

32. Jahrgang / Oktober 2022 / Nr. 10

# SWI

**Steuer und Wirtschaft International**  
**Tax and Business Review**

Michael Lang

**VwGH zur Einkünftezurechnung im DBA-Recht**

*Allocation of Income Under Tax Treaties*

Otto Taucher

**Forschungs(frei)semester im Ausland**

*Research (Sabbatical) Semester Abroad*

Thomas Frenkenberger

**Abzugsteuerentlastung bei Arbeitskräftegestellung**

*Withholding Taxation of Personnel Leasing Fees*

Matthias Mitterlehner

**Neues Schreiben des deutschen BMF zur Bauabzugsteuer**

*New Letter on Tax Withholding for Construction Work*

Stefan Raab

**Mit einem Klick ein US-Kommanditist**

*U.S. Limited Partner with One Click*

**News aus der EU, Rechtsprechung**

*EU News, Court Decisions*

**Linde**  
[www.lindeverlag.at](http://www.lindeverlag.at)

forschend tätig ist, seine während dieser Zeit bezogenen deutschen Bezüge in Österreich zu versteuern haben, wenn er seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich trotz des beruflichen Wegzugs nicht aufgegeben hat.

Die gleiche Sichtweise ist grundsätzlich auch im Verhältnis Österreich – Frankreich anzustellen,<sup>39)</sup> bei einer Doppelstaatsbürgerschaft käme aber diesfalls der Ortskräftevorbehalt nicht zur Anwendung.

---

<sup>39)</sup> Art 19 Abs 1 lit b DBA Frankreich, BGBl 1994/613 idF BGBl III 2012/17 und BGBl III 2018/13.

---

Thomas Frenkenberger<sup>\*</sup>)

## Die neue Verordnung zur Abzugsteuerentlastung bei Arbeitskräftegestellung

### THE NEW ORDINANCE REGARDING WITHHOLDING TAXATION OF PERSONNEL LEASING FEES

On August 24<sup>th</sup>, 2022, the Austrian Ministry of Finance published the DTC Implementation Adjustment Ordinance (*DBA-Durchführung-Anpassungsverordnung*), which adapts the current legal situation on withholding tax relief for personnel leasing fees. In this article, *Thomas Frenkenberger* highlights the most important aspects of the new ordinance and illuminates the differences to the draft assessment already discussed by *Daxkobler* in SWI 2022, 374.

#### I. Kontext

Die Verordnung<sup>1)</sup> zielt auf den Inbound-Fall<sup>2)</sup> der Arbeitskräftegestellung ab: Ein in Österreich nicht steuerlich ansässiger Arbeitskräftegesteller überlässt seinen Dienstnehmer an einen in Österreich ansässigen Beschäftigten. Der Dienstnehmer übt seine Tätigkeit in Österreich aus, ist allerdings selbst nicht in Österreich ansässig (siehe Abbildung 1).

Nach innerstaatlichem Recht unterliegen Vergütungen an den Gesteller gem § 98 Abs 1 Z 3 UAbs 2 TS 2 EStG der beschränkten Steuerpflicht. Die Steuer ist nach § 99 Abs 1 Z 5 EStG mittels Steuerabzugs iHv 20 % des Bruttobetrag zu erheben.<sup>3)</sup> Steuerschuldner ist der Gesteller selbst; der Beschäftigte haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuer. Die Löhne oder Gehälter sind auf Ebene des Dienstnehmers ebenfalls steuerpflichtig. Um eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu vermeiden,<sup>4)</sup> tritt die Besteuerungspflicht des Dienstnehmers gem § 98 Abs 1 Z 4 EStG zurück, wenn die Beträge bereits wirtschaftlich nach § 98 Abs 1 Z 3 EStG (also auf Ebene des Gestellers) erfasst wurden.<sup>5)</sup>

---

<sup>\*</sup>) Thomas Frenkenberger, LL.M. (WU) ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien.

<sup>1)</sup> Verordnung zur Abzugsteuerentlastung bei Arbeitskräftegestellung. Die Verordnung wurde als Artikel 1 der DBA-Durchführung-Anpassungsverordnung (BGBl II 2022/318) kundgemacht. Artikel 2 nimmt notwendige Folgeänderungen in der DBA-Entlastungsverordnung vor. Artikel 3 ist für Zwecke dieses Beitrags nicht relevant. Alle in weiterer Folge angegebenen Paragraphen der Verordnung beziehen sich auf Artikel 1 – Verordnung zur Abzugsteuerentlastung bei Arbeitskräftegestellung. Zum ersten ausführlichen Überblick zur neuen Rechtslage siehe *Daurel/Kerschner*, Neugestaltung der DBA-Entlastung bei inländischen Arbeitskräftegestellungen, SWK 26/2022, 1024 (1024 ff).

<sup>2)</sup> Zum Begriff siehe zB BMF-Erlass vom 12. 6. 2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen, Rz 4; *Waser*, Nettoabzugsbesteuerung bei Inbound-Arbeitskräftegestellung zulässig, SWI 2017, 85 (85 ff).

<sup>3)</sup> Sogenannte Bruttoabzugsbesteuerung. Zur Möglichkeit einer Nettoabzugsbesteuerung iHv 25 %, bei der unmittelbare damit zusammenhängende Ausgaben von der Bemessungsgrundlage ausgeschlossen werden können, siehe *Waser*, SWI 2017, 85 (85 ff).

<sup>4)</sup> Die Aufwendungen des Gestellers für die Vergütung des Dienstnehmers können bei der Bruttoabzugsbesteuerung nicht von der Bemessungsgrundlage ausgeschlossen werden.

<sup>5)</sup> Siehe auch das in EStR 2000, Rz 7963, angeführte Beispiel.

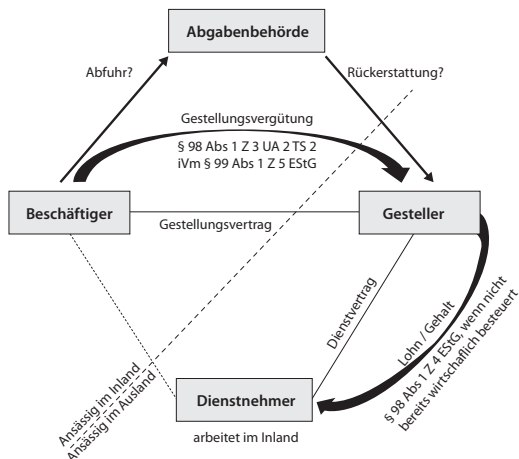


Abbildung 1: Inbound-Arbeitskräftegestellung

Auf abkommensrechtlicher Ebene verliert Österreich als Quellenstaat zumeist den Besteuerungsanspruch auf die idR als Unternehmensgewinn zu qualifizierende Gestellungsvergütung und müsste daher eine Entlastung von der Abzugsteuer gewähren.<sup>6)</sup> Mangels wirtschaftlicher Doppelbesteuerung lebt bei Entlastung nun die Steuerpflicht des Dienstnehmers für die Löhne und Gehälter in Österreich gem § 98 Abs 1 Z 4 EStG wieder auf.<sup>7)</sup> Die auf die Löhne und Gehälter entfallende Steuer soll über die eigentlich zu entlastende Abzugsteuer gesichert werden.<sup>8)</sup> Dies wurde bisher über die DBA-Entlastungsverordnung<sup>9)</sup> und den Arbeitskräftegestellungserlass<sup>10)</sup> gelöst. Der VwGH erkannte 2021<sup>11)</sup> – in Ablehnung der bis dahin gelebten Praxis –, dass für die Entlastung der Abzugsteuer im Rückerstattungsweg eine fiktive Veranlagung für jeden einzelnen Dienstnehmer erfolgen muss.<sup>12)</sup> Mit der neuen Verordnung wird versucht, die Entlastungsvoraussetzungen zu vereinfachen und Steuerpflichtige – wie auch die Finanzverwaltung – von unnötigem Verwaltungsaufwand zu entlasten.

## II. Die Regelungen im Detail

### 1. Die 70/30-Regel

Im Vergleich zum von *Daxkobler* besprochenen Begutachtungsentwurf<sup>13)</sup> hat sich an der Grundregel in § 1 VO nichts geändert. An dieser Stelle sei daher auf ihren Beitrag verwiesen.<sup>14)</sup> Kern ist die pauschalierende Annahme, dass mit dem Einbehalt und der Abfuhr von 70 % der Abzugsteuer vom Gestellungsentgelt auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auf Ebene des Dienstnehmers als wirtschaftlich erfasst gel-

<sup>6)</sup> *Daxkobler*, Rückzahlung von Abzugsteuern auf Gestellungsvergütungen, SWI 2021, 77 (78).

<sup>7)</sup> Unter den Voraussetzungen des Art 15 OECD-MA.

<sup>8)</sup> Siehe dazu etwa *Loidl/Moshammer*, Be-/Entlastung ausländischer Gesteller: Arbeitskräftegesteller als Blitzableiter der Finanzverwaltung, SWI 2013, 392 (392 ff).

<sup>9)</sup> Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Entlastung von der Abzugsbesteuerung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA-Entlastungsverordnung), BGBl III 2005/92 idF BGBl II 2020/579.

<sup>10)</sup> BMF-Erlass vom 12. 6. 2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen.

<sup>11)</sup> VwGH 23. 4. 2021, Ra 2020/13/0089.

<sup>12)</sup> Siehe dazu im Detail *Dauner/Kerschner*, Neue Regelungen zur Abzugsteuerentlastung bei Arbeitskräftegestellungen, ÖStZ 2022, 347 (347 f); *Daxkobler*, Verordnungsentwurf zur Neuregelung der Abzugsteuerentlastung bei Arbeitskräftegestellung, SWI 2021, 374 (374 f).

<sup>13)</sup> Begutachtungsentwurf vom 16. 5. 2022 zur DBA-Durchführung-Anpassungsverordnung, BEGUT\_F8F9 73C5\_F683\_4544\_8D41\_E18781A1843E.

<sup>14)</sup> *Daxkobler*, SWI 2022, 374.

ten.<sup>15)</sup> Im Ergebnis werden die steuerlichen Pflichten im Gestellungs-dreieck aus Gesteller, Beschäftigter und Dienstnehmer durch eine Belastung der Gestellungsvergütung mit einer Abzugsteuer von nur 14 % (70 % x 20 %) – anstelle der lohnsteuerlichen Erfassung des Dienstnehmers – erfüllt.

## 2. Vereinfachte Entlastung an der Quelle

Gem §§ 2 ff VO ist eine Abzugsteuerentlastung weiterhin entweder über unmittelbare Anwendung der DBA an der Quelle oder im Wege einer Rückerstattung möglich. Im bisherigen Entwurf war die Entlastung an der Quelle gem § 3 VO im Wesentlichen auf Fälle des (freiwilligen) Lohnsteuerabzugs beschränkt.<sup>16)</sup> Das heißt, dass im ersten Schritt – wenn keine Lohnsteuer abgeführt wird – weiterhin die vollen 20 % abgeführt werden müssten und sich der Gesteller 30 % der erhobenen 20 % des Bruttobetrags nur im Rückerstattungswege zurückholen hätte können.<sup>17)</sup> In der nun veröffentlichten VO wurden die Voraussetzungen der Entlastung an der Quelle erleichtert, wobei weiterhin zwischen konzerninterner Überlassung von Angestellten (§ 3 Abs 2 Z 1 VO) und sonstiger Personalüberlassung (§ 3 Abs 2 Z 2 VO) zu unterscheiden ist. Die konzerninterne Überlassung von Arbeitern fällt unter das strengere Regime der sonstigen Personalüberlassung.<sup>18)</sup>

Die Möglichkeiten der Entlastung an der Quelle für die konzerninterne Gestellung von Angestellten sind im Vergleich zum Begutachtungsentwurf in zweifacher Hinsicht erweitert worden. Zum einen ist eine vollständige Entlastung an der Quelle gem § 3 Abs 2 Z 1 lit b VO nicht nur bei Vornahme eines Lohnsteuerabzugs durch den ausländischen Gesteller, sondern auch bei Lohnsteuerabzug durch den inländischen Beschäftigter möglich. Der Verordnungsentwurf hätte durch die Einschränkung auf den Gesteller eine Verschlechterung der bisherigen Praxis bewirkt.<sup>19)</sup> Zum anderen wurde die Möglichkeit einer Entlastung an der Quelle für 30 % des Gestellungsentgelts ohne Lohnsteuerabzug geschaffen, sodass dieser Anteil nicht über das Rückerstattungsverfahren entlastet werden muss.<sup>20)</sup>

Bei sonstigen Personalüberlassungen ist für die Entlastung an der Quelle weiterhin ein Befreiungsbescheid erforderlich. Darüber hinaus ist für eine vollständige Entlastung an der Quelle der Lohnsteuerabzug vorzunehmen, wobei der Gesteller weiterhin nach § 82 EStG für die Steuer haftet. Im Gegensatz zur konzerninternen Gestellung von Angestellten können diese Pflichten daher nicht vom Beschäftigter übernommen werden. Eine (partielle) Entlastung an der Quelle ohne Lohnsteuerabzug ist bei Abfuhr einer 14%igen (70 % x 20 %) Abzugsteuer zwar auch bei sonstigen Gestellungen möglich, allerdings nur unter Beantragung eines Befreiungsbescheids. Zu beachten ist, dass die partielle Entlastung an der Quelle bei sonstiger Gestellung erst auf Einkünfte anzuwenden ist, die ab dem 1. 1. 2023 zufließen (siehe § 6 VO).<sup>21)</sup>

---

<sup>15)</sup> Zur (fehlenden) gesetzlichen Grundlage für diese Annahme siehe Pkt II.5.

<sup>16)</sup> Zur Entlastung an der Quelle im Detail *Daxkobler*, SWI 2022, 374 (376 f); *Daurer/Kerschner*, ÖStZ 2022, 347 (349 f).

<sup>17)</sup> *Daxkobler* lässt offen, ob in die Entwurfsfassung nicht dennoch eine Möglichkeit der Entlastung an der Quelle für 30 % der Gestellungsvergütung *per analogiam* angenommen hätte werden können; *Daxkobler*, SWI 2022, 374 (378).

<sup>18)</sup> Die Unterscheidung zwischen Angestellten und Arbeitern wurde aus dem nunmehr aufgehobenen § 5 Abs 1 Z 4 DBA-Entlastungsverordnung übernommen und dürfte damals auf das „*Misstrauen gegenüber Gestaltungen im Baugewerbe*“ zurückzuführen gewesen sein, bringt aber naturgemäß Abgrenzungsschwierigkeiten bei Konzerngestellungen mit sich; *Bendlinger/Walch*, Ergänzung zur DBA-Entlastungsverordnung, SWI 2006, 119 (121).

<sup>19)</sup> Siehe daher zu Recht kritisch zum Verordnungsentwurf *Daxkobler*, SWI 2022, 374 (377); *KSW*, Stellungnahme zum Entwurf der DBA-Durchführung-Anpassungsverordnung (30. 5. 2022) Pkt 1.4.

<sup>20)</sup> Damit wurde ein weiterer Kritikpunkt von *Daxkobler* umgesetzt; *Daxkobler* SWI 2022, 374 (376 f). Die *KSW* sieht hingegen – ohne genauere Begründung – die Notwendigkeit einer gesetzlichen Grundlage für eine solche Regelung; *KSW*, Stellungnahme, Pkt 1.3.

<sup>21)</sup> Hintergrund dieser Differenzierung (alle anderen Teile der VO treten mit 1. 9. 2022 in Kraft) dürfte eine administrative Vorbereitungszeit für die Implementierung der neuen Befreiungsbescheide sein. Siehe dazu *Daurer/Kerschner*, SWK 26/2022, 1024 (1027).

### 3. Kurzfristige Arbeitskräftegestellung aus Deutschland (§ 5 VO)

Die in § 5 VO vorgenommene Sonderregelung für kurzfristige gewerbliche Arbeitskräftegestellung aus Deutschland entspricht wortgleich dem Begutachtungsentwurf. Wiederum sei hier auf die Ausführungen von *Daxkobler* verwiesen.<sup>22)</sup>

### 4. Ungelöste Probleme

Obwohl die 70/30-Pauschalierung und die Ausweitung der Möglichkeiten zur Entlastung an der Quelle einige Vorteile im Vergleich zur bisherigen Praxis bringen sollten, führen sie nicht immer zu zufriedenstellenden Ergebnissen.

Sollten Dienstnehmer, für die kein Lohnsteuerabzug vorgenommen wurde, ihr Einkommen in Österreich veranlagern, besteht auch weiterhin keine Möglichkeit für den Gesteller, die Rückerstattung der verbliebenen 14%igen Abzugsteuer zu verlangen. Insofern ist die Kritik der KSW zum Verordnungsentwurf aufrechtzuhalten, wonach die Verordnung kaum mit den Vorgaben des VwGH<sup>23)</sup> in Einklang zu bringen ist.<sup>24)</sup> Eine solche Veranlagung könnte aber für den Dienstnehmer notwendig sein, um Doppelbesteuerung zu vermeiden, da die auf Ebene des Gestellers erhobene Abzugsteuer von ausländischen Behörden zumeist nicht als Steuer des Dienstnehmers anerkannt werden wird.<sup>25)</sup>

Ebenfalls weiterhin keine Beachtung finden in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer, da ihre Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit unabhängig von einer allfälligen Abzugsteuer besteuert werden müssen.

### 5. Neue Probleme?

Zu guter Letzt stellt sich noch die Frage nach der gesetzlichen Grundlage für die VO. Nach den Erläuterungen zum Begutachtungsentwurf<sup>26)</sup> wurde die 70/30-Aufteilung aus § 5 Abs 1 lit b KommStG zur Kommunalsteuer bei Arbeitskräftegestellung übernommen. Während eine Gleichstellung der Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer und die Abzugsteuer grundsätzlich zu begrüßen ist, bleibt ein juristisch bedeutsamer Unterschied: Die 70/30-Aufteilung für die Kommunalsteuer steht im Gesetzesrang, während jene für die Abzugsteuer bloß im Verordnungsrang steht.

Dem Wortlaut nach handelt es sich bei der Aufteilung in § 1 VO um eine unwiderlegbare Vermutung, dass 70 % der Gestellungsvergütung dem Bruttolohn des Dienstnehmers entsprechen, wofür mE keine klare Ermächtigung im Gesetz zu finden ist.

## III. Conclusio

Die veröffentlichte DBA-Durchführung-Anpassungsverordnung bringt im Vergleich zum Begutachtungsentwurf einige Erleichterungen für die Abzugsteuerentlastung an der Quelle für Arbeitskräftegestellung.

Der zentrale Kritikpunkt des VwGH an der bisherigen Praxis, dass eine etwaige Veranlagung durch den Dienstnehmer nicht berücksichtigt wird, bleibt aber ebenso aufrecht wie die Frage, wie mit zwar von ausländischen Gestellern überlassenen, aber in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Dienstnehmern umzugehen ist. Die gesetzliche Ermächtigung für die VO ist ebenfalls unklar.

---

<sup>22)</sup> *Daxkobler*, SWI 2022, 374 (378 f).

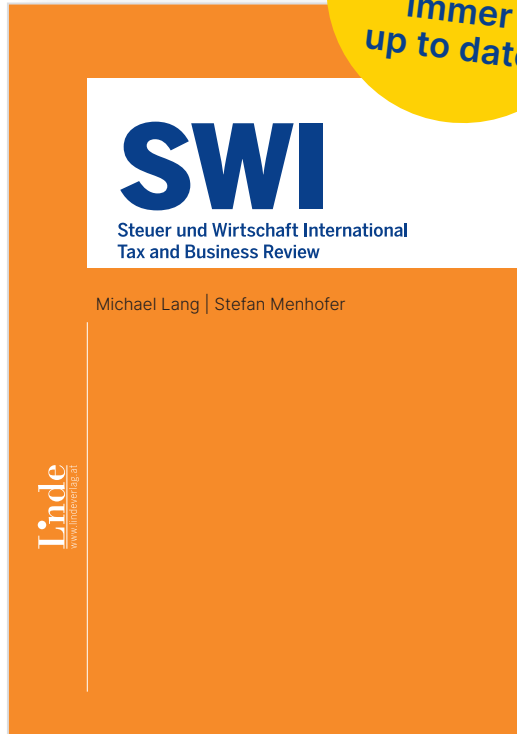
<sup>23)</sup> VwGH 23. 4. 2021, Ra 2020/13/0089; demnach gilt die Besteuerung des Dienstnehmers auch mit Veranlagung sichergestellt, sodass ab diesem Zeitpunkt kein Grund mehr für die Republik Österreich besteht, die Entlastung zu verweigern.

<sup>24)</sup> KSW, Stellungnahme, Pkt 1.8.

<sup>25)</sup> KSW, Stellungnahme, Pkt 1.10.

<sup>26)</sup> EB\_AKÜ\_V\_Beg 16. 5. 2020 (BEGUT\_F8F973C5\_F683\_4544\_8D41\_E18781A1843E), zu Art 1 § 1.

Mit dem  
Jahresabo  
immer  
up to date!



## Jetzt Abo 2023 bestellen!

### Der Kompass für internationale Steuerfragen

#### **DBA, Unionsrecht, Außensteuerrecht**

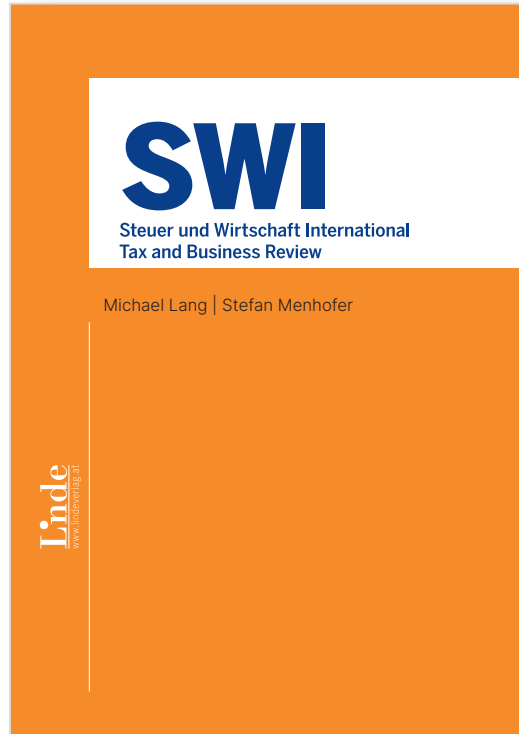
Entwicklungen, Trends, Analysen

#### **Praxis & Wissenschaft**

Fundierte Fachinformation, kritischer Diskurs

#### **News aus der EU, Rechtsprechung, EAS**

EuGH-Urteile, (inter)nationale Entscheidungen, BMF-Auskünfte



## SWI – Jahresabonnement 2023

### Bestellen unter:

- [www.lindeverlag.at/swi](http://www.lindeverlag.at/swi)
- [fachzeitschriften@lindeverlag.at](mailto:fachzeitschriften@lindeverlag.at)



Print & Digital: **€ 412,-**  
Preisänderung und Irrtum vorbehalten.  
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Weitere Informationen zur Zeitschrift  
und alle Abo-Varianten finden Sie unter  
[www.lindeverlag.at/swi](http://www.lindeverlag.at/swi)