmt Ausnahmeantrag nicht zu:
 - o Die Grundregel („Territorialitätsprinzip“) des Art 13 VO (EWG) 1408/71 kommt zur Anwendung, dh die SV-Zuständigkeit liegt nur im Tätigkeitsstaat. Aufgrund des Prinzips der „Einfachversicherung“ (dh nur ein Mitgliedstaat hat die SV-Zuständigkeit) besteht keine SV-Pflicht in Österreich.
 - o Während des Auslandseinsatzes hat die Abfuhr von SV-Beiträgen im Tätigkeitsstaat nach den ausländischen nationalen Bestimmungen des Tätigkeitsstaates zu erfolgen.
 - Anwendungsbereich VO (EG) 883/2004:
Siehe Variante a

2. Steuerrecht

Nationales Steuerrecht

- Der Arbeitnehmer ist mit dem Welteinkommen in Österreich steuerpflichtig, da ein Wohnsitz in Österreich vorliegt (§ 1 Abs 2 EStG iVm § 26 BAO).
- Aufgrund der Tätigkeit im Ausland kann auch dort eine Steuerpflicht des Arbeitseinkommens bestehen. Eine Doppelbesteuerung wird durch die Anwendung des DBA vermieden.

Internationales Steuerrecht

- Der Arbeitnehmer ist in Österreich ansässig, da die ständige Wohnstätte und der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich liegen (Art 4 OECD-MA). Österreich ist daher der „Ansässigkeitsstaat“.
- Grundsätzlich hat Österreich als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf das Arbeitseinkommen. Wird die Tätigkeit allerdings physisch im Tätigkeitsstaat (= ausländischer Staat) ausgeübt, so hat dieser insoweit das Besteuerungsrecht (Art 15 Abs 1 OECD-MA, „Grundregel“).
- Der Tätigkeitsstaat darf allerdings das Arbeitseinkommen nicht besteuern, wenn die Voraussetzungen der Ausnahmeregelung des Art 15 Abs 2 OECD-MA erfüllt sind („183-Tage-Regel“, „Monteurklausel“ = Ausnahme zur „Grundregel“):
 - Arbeitnehmer ist in Österreich ansässig: erfüllt.
 - Physischer Aufenthalt des Arbeitnehmers von nicht mehr als 183 Tagen im Kalenderjahr/Steuerjahr/Zwölfmonatszeitraum: **nicht** erfüllt (**Achtung:** Auch Teil-

anwesenheit ist ein Aufenthaltstag, zB An- und Abreisetag; Arbeitnehmer sollte daher jedenfalls einen „Aufenthalts- und Arbeitstagekalender“ führen.)

- Die restlichen Voraussetzungen (Arbeitgeber und Betriebsstätte) müssen nicht mehr überprüft werden, da alle Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein müssen.
- (Anteiliges) Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates, da Art 15 Abs 2 OECD-MA („183-Tage-Regel“, „Monteurklausel“) nicht anwendbar ist (**Anmerkung:** Stellt die „183-Tage-Regel“ auf ein Kalenderjahr oder das Steuerjahr ab, so kann im „Anreisejahr“ und im „Rückkehrjahr“ die Ausnahmeregel erfüllt sein und damit das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates einschränken).
- Der Tätigkeitsstaat hat das Besteuerungsrecht auf Einkünfte, die auf Arbeitstage entfallen, die im Tätigkeitsstaat physisch verbracht werden (Art 15 Abs 1 OECD-MA).
- Österreich (= Ansässigkeitsstaat) hat das Besteuerungsrecht auf Einkünfte, die auf Arbeitstage entfallen, die in Österreich oder anderen Staaten als dem Tätigkeitsstaat physisch verbracht werden (Art 15 Abs 1 OECD-MA).

Umsetzung im nationalen Steuerrecht

- Umsetzung in der Lohnverrechnung:
 - Sieht das anzuwendende DBA nach Art 23A OECD-MA die „Befreiungsmethode“ vor, kann grundsätzlich die (Lohn-)Steuerfreistellung vom Arbeitgeber bereits in der laufenden Lohnverrechnung (laufend, durch Aufrollung während des Jahres, spätestens allerdings in einem 13. Lauf mit Abgabefälligkeit 15. 2. des Folgejahres) umgesetzt werden. Abgesehen von dem Fall, in welchem das anzuwendende DBA eine Subject-to-tax-Klausel enthält, ist nicht notwendigerweise ein ausländischer Besteuerungsnachweis für die (Lohn-)Steuerfreistellung erforderlich, allerdings im Hinblick auf die erhöhte Mitwirkungspflicht der Abgabepflichtigen im Zusammenhang mit Auslandssachverhalten zu empfehlen.
 - Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist die (Lohn-)Steuerfreistellung auch bei DBA mit „Anrechnungsmethode“ iSd Art 23B OECD-MA möglich, sofern das Besteuerungsniveau im Tätigkeitsstaat mit jenem in Österreich vergleichbar ist bzw bei niedrigerem Steuerniveau vom Arbeitnehmer Einkommensteuervorauszahlungen geleistet werden (Nachweise dafür sollten zum Lohnkonto genommen werden).
 - Wird die Steuerfreistellung (noch) nicht im Rahmen der Lohnverrechnung berücksichtigt bzw ist eine Steueranrechnung geltend zu machen, so kann dies der Arbeitnehmer im Rahmen seiner Arbeitnehmerveranlagung bzw Einkommensteuererklärung beantragen. Dafür verlangt das Finanzamt allerdings erfahrungsgemäß bereits in steuerpflichtige Inlands- und DBA-befreite Auslandsbezüge getrennte L 16 (die gesamte einbehaltene Lohnsteuer ist dabei auf dem Inlands L 16 auszuweisen).
 - Aufgrund des Auslandseinsatzes besteht für den Arbeitnehmer eine Steuerklärungspflicht in Österreich, wenn die DBA-befreiten Einkünfte mehr als EUR 730,00 im Kalenderjahr betragen (und darauf keine Lohnsteuer einbehalten wurde), gemäß § 41 Abs 1 Z 1 EStG.

- Besonderheit bei Übermittlung des L 16:
 - Inlandslohnzettel (L 16 mit Kennung 1) **und**
 - Auslandslohnzettel (L 16 mit Kennung 8).

3. Lohnnebenkosten

		Ergänzende Hinweise
DB	JA oder NEIN	DB ist abzuführen, wenn während des Auslandseinsatzes aufgrund der VO (EWG) 1408/71 bzw der VO (EG) 883/2004 unverändert die SV-Zuständigkeit in Österreich liegt. DB ist nicht abzuführen, wenn während des Auslandseinsatzes aufgrund der VO (EWG) 1408/71 bzw der VO (EG) 883/2004 die SV-Zuständigkeit im Tätigkeitsstaat liegt (Erlass des BMSG vom 27. 1. 2003).
DZ	JA oder NEIN	DZ ist abzuführen, wenn während des Auslandseinsatzes aufgrund der VO (EWG) 1408/71 bzw der VO (EG) 883/2004 unverändert die SV-Zuständigkeit in Österreich liegt (Information der WKÖ vom 16. 3. 2006). DZ ist nicht abzuführen, wenn während des Auslandseinsatzes aufgrund der VO (EWG) 1408/71 bzw der VO (EG) 883/2004 die SV-Zuständigkeit im Tätigkeitsstaat liegt (Information der WKÖ vom 16. 3. 2006).
KommSt	JA	Personalgestellung: Unabhängig von der Dauer des Auslandseinsatzes schuldet der inländische Überlasser auch weiterhin die Kommunalsteuer (Rz 104 der Information des BMF vom 25. 10. 2010 zum KommStG). Dienst- bzw Assistenzleistung: Wenn Arbeitseinkommen keiner ausländischen Betriebsstätte im kommunalsteuerlichen Sinn zuzurechnen ist.
BV	JA	Dienstverhältnis unterliegt weiterhin dem österreichischen Arbeitsrecht.