

Anwendung von Steuerabkommen auf nicht in den Niederlanden ansässige Arbeitnehmer, die in den Niederlanden über eine ausländische Zeitarbeitsfirma einer befristeten, unselbständigen Tätigkeit nachgehen.

Ministerialdirektorat für Steuerangelegenheiten; Direktion für Internationale Steuerangelegenheiten

Beschluss vom 10. März 2004, Nr. IFZ2004/113M

Der Ministerialdirektor für Steuerangelegenheiten hat im Namen des Staatssekretärs im niederländischen Ministerium der Finanzen Folgendes beschlossen.

1. Einleitung

Gemäß Artikel 15, Absatz 1, des OECD-Musterabkommens dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der unselbstständig ausgeübten Arbeit in einem anderen Vertragsstaat (Tätigkeitsland) bezieht, in diesem anderen Staat besteuert werden. Der zweite Absatz nennt dazu eine Ausnahme, sofern sich der Arbeitnehmer während des Steuerjahres nicht länger als 183 Tage im Tätigkeitsland aufhält. Bedingung für die Anwendung dieser so genannten 183-Tage-Regelung ist unter anderem, dass die Vergütung von einem oder für einen *Arbeitgeber* gezahlt wird, der *nicht* im Tätigkeitsland ansässig ist.

In den Niederlanden wurde bislang bei der Auslegung der oben genannten Arbeitgeberdefinition in Bezug auf Verträge, die diesbezüglich mit dem OECD-Musterabkommen übereinstimmen, eine formale Arbeitgeberdefinition zugrunde gelegt (dies unter der Prämisse, dass der formale Arbeitgeber meist auch der materielle Arbeitgeber ist). Maßgeblich für eine formale Auslegung ist im Prinzip die Tatsache, mit wem der zivilrechtliche Arbeitsvertrag geschlossen wurde. Eine rein materielle Auslegung verwenden die Niederlande de facto nur in Missbrauchsituationen, gemäß Punkt 8 des Kommentars zu Artikel 15 des OECD-Musterabkommens. Am 28. Februar 2003 hat der Oberste Gerichtshof der Niederlande (*Hoge Raad - HR*) ein Urteil gesprochen, das die Frage aufwirft, inwiefern dieser Standpunkt noch haltbar ist (Urteil des HR vom 28. Februar 2003, Nr. 37 224, VN 2003/15.12).

2. Urteil des Obersten Gerichtshofes

In seinem Urteil vom 28. Februar 2003 weist der Oberste Gerichtshof darauf hin, dass zur Auslegung der Arbeitgeberdefinition in der 183-Tage-Regelung des Steuerabkommens nicht auf die im niederländischen Lohnsteuergesetz von 1964 verwendete Definition eines Arbeitgebers (der zur Abführung von Lohnsteuer und Sozialabgaben verpflichtet ist) zurückgegriffen werden kann. Außerdem ist es nach Meinung des Obersten Gerichtshofes nicht ausschlaggebend, mit wem der Arbeitsvertrag abgeschlossen wurde. Der Status eines Vertragsarbeitgebers setzt allerdings auf jeden Fall voraus, dass der Arbeitgeber zum beteiligten Arbeitnehmer hinsichtlich der betreffenden Arbeiten ein Autoritätsverhältnis unterhält.

Die oben genannten Erwägungen bezüglich der Auslegung von Artikel 15, Absatz 2, des Steuerabkommens mit Polen wirken sich meiner Meinung nach auch auf andere von den Niederlanden vereinbarten Steuerabkommen aus, die im vergleichbaren Sinne von einer Arbeitgeberdefinition gemäß dem OECD-Musterabkommen ausgehen. In der oben genannten Angelegenheit stand fest, dass der Beteiligte hinsichtlich seiner Tätigkeiten in Polen *kein* Autoritätsverhältnis zu der polnischen Gesellschaft unterhielt. Aus diesem Grund brauchte der Oberste Gerichtshof nicht näher auf den exakten Inhalt der Merkmale eines Autoritätsverhältnisses einzugehen. Ferner hat sich der Oberste Gerichtshof nicht darüber ausgelassen, welche anderen Kriterien, abgesehen vom Autoritätsverhältnis, vielleicht noch eine Rolle spielen (könnten).

3. Verleih eines Arbeitnehmers mit einem befristeten Arbeitsvertrag durch eine Zeitarbeitsfirma

In der Praxis kommt es häufig vor, dass nicht in den Niederlanden ansässige Personen über eine ausländische Zeitarbeitsfirma in den Niederlanden zeitlich befristete Tätigkeiten verrichten. Dabei wird der Arbeitnehmer gegebenenfalls von der ausländischen Zeitarbeitsfirma für die Dauer der in den Niederlanden auszuübenden Tätigkeiten eingestellt. Sofern der Aufenthalt des Arbeitnehmers in den Niederlanden die Frist von 183 Tagen nicht überschreitet und die ausländische

Zeitarbeitsfirma in den Niederlanden keine Firmenniederlassung oder keinen festen Vertreter hat, richtet sich die Bestimmung der niederländischen Besteuerung gemäß den (OECD-konformen) Steuerabkommen nach der Tatsache, ob die Entlohnung in dieser Situation von einem oder für einen in den Niederlanden ansässigen Arbeitgeber bezahlt wird. Anders ausgedrückt: Ausschlaggebend ist, ob der Entleiher des Arbeitnehmers in Bezug auf die Vertragsauslegung als Arbeitgeber betrachtet werden kann. Ist dies der Fall, dann steht den Niederlanden – sofern die Entlohnung von dem oder für den Arbeitgeber bezahlt wird – das Recht zur Besteuerung der Einkünfte zu, die mit den in den Niederlanden ausgeführten Tätigkeiten erzielt wurden. Ausgehend von einer formalen Deutung wird die Zeitarbeitsfirma, mit der der Arbeitsvertrag geschlossen wurde, im Allgemeinen als Vertragsarbeitgeber betrachtet werden. Aus dem oben genannten Urteil vom 28. Februar 2003 geht jedoch hervor, dass eine rein formale Überprüfung in gegebenen Fällen nicht ausreicht. Das materielle Verhältnis zwischen der ausländischen Zeitarbeitsfirma, dem niederländischen Entleiher und dem Arbeitnehmer wird auch in Betracht gezogen werden müssen.

Überprüfung des materiellen Verhältnisses

In gegebenen Fällen wird das Verhältnis zwischen der ausländischen Zeitarbeitsfirma, dem niederländischen Entleiher und dem Arbeitnehmer so gestaltet, dass der Arbeitsvertrag mit der ausländischen Zeitarbeitsfirma endet, sobald die für den niederländischen Entleiher durchgeführten Arbeiten beendet wurden. Der Entleiher hat dabei das Recht, zu jedem beliebigen Zeitpunkt zu bestimmen, dass er den Arbeitnehmer nicht mehr braucht. Dadurch liegen die Kündigungsbefugnis und die Beurteilung des Arbeitnehmers im Grunde beim Entleiher. Der Entleiher bestimmt ferner die Zahl der von ihm benötigten Arbeitnehmer und ihre Qualifikationen. Auch die Bestimmung der und die tatsächliche Autorität über die (Ausübung der) Tätigkeiten des Arbeitnehmers obliegt dem Entleiher. Zwischen der Entlohnung des Arbeitnehmers und den vom Entleiher an die Zeitarbeitsfirma bezahlten Verleihgebühren besteht ein direkter Zusammenhang, so dass die Zeitarbeitsfirma in diesem Punkt keinerlei oder kaum ein Risiko eingeht. Materiell gesehen, werden also von der ausländischen Zeitarbeitsfirma keinerlei oder kaum Arbeitgeberfunktionen ausgeübt.

Neue Richtlinie

Auf der Grundlage des Urteils vom 28. Februar 2003 gilt künftig für die oben beschriebene Situation, bei der die ausländische Zeitarbeitsfirma als formaler Arbeitgeber keinerlei oder kaum reale Arbeitgeberfunktionen erfüllt, dass der Entleiher bei der Anwendung der so genannten 183-Tage-Regelung gemäß den – in Bezug auf diesen Punkt OECD-konformen – Steuerabkommen als Arbeitgeber betrachtet wird. Durch die Koppelung der Verleihgebühren an die Entlohnung für den Arbeitnehmer wird ferner der Anforderung entsprochen, dass die Entlohnung von einem oder für einen niederländischen Arbeitgeber bezahlt werden muss.

Ob eine in den Niederlanden beschäftigte Person von einer ausländischen Zeitarbeitsfirma in der oben beschriebenen Weise eingestellt wurde, lässt sich in der Praxis nicht immer ohne weiteres feststellen. In vielen Fällen wird das aber so sein. Aus diesem Grund wird bei der Besteuerung von Nicht-Einwohnern, die über ein Beschäftigungsverhältnis mit einer ausländischen Zeitarbeitsfirma in den Niederlanden arbeiten, künftig davon ausgegangen, dass der Entleiher als Vertragsarbeitgeber anzusehen ist. Dies beinhaltet, dass den Niederlanden in Bezug auf (OECD-konforme) Steuerabkommen die Besteuerung der Einkünfte aus diesen Arbeiten zusteht, auch wenn der Aufenthalt des Arbeitnehmers in den Niederlanden nicht länger als 183 Tage dauert.

Die Beteiligten (die Zeitarbeitsfirma, der Arbeitnehmer und/oder der Entleiher) können nachträglich den Nachweis erbringen, dass die Bedeutung der Arbeitgeberfunktion der Zeitarbeitsfirma in einem konkreten Fall viel substantieller ist, als oben beschrieben. Dieser Forderung wird zum Beispiel entsprochen, wenn der Arbeitnehmer zur ausländischen Zeitarbeitsfirma ein derart festes Beschäftigungsverhältnis unterhält, dass diese ein real existierendes Risiko einer Lohnfortzahlung trägt für Zeiträume, in denen der Arbeitnehmer wegen nicht vorhandener Arbeit nicht ausgeliehen werden kann. In einem solchen Fall wird die Zeitarbeitsfirma in Bezug auf die Bestimmung des Beschäftigungsortes (Verleih), die Beurteilung des Arbeitnehmers und die Festlegung seiner Arbeitsbedingungen oftmals eine selbstständige und real existierende Funktion erfüllen. Eventuelle Zweifel lassen sich selbstverständlich durch ein im Vorfeld geführtes Gespräch mit dem zuständigen Finanzamt klären.

Abführungspflichtiger

Die oben beschriebene Qualifikation für Vertragszwecke ist übrigens unabhängig von der Frage, wer im Hinblick auf die Zahlung der Lohnsteuer als Abführungspflichtiger (Arbeitgeber) anzusehen ist. Wenn der Entleiher für Vertragszwecke als Arbeitgeber betrachtet werden muss, ohne dass das Verhältnis zwischen dem Entleiher und dem Arbeitnehmer als ein Beschäftigungsverhältnis im Sinne des niederländischen Lohnsteuergesetzes aus dem Jahre 1964 betrachtet werden kann, bleibt die ausländische Zeitarbeitsfirma also nach wie vor zuständig für die Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer im Sinne des oben genannten Gesetzes (siehe Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe a, Absatz 2 und Absatz 3 Buchstabe b). In Situationen, in denen den Niederlanden gemäß dem zur Anwendung kommenden Steuerabkommen das Besteuerungsrecht zusteht, obliegt der Zeitarbeitsfirma die Verpflichtung zur Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer. Daneben bestimmt Artikel 34 Absatz 1 des niederländischen Erhebungsgesetzes von 1990, dass der Entleiher für die fällige Steuer haftet.

Nur gültig für die Besteuerung

Ferner sei an dieser Stelle, vielleicht überflüssigerweise, darauf hingewiesen, dass sich der vorliegende Beschluss auf die Anwendung von Steuerabkommen bezieht und (deswegen) nur für die Besteuerung relevant ist. Für die Erhebung der Sozialabgaben gelten separate Zuständigkeitsbestimmungen.

Einwohner mit ausländischen Arbeiten

Die oben beschriebene Auslegung der Arbeitgeberdefinition in Steuerabkommen wird auch zum Ausgangspunkt für die umgekehrte Situation, bei der eine in den Niederlanden ansässige Person über eine Zeitarbeitsfirma im Ausland unselbständige Arbeiten für einen ausländischen Entleiher ausführt. In diesem Fall obliegt es dem Steuerpflichtigen, nachzuweisen, dass eine solche Situation vorliegt, dass die Zeitarbeitsfirma keine relevanten Arbeitgeberfunktionen erfüllt und dass der ausländische Entleiher demnach als Arbeitgeber im Sinne des Abkommens anzusehen ist.

4. Sonstige Situationen, laufende Verfahren und definitive Standpunktbestimmung

Nach dem Urteil vom 28. Februar 2003 laufen beim Obersten Gerichtshof mittlerweile einige andere Verfahren zur Auslegung der Arbeitgeberdefinition in unterschiedlichen Verträgen. Es handelt sich dabei um unterschiedliche Situationen beim Verleih von Arbeitnehmern innerhalb eines Konzerns, wobei, neben dem Entleiher, die entsendende Gesellschaft ebenfalls reale Arbeitgeberfunktionen erfüllt. So habe ich Berufung gegen die Urteile des Gerichtshofes (*Gerechtshof*) in Den Haag vom 29. April 2003, Nr. 01/1970 und Nr. 01/1971 eingelegt.

Das Urteil des Obersten Gerichtshofes in den laufenden Verfahren wird erwartungsgemäß mehr Klarheit über die Auslegung der Arbeitgeberdefinition in den Abkommen bringen, auch in Bezug auf andere als die oben unter Punkt 3 beschriebenen Situationen. Wenn das Urteil des Obersten Gerichtshofes dazu einen Anlass gibt, wird dieser Beschluss entsprechend ergänzt.

5. Inkraftsetzung

Der vorliegende Beschluss tritt mit Wirkung des 1. Januars 2004 in Kraft.

In den Fällen, in denen die ausländische Zeitarbeitsfirma gemäß der bislang angewandten Richtlinie nicht zur Einhaltung von Lohnsteuer verpflichtet war, erhalten die ausländischen Zeitarbeitsfirmen die Erlaubnis, diese neue Richtlinie erst auf die Entlohnungen anzuwenden, die die Arbeitnehmer ab dem 1. April 2004 erhalten.
