

# Grenzüberschreitende Arbeitskräftegestellung: Beschränkte Steuerpflicht und Entlastung von der Doppelbesteuerung



Priv.-Doz. Dr. Daniel W. Blum, LL.M. (NYU)



Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht • [www.wu.ac.at/taxlaw](http://www.wu.ac.at/taxlaw)



# Ausgangspunkt: Beschränkte Steuerpflicht für das Gestellungsentgelt

- § 98 Abs 1 Z 3 TS 4 EStG (Einkünfte aus Gewerbebetrieb): „*Einkünfte aus der Gestellung zur inländischen Arbeitsausübung*“
  - Arbeitskräftegestellung: Unternehmer (Gesteller) stellt seine Arbeitnehmer anderem Unternehmer (Gestellungsnehmer) zur Verfügung, ohne dass ein Dienstverhältnis begründet wird
  - Abgrenzung aktive vs. passiv Leistung: Werkvertrag vs. Gestellung (BFG 11.5.21, RV/2100768/2017; EAS 3375 vom 31. 10. 2016)
- Abzugsverpflichtung gem § 99 Abs 1 Z 5 EStG
- Nexus:
  - Arbeitsausübung der überlassenen Arbeitskräfte in Österreich
  - Betriebsstättenbegründung keine Voraussetzung für beschränkte Steuerpflicht

- Systematischer Zusammenhang zwischen beschränkter Steuerpflicht des Gestellers und des gestellten Arbeitnehmers:
  - § 98 Abs 1 Z 4 letzter Satz EStG (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit): Erfassung nach dieser Ziffer hat zu unterbleiben, sofern die Einkünfte wirtschaftlich bereits nach Z 3 (EKaGB) erfasst wurden
  - Ziel: Vermeidung der (wirtschaftlichen) Doppelbesteuerung
- Doppelfunktion der Abzugsverpflichtung des Gestellungsnehmers gem § 99 Abs 1 Z 5 EStG: Sicherstellung der Besteuerung des Gestellers und der gestellten Arbeitnehmer

# Zusammenwirken mit DBA-Recht

- Zuweisung der Besteuerungsrechte an Gestellungsentgelt (Gewinnaufschlag) und Arbeitslohn:
  - FinVerw/VwGH: Gespaltene Betrachtung
    - Gewinnaufschlag des Gestellers: Art 7 OECD-MA
    - Arbeitslohn des gestellten Arbeitnehmers: Gestellungsnehmer als wirtschaftlicher Arbeitgeber iSd Art 15 Abs 2 OECD-MA (183-Tage-Regel)
- Entlastung von der Doppelbesteuerung: VwGH 23.4.2021, Ra 2020/13/0089
  - Hintergrund: Rückerstattungsbegehren des Gestellers hinsichtlich der auf die Gewinnaufschlagskomponente entfallende Quellensteuer
  - FA hatte Rückerstattung versagt, da fiktive Lohnsteuer den Rückerstattungsbetrag übersteige und Rückerstattung lohnsteuerliche Erfassung voraussetze.
  - VwGH:
    - Entlastung an der Quelle nur nach Maßgabe der einschlägigen VO (DBA-Entlastungs-VO) möglich
    - Rückerstattung nur zulässig sofern Sicherstellungszweck des § 99 Abs 1 Z 5 EStG weggefallen ist
    - *„Dies wäre aber nur dann der Fall, wenn die Einkünfte dieser Arbeitnehmer - **trotz Abzugsbesteuerung** (etwa mangels Erlangung eines Bescheides nach der DBA-Entlastungsverordnung) - einem (freiwilligen) **Lohnsteuerabzug** unterworfen worden wären oder die auf die Einkünfte der gestellten Arbeitnehmer entfallenden Abgaben in anderer Weise (etwa im **Veranlagungsweg**) entrichtet oder sichergestellt worden wären“*
    - Rückerstattungsvoraussetzung (sofern kein freiwilliger LSt-Abzug oder Veranlagung erfolgt): Nachweis der zu veranlagenden Netto-Einkünfte der gestellten Arbeitnehmer

# Neue VO zur Abzugssteuerentlastung bei Arbeitskräftegestellung

- Reaktion des VO-Gebers: Verordnung zur Abzugssteuerentlastung bei Arbeitskräftegestellung (BGBl. III 2022/318)
- Grundlage: § 98ff EStG, § 240 BAO und DBA
- Kerninhalt: 70/30-Regel
  - Bei Einbehalt von 70% der Abzugssteuer auf das Gestellungsentgelt gilt Arbeitslohn als wirtschaftlich bereits nach § 98 Abs 1 Z 3 EStG erfasst und die Besteuerung der Arbeitslöhne als sichergestellt (§ 1)
  - Entlastung an der Quelle (§ 3):
    - Entweder Einbehalt von 70% der Abzugssteuer oder freiwilliger LSt-Abzug
    - Einschränkung: Entlastungsbescheid notwendig sofern nicht innerkonzernale Gestellung von Arbeitnehmern
  - Rückerstattung (§ 4):
    - Rückerstattung nur iHv 30% der Abzugssteuer
    - Vollständige Rückerstattung: nur bei freiwilligem LSt-Abzug

# Vereinbarkeit mit DBA-Recht und Gesetzeskonformität der VO

- Bedingte Rückerstattung abkommensrechtlich zulässig?
  - VwGH/Abzugssteuerentlastungs-VO: Sicherungszweck hinsichtlich Lohnkomponente rechtfertigt Verweigerung/Einschränkung des Rückerstattungsanspruchs des Gestellers
  - Widerspruch zur bilateralen und steuesubjektbezogenen Perspektive der DBA-Anwendungssystematik
  - Bi- vs. trilateraler Sachverhalt
  - Missbrauchsabwehr?
  - *Lang* (SWI 2024, 518ff): Rückerstattung statt Entlastung an der Quelle ohne ausdrückliche Grundlage im DBA unzulässig
- Gesetzeskonformität der VO?
  - Versagung der vollständigen Rückerstattung (über den 30% Anteil hinaus) im Widerspruch zur VwGH-Judikatur
  - Intra-systematische Widersprüchlichkeit der VO

- Arbeitskräftegestellung als Beispiel für das Fehlen eines stringenten Nexus-Konzepts des § 98 EStG
- Die der Doppelfunktion der Abzugsverpflichtung inhärente Verknüpfung zweier Ertragskomponenten, für die das DBA-Recht idealtypisch divergierende Zuweisungen des Besteuerungsrecht vorsieht, führt zu erheblichen Anwendungs- und Auslegungsschwierigkeiten
- Die Verordnung zur Abzugssteuerentlastung bei Arbeitskräftegestellung ist nicht mit Österreichs DBA-rechtlichen Verpflichtungen vereinbar
- Einschränkung der vollständigen Rückerstattung nach der VO führt zu einem intra-systematischen Wertungswiderspruch und geht über die höchstgerichtliche Auslegung VwGH hinaus
- Lösungsvorschlag *de lege ferenda*: Auflösung der Verknüpfung von Gestellungsentgelt und Lohnbesteuerung

*Thank you for your attention!*



VIENNA UNIVERSITY OF  
ECONOMICS AND BUSINESS

**INSTITUTE FOR AUSTRIAN  
AND INTERNATIONAL  
TAX LAW**

Welthandelsplatz 1, Building D3,  
1020 Vienna, Austria

**Priv.-Doz. Dr. Daniel W. Blum, LL.M  
(NYU)**

E-Mail: [daniel.blum@wu.ac.at](mailto:daniel.blum@wu.ac.at)