

Robert Hofmann / Karl Waser\*)

## Ist Art 15 Abs 3 DBA Deutschland auch bei gewerblicher Überlassung zwischen zwei inländischen Unternehmen anwendbar?

### IS ART 15 PARA 3 OF THE TAX TREATY WITH GERMANY ALSO APPLICABLE TO COMMERCIAL SUPPLY OF STAFF BETWEEN TWO DOMESTIC COMPANIES?

If Austrian resident employees of an Austrian supplier of staff are working with a German employer company in the scope of commercial supply of staff, the right of taxation concerning the employment remunerations remains in Austria for short-term assignments (presence less than 183 days in the calendar year) according to Art 15 para 3 of the tax treaty with Germany. However, it is questionable as to whether commercial supply of staff between two Austrian companies and a subsequent assignment to a German permanent establishment of the Austrian employer company excludes the applicability of Art 15 para 3 of the tax treaty with Germany. In the following, Robert Hofmann and Karl Waser look into this question.

#### I. Kurzabriss

Werden in Österreich ansässige Arbeitnehmer eines österreichischen Überlassers im Rahmen einer gewerblichen Arbeitskräfteüberlassung bei einem deutschen Beschäftiger tätig, so bleibt das Besteuerungsrecht für die Tätigkeitseinkünfte bei nur kurzfristigen Einsätzen (unter 183 Tage im Kalenderjahr dauernde Anwesenheit) gem Art 15 Abs 3 DBA Deutschland in Österreich. Fraglich ist, ob eine gewerbliche Überlassung zwischen zwei österreichischen Unternehmen mit anschließendem Einsatz auf einer deutschen Betriebsstätte des Beschäftigers die Anwendbarkeit des Art 15 Abs 3 DBA Deutschland ausschließt.

#### II. Ausgangslage

Ein österreichisches Unternehmen unterhält in Deutschland eine Bau- und Montagebetriebsstätte iSd Art 5 Abs 3 DBA Deutschland. Neben dem eigenen Stammpersonal, welches das Unternehmen auf diese Betriebsstätte entsendet, entleiht sich das Unternehmen für dieses Projekt Personal von einem ebenfalls in Österreich ansässigen gewerblichen Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen und setzt dieses auf der deutschen Betriebsstätte ein. Die Leiharbeiter halten sich kürzer als 183 Tage im Kalenderjahr in Deutschland auf.

#### III. Fragestellung

Außer Frage steht, dass die Anwendung der 183-Tage-Regelung auf das in Österreich ansässige und auf der deutschen Betriebsstätte tätige Stammpersonal des Beschäftigers aufgrund des Betriebsstättenvorbehalts gem Art 15 Abs 2 lit c DBA Deutschland nicht zur Anwendung kommt und dieses somit ab dem ersten Einsatztag in Deutschland der Besteuerung unterliegt.

Für das Leihpersonal stellt sich jedoch die Frage,

- ob dieses aufgrund der Tätigkeit auf der deutschen Betriebsstätte des Beschäftigers ebenfalls gem Art 15 Abs 2 lit c DBA Deutschland ab dem ersten Einsatztag in Deutschland der Besteuerung unterliegt

---

\*) Robert Hofmann, LL.B. ist Berufsanwarter, MMag. Karl Waser ist Steuerberater bei einer international tätigen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Linz.

- oder für das Leihpersonal Art 15 Abs 3 DBA Anwendung findet, mit der Folge, dass dieses nur im Fall des Überschreitens der 183 Tage im Kalenderjahr gem Art 15 Abs 2 lit a DBA Deutschland in Deutschland der Besteuerung unterliegt.

#### IV. DBA-rechtliche Grundlagen

Gemäß Art 15 Abs 1 DBA Deutschland dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in Österreich ansässige Person aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, nur in Österreich besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird in Deutschland ausgeübt. Wird die Arbeit in Deutschland ausgeübt, so verbleibt das Besteuerungsrecht gem Art 15 Abs 2 DBA Deutschland bei Österreich, sofern

- sich der Arbeitnehmer nicht länger als 183 Tage im Kalenderjahr in Deutschland aufhält (lit a) und
- die Vergütungen nicht von oder für einen in Deutschland ansässigen Arbeitgeber gezahlt werden (lit b) und
- die Vergütungen nicht von einer in Deutschland gelegenen Betriebsstätte des Arbeitgebers getragen werden (lit c).

Art 15 Abs 1 DBA Deutschland teilt zunächst grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers das alleinige Besteuerungsrecht für dessen Vergütungen aus nichtselbständiger Arbeit zu. Wird die Arbeit jedoch im anderen Staat ausgeübt, so fällt das Besteuerungsrecht dem Tätigkeitsstaat zu (sogenanntes „Arbeitsortprinzip“). Davon enthält jedoch Art 15 Abs 2 DBA Deutschland wiederum drei Ausnahmetatbestände, die bei kumulativer Erfüllung – trotz Arbeitsausübung im Tätigkeitsstaat – wiederum dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zuweisen. Fehlt es nur an einer der Voraussetzungen des Art 15 Abs 2 DBA Deutschland, steht nach Art 15 Abs 1 DBA Deutschland das Besteuerungsrecht für die vom Arbeitnehmer dort ausgeübte Arbeit dem Tätigkeitsstaat Deutschland zu.<sup>1)</sup>

#### V. Der wirtschaftliche Arbeitgeberbegriff

Art 15 Abs 2 lit b DBA Deutschland sieht vor, dass das Besteuerungsrecht einer in Österreich ansässigen Person jedenfalls dann dem Tätigkeitsstaat zuzuweisen ist, wenn die Vergütungen von oder für einen in Deutschland ansässigen Arbeitgeber bezahlt werden (sogenannter „Arbeitgebervorbehalt“). Wird nun ein in Österreich ansässiger Arbeitnehmer von seinem österreichischen Arbeitgeber an einen *in Deutschland* ansässigen Beschäftigten zur Arbeitsausübung überlassen, so stellt sich die Frage, ob der in Deutschland ansässige Beschäftigte als Arbeitgeber iSd Art 15 Abs 2 lit b DBA Deutschland zu qualifizieren ist. Dies hätte – wenn man die Sonderbestimmung des Art 15 Abs 3 DBA Deutschland vorerst außer Acht lässt – das deutsche Besteuerungsrecht für die Vergütungen des Arbeitnehmers ab dem ersten Einsatztag in Deutschland zur Folge.

Die deutsche Finanzverwaltung geht in typisierender Betrachtungsweise davon aus, dass bei der grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung idR der Beschäftigte die wesentlichen Arbeitgeberfunktionen wahrnimmt und dieser dementsprechend bereits mit Aufnahme der Tätigkeit des überlassenen Arbeitnehmers als abkommensrechtlicher Arbeitgeber gilt (wirtschaftliches Verständnis des Arbeitgeberbegriffs).<sup>2)</sup> Lediglich bei kurzfristigen Arbeitskräfteüberlassungen können auch wesentliche Arbeitgeber-eigenschaften beim Überlasser bleiben.<sup>3)</sup>

---

<sup>1)</sup> *Tumpel/Stangl* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 124.

<sup>2)</sup> dBMF-Schreiben vom 12. 11. 2014, IV B 2 – S 1300/08/10027, Rz 125.

<sup>3)</sup> dBMF-Schreiben vom 12. 11. 2014, IV B 2 – S 1300/08/10027, Rz 127.

Anders als die deutsche Finanzverwaltung ging das österreichische BMF lange davon aus, dem Arbeitgeberbegriff ein rein zivilrechtlich geprägtes Verständnis beizumessen. Zuletzt qualifizierte es nur dann den Beschäftigten als abkommensrechtlichen Arbeitgeber, wenn der Quellenstaat nach seinem nationalen Recht auch für rein innerstaatliche Überlassungen den Beschäftigten als Arbeitgeber betrachtet und sein Besteuerungsrecht aufgrund des Arbeitgebervorbehaltes wahrnimmt.<sup>4)</sup> Diesem zivilrechtlichen Verständnis wurde jedoch vom VwGH im Jahr 2013 dahingehend eine Absage erteilt, dass es für die abkommensrechtliche Beurteilung der Arbeitgeberbereihschaft fortan darauf ankommt, wer den Gehaltsaufwand des Arbeitnehmers wirtschaftlich trägt.<sup>5)</sup> Das österreichische BMF hat die Ansicht des VwGH im Erlass vom 12. 6. 2014 umgesetzt.<sup>6)</sup> Dies hat zur Folge, dass die 183-Tage-Regelung bei grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassungen in DBA-Partnerstaaten grundsätzlich nicht mehr anwendbar ist und das Besteuerungsrecht aufgrund des Arbeitgebervorbehaltes ab dem ersten Einsatztag dem Tätigkeitsstaat zukommt.<sup>7)</sup>

## VI. Die Sonderbestimmung des Art 15 Abs 3 DBA Deutschland

### 1. Gestellung an in Deutschland ansässigen Beschäftigten mit Einsatz in Deutschland

Das DBA zwischen Österreich und Deutschland enthält in Art 15 Abs 3 eine Sonderbestimmung, wonach Art 15 Abs 2 lit b DBA Deutschland („Arbeitgebervorbehalt“) bei einer unter 183 Tage dauernden Arbeitskräfteüberlassung nicht zur Anwendung kommt und somit die Arbeitgeberbereihschaft bei derartigen grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassungen nicht näher geprüft werden muss.<sup>8)</sup> Das deutsche BMF ging schon bisher davon aus, dass diese Sonderbestimmung nur bei der gewerblichen, nicht allerdings bei der konzerninternen Arbeitskräfteüberlassung anwendbar sei.<sup>9)</sup> Dem hat sich mit dem Erlass vom 12. 6. 2014 nunmehr auch das österreichische BMF angeschlossen.<sup>10)</sup> Mit dieser Sonderregelung sollte ursprünglich einer „*Fehlinterpretation*“ des abkommensrechtlichen Arbeitgeberbegriffs im OECD-Musterabkommen auf deutscher Seite entgegengewirkt werden, die dazu geführt hat, generell das Beschäftigtenunternehmen als Arbeitgeber iSd DBA anzusehen.<sup>11)</sup> Nach Art 15 Abs 3 DBA Deutschland hat somit stets der Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers bei unter 183 Tage dauernder Anwesenheit im Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht, und zwar unabhängig davon, ob der Überlasser oder der Beschäftigte als Arbeitgeber anzusehen ist.<sup>12)</sup>

Allerdings ist diese Klarstellung bei der Formulierung der abkommensrechtlichen Sonderbestimmung nicht restlos geglückt, da nach dem Wortlaut Art 15 Abs 3 DBA Deutschland für Arbeitskräfteüberlassungen lediglich die Anwendung des Art 15 Abs 2 lit b DBA Deutschland („Arbeitgebervorbehalt“), nicht jedoch die Anwendung des Art 15 Abs 2 lit c DBA Deutschland („Betriebsstättenvorbehalt“) ausschließt. Setzt daher der *in Deutschland* ansässige Beschäftigte die Arbeitskräfte nicht in seinem Stammhaus, sondern in einer (anderen) deutschen Betriebsstätte ein, wäre nach der Literatur wiederum die

---

<sup>4)</sup> EAS 3201 vom 24. 1. 2011; EAS 3206 vom 23. 8. 2011; EAS 3271 vom 9. 3. 2012.

<sup>5)</sup> VwGH 22. 5. 2013, 2009/13/0031.

<sup>6)</sup> Vgl BMF-Erlass vom 12. 6. 2014, 010221/0362-VI/8/2014.

<sup>7)</sup> Vgl BMF-Erlass vom 12. 6. 2014, 010221/0362-VI/8/2014, Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen, SVK 19/2014, 889.

<sup>8)</sup> *Tumpel*, Dienstnehmereinkünfte nach dem neuen DBA Österreich – Deutschland in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Deutschland (2004) 122.

<sup>9)</sup> Vgl BMF-Erlass vom 30. 11. 2006, BMF-010221/0187-IV/4/2006, Zusammenfassung der im Ergebnisprotokoll vom 21./27. 3. 2006 abgestimmten Auslegungsfragen zum DBA-Deutschland, Punkt 2; dBMF-Schreiben vom 12. 11. 2014, IV B 2 – S 1300/08/10027, Rz 141.

<sup>10)</sup> Vgl BMF-Erlass vom 12. 6. 2014, 010221/0362-VI/8/2014.

<sup>11)</sup> Vgl EAS 2398 vom 29. 12. 2006.

<sup>12)</sup> *Stefaner* in *Debatin/Wassermeyer*, DBA, Art 15 Rz 5; *Philipp/Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht, Art 15 DBA BRD Anm. 2; siehe auch EAS 2360 vom 14. 10. 2003.

183-Tage-Regelung ausgeschlossen und somit die Besteuerung im Tätigkeitsstaat ab dem ersten Einsatztag möglich.<sup>13)</sup> Um dennoch die Anwendung der 183-Tage-Regelung auch für diesen Fall abzusichern, wurde in Absatz 6 des Schlussprotokolls zum DBA Deutschland die folgende Bestimmung aufgenommen:

*„Es besteht Einvernehmen, dass im Fall der in Absatz 3 erwähnten Arbeitnehmerüberlassung die ‚183-Tage-Klausel‘ zur Anwendung kommt. Die Wirkung der ‚183-Tage-Klausel‘ geht nur dann verloren, wenn das in einem Vertragsstaat ansässige arbeitnehmerüberlassende Unternehmen im anderen Vertragsstaat eine Betriebsstätte unterhält, die die Vergütungen trägt.“*

Wird also ein in Österreich ansässiger Arbeitnehmer im Wege einer gewerblichen Arbeitskräfteüberlassung bei einem in Deutschland ansässigen Beschäftigter tätig – sei es in dessen Stammhaus oder auf dessen Betriebsstätte in Deutschland –, so kommt gem Art 15 DBA Deutschland die 183-Tage-Regelung zur Anwendung.

## **2. Gestellung an in Österreich ansässigen Beschäftigter mit Einsatz auf dessen deutscher Betriebsstätte**

Fraglich ist allerdings, ob Art 15 Abs 3 DBA Deutschland auch zur Anwendung kommt, wenn es sich beim Beschäftigter nicht um ein in Deutschland, sondern um ein *in Österreich* ansässiges Unternehmen handelt, das den Leiharbeitnehmer auf dessen deutscher Betriebsstätte (iSd Art 5 DBA Deutschland) einsetzt. Diesfalls wäre nämlich – wiederum vorerst unter Außerachtlassung der Sonderbestimmung des Art 15 Abs 3 DBA Deutschland – Art 15 Abs 2 lit c DBA Deutschland („Betriebsstättenvorbehalt“) anwendbar, der zu einem Besteuerungsrecht Deutschlands ab dem ersten Tätigkeitstag in Deutschland führt. Zur Lösung dieser Frage bieten sich die drei folgenden Ansätze an:

### **2.1. Lösungsansatz 1: Art 15 Abs 3 DBA Deutschland ist nicht anwendbar**

Zunächst könnte man bei strikter Betrachtung des Wortlauts von Art 15 Abs 3 DBA Deutschland zu dem Ergebnis kommen, dass die 183-Tage-Regelung in diesem konkreten Fall nicht zur Anwendung kommen kann, da Art 15 Abs 3 DBA Deutschland lediglich eine Ausnahme der Bestimmung des Art 15 Abs 2 lit b DBA Deutschland („Arbeitgebervorbehalt“) und nicht jener des Art 15 Abs 2 lit c DBA Deutschland („Betriebsstättenvorbehalt“) vorsieht. Damit wäre Steuerpflicht des Leihpersonals ab dem ersten Einsatztag auf der deutschen Betriebsstätte gegeben.

Allerdings würde dieser Lösungsansatz zu einer unsachlichen Differenzierung führen. Während für die gewerbliche Überlassung an einen in Deutschland ansässigen Beschäftigter die 183-Tage-Regelung greift, wäre dies für die gewerbliche Überlassung an einen in Österreich ansässigen Beschäftigter mit deutscher Betriebsstätte nicht der Fall. Eine sachliche Rechtfertigung für diese steuerliche Differenzierung ist nicht zu erkennen.

### **2.2. Lösungsansatz 2: Art 15 Abs 3 DBA Deutschland ist nur für unmittelbare Überlassungen an die deutsche Betriebsstätte anwendbar**

Ein weiterer Lösungsansatz könnte sein, danach zu differenzieren, ob die Eingliederung des Arbeitnehmers in den Beschäftigterbetrieb bereits in Österreich oder aber erst auf der deutschen Betriebsstätte erfolgt.

Wird das Leihpersonal im ersten Schritt im inländischen Stammhaus des Beschäftigters eingegliedert und erst im nächsten Schritt im Rahmen einer Aktivleistung dieses Be-

---

<sup>13)</sup> Loukota, Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland paraphiert, SWI 1999, 422; Tumpel in Gassner/Lang/Lechner, DBA Deutschland, 123.

schäftigers auf einer deutschen Betriebsstätte des Beschäftigers tätig, so könnte man argumentieren, dass die Überlassung des Leihpersonals bereits im Inland bewirkt wurde und der Grenzübertritt des Leihpersonals sodann nicht mehr im Rahmen einer Arbeitskräfteüberlassung, sondern im Rahmen einer Aktivleistung des Beschäftigers erfolgte. Dies hätte zur Folge, dass Art 15 Abs 3 DBA Deutschland mangels Vorliegens einer grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung nicht mehr anwendbar ist und das Leihpersonal aufgrund der deutschen Betriebsstätte des Beschäftigers ab dem ersten Einsatztag der Besteuerung in Deutschland unterliegen würde.

Dieser Ansatz wäre unseres Erachtens überhaupt nur dann vertretbar, wenn das Leihpersonal vor dem Einsatz in Deutschland tatsächlich in den österreichischen Betrieb des Beschäftigers wirtschaftlich und organisatorisch eingegliedert ist und das Leihpersonal, wirtschaftlich betrachtet, *de facto* wie das eigene Stammpersonal anzusehen ist. In diesem Fall müsste das Leihpersonal vor der Tätigkeit sowohl physisch im Betrieb des Beschäftigers präsent sein als auch in den betrieblichen Ablauf des Beschäftigers eingebunden worden sein. Dies wäre idR dann der Fall, wenn das Leihpersonal vor dem Einsatz auf der deutschen Betriebsstätte bereits über einen längeren Zeitraum im Beschäftigerbetrieb tätig war.

Im Gegensatz dazu müssten die Sonderbestimmung des Art 15 Abs 3 DBA Deutschland und damit die 183-Tage-Regelung dann zur Anwendung kommen, wenn das Leihpersonal vor dem Einsatz auf der deutschen Betriebsstätte des Beschäftigers überhaupt nicht in dessen Betrieb eingegliedert war und das Leihpersonal direkt vom Stammhaus des Überlassers bzw vom eigenen Wohnsitz aus zur deutschen Betriebsstätte des Beschäftigers reist. Grundsätzlich steht es außer Frage, dass Leihpersonal durch eine Tätigkeit auf einer örtlich vom Stammhaus losgelösten Betriebsstätte in den Betrieb des Beschäftigers eingegliedert werden kann, da das Leihpersonal idR dort den Weisungen des Stammpersonals des Beschäftiger unterliegt und dessen Werkzeuge bzw Arbeitsmittel verwendet. Jedoch würde dies nichts an der Tatsache ändern, dass das Leihpersonal im Rahmen einer grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung und nicht im Rahmen einer Aktivleistung in Deutschland tätig ist, wodurch folglich die 183-Tage-Regelung für das Leihpersonal, trotz deutscher Betriebsstätte des Beschäftigers, zur Anwendung käme.

Dieser Lösungsansatz würde es somit stets erfordern, zu prüfen, ob das Leihpersonal bereits vor dem Auslandseinsatz in den (österreichischen) Beschäftigerbetrieb eingegliedert wurde oder ob die Eingliederung in den organisatorischen Ablauf des Beschäftigerbetriebs erst – zeitlich dem Grenzübertritt nachfolgend – auf der deutschen Betriebsstätte stattfand.

### 2.3. Lösungsansatz 3: Art 15 Abs 3 DBA Deutschland ist jedenfalls anwendbar

Der sachgerechteste Lösungsweg besteht uE darin, die Anwendbarkeit des Art 15 Abs 3 DBA Deutschland erst gar nicht davon abhängig zu machen, ob die Überlassung zwischen einem österreichischen Überlasser und einem deutschen Beschäftiger oder zwischen zwei österreichischen Unternehmen erfolgt.

Im Grunde darf es für die Anwendbarkeit des Art 15 Abs 3 DBA Deutschland keine Rolle spielen, ob in Österreich ansässiges Personal unmittelbar an einen deutschen Beschäftiger oder an eine deutsche Betriebsstätte eines österreichischen Beschäftigers überlassen wird.

Dieser Ansatz wird auch vom Wortlaut des Abs 6 des Schlussprotokolls zu Art 15 Abs 3 DBA Deutschland unterstrichen, wonach die 183-Tage-Regelung nur dann verloren geht, „... wenn das in einem Vertragsstaat ansässige arbeitnehmerüberlassende Unternehmen im anderen Staat eine Betriebsstätte unterhält, die die Vergütungen trägt“. Im Umkehrschluss würde die 183-Tage-Regelung weiterhin zur Anwendung

kommen, wenn der (österreichische) Beschäftiger im anderen Staat eine Betriebsstätte unterhält.

Der große Vorteil dieses Lösungsansatzes ist zudem, dass eine Eingliederung des Leihpersonals in den Beschäftigerbetrieb und somit die abkommensrechtliche Arbeitgeberbereitschaft erst gar nicht näher geprüft werden müssten, was ursprünglich auch die Intention des Art 15 Abs 3 DBA Deutschland war.<sup>14)</sup>

## VII. Schlussfolgerung

- Die grenzüberschreitende gewerbliche Arbeitskräfteüberlassung eines in Österreich ansässigen Dienstnehmers *an einen in Deutschland ansässigen Beschäftiger* wurde in Art 15 Abs 3 DBA Deutschland klar gelöst. Auch die gewerbliche Überlassung an eine *in Deutschland gelegene Betriebsstätte eines deutschen Beschäftigers* wurde durch Abs 6 des Schlussprotokolls zum DBA Deutschland klar geregelt.
- Allerdings wurde der Fall der gewerblichen Arbeitskräfteüberlassung zwischen *zwei österreichischen Unternehmen mit anschließendem Einsatz auf einer deutschen Betriebsstätte des Beschäftigers* nicht explizit gelöst.
- Auch diese letztgenannte, anhand des Wortlauts des Art 15 Abs 3 DBA Deutschland selbst nicht eindeutig zu lösende Konstellation ist in Abs 6 des Schlussprotokolls zum DBA Deutschland uE angesprochen. Denn ob ein Leiharbeitnehmer eines österreichischen Beschäftigers nun direkt im Stammhaus des deutschen Beschäftigers oder auf dessen ebenfalls in Deutschland gelegener Betriebsstätte eingesetzt ist, sollte für die Anwendung des „Arbeitgebervorbehalts“ des Art 15 Abs 2 lit b DBA Deutschland ohnehin keine Rolle spielen, da Leiharbeitnehmer idR auch in Betriebsstätten des Beschäftigers eingesetzt werden und eine eigene Regelung für diesen Fall überflüssig wäre.
- Vielmehr spricht der Wortlaut der Bestimmung in Abs 6 des Schlussprotokolls dafür, dass Art 15 Abs 3 DBA Deutschland bzw die 183-Tage-Regelung auch dann zur Anwendung kommt, wenn das österreichische Leihpersonal auf einer deutschen Betriebsstätte eines österreichischen Beschäftigers eingesetzt wird. Abs 6 des Schlussprotokolls versagt die Anwendung der 183-Tage-Regelung nur für den Fall, dass der österreichische *Überlasser* in Deutschland eine Betriebsstätte unterhält, welche die Vergütungen trägt.<sup>15)</sup>
- Aus diesen Gründen ist dem dritten Lösungsansatz (siehe Pkt VI.2.3.) Vorzug zu geben, wonach die 183-Tage-Regelung immer auch dann zur Anwendung kommt, wenn das Leihpersonal nicht bei einem in Deutschland ansässigen Beschäftiger, sondern auf einer deutschen Betriebsstätte eines in Österreich ansässigen Beschäftigers zum Einsatz kommt.

---

<sup>14)</sup> Vgl. EAS 2398 vom 29. 12. 2003; *Runge*, Die Revisionsverhandlungen zum DBA Österreich – Deutschland im Lichte der deutschen Abkommenspolitik, in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA Deutschland, 26; *Loukota*, Das neue DBA Österreich – Deutschland im Lichte der österreichischen Abkommenspolitik, in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA Deutschland, 52.

<sup>15)</sup> Dies wäre dann der Fall, wenn die wesentlichen Funktionen des Überlassers in der deutschen Betriebsstätte ausgeübt würden (zB Recruiting, Vertragsverhandlungen mit dem Beschäftiger, laufende Abrechnung der Mitarbeiter etc).

---

## Geldquellen aus Steuerabkommen mit Liechtenstein versiegen

Das Steuerabkommen mit Liechtenstein hat dem heimischen Fiskus heuer kaum noch Geld gebracht. Laut BMF betragen die Einnahmen von Jänner bis Juni 2015 nur noch 11 Mio Euro. 2014 hatte der Fiskus noch 243 Mio Euro lukriert.