

StB Mag. Matthias Mitterlehner/StB MMag. Karl Waser

Abzugsteuererstattung an ausländische Arbeitskräftegesteller

» ÖStZ 2021/74

Im Rahmen von Anträgen zur Rückerstattung österreichischer Abzugsteuern auf Arbeitskräftegestellungen nach Österreich wendet das zuständige österreichische Finanzamt regelmäßig eine Verprobungsrechnung in Form einer „fiktiven Lohnverrechnung“ an. Dies kann dazu führen, dass der Antrag gänzlich abgelehnt wird, obwohl Österreich zumindest an den in der Gestellungsvergütung enthaltenen Gemeinkosten und am Gewinnanteil kein Besteuerungsrecht zusteht. In seinem Erkenntnis vom 6. 8. 2020, RV/7106560/2019, hatte sich das BFG der Frage gewidmet, ob das Finanzamt tatsächlich eine derartige „fiktive Lohnbesteuerung“ vornehmen darf. Zusätzlich war die Frage zu klären gewesen, ob das Recht auf Steuerrückerstattung auch auf weiterverrechnete Übernachtungskosten besteht. Für die Autoren stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, ob darüber hinaus nicht ohnehin die gesamte, von der Gestellungsvergütung abgezogene Abzugsteuer an den ausländischen Gesteller zu erstatten wäre.

1. Sachverhalt

Eine britische Kapitalgesellschaft, die auf internationale Arbeitskräftegestellung im Bereich der Luftfahrttechnik spezialisiert ist, hat im Zeitraum Oktober 2015 bis Oktober 2016 auf Basis eines Gestellungsvertrages britische¹ Arbeitskräfte an einen österreichischen Auftraggeber (im Folgenden „Beschäftigter“) gestellt. Der britische Gesteller hat dem österreichischen Beschäftigter hierfür eine Gestellungsvergütung iHv insgesamt 777.147,47 € verrechnet, konkret: 659.636,34 € für die geleisteten Arbeitsstunden sowie 117.511,13 € für Unterbringungskosten. In Entsprechung der Verpflichtung zum Einbehalt von Abzugsteuer gem § 99 Abs 1 Z 5 EStG hatte der österreichische Beschäftigter vom Gesamtbetrag, also von beiden Entgeltbestandteilen, eine

20%ige Abzugsteuer iHv 155.542,11 € einbehalten und an das Finanzamt abgeführt. Am 27. 7. 2017 hat der britische Gesteller einen Antrag auf teilweise Rückzahlung der Abzugsteuer iHv 42.006 € gestellt. Die beantragte Erstattung betraf die Abzugsteuer auf die Gemeinkosten, den Gewinnanteil und die weiterverrechneten Übernachtungskosten. Die Abzugsteuer sei nach Ansicht des britischen Gestellers nämlich insoweit zurückzuzahlen, als Österreich kein abkommensrechtliches Besteuerungsrecht zustehe.

Das zuständige Finanzamt Bruck-Eisenstadt-Oberwart² hat den Rückzahlungsantrag abgewiesen, weil sich nach amtlicher Berechnung im Falle der Abgabenerhebung im Wege eines Lohnsteuerabzugs von den in Österreich steuerpflichtigen Lohn Einkünften der Leasingarbeiter für ihre Tätigkeit beim österreichischen Auftraggeber eine fiktive Lohnsteuer iHv rund 178.000 € ergeben würde.³ Die einbehaltene Abzugsteuer habe hingegen lediglich 155.542 € betragen.⁴

2. Erkenntnis des BFG vom 6. 8. 2020, RV/7106560/2019

2.1. Keine Berechnung einer „fiktiven Lohnsteuer“ im Rahmen der Abzugsteuerrückerstattung

Im Zentrum des BFG-Erkenntnisses vom 6. 8. 2020, RV/7106560/2019, stand die Frage, ob das Finanzamt die Rückerstattung einer Abzugsteuer auf Gestellungsvergütungen iZm einer Arbeitskräftegestellung davon abhängig machen kann, ob diese Abzugsteuer eine „fiktive Lohnsteuer“ der gestellten Leiharbeiter überschreitet. Das BFG führt dazu wie folgt aus: *„Die Lohnsteuer sei eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. [...] Nach der bis zur Veranlagung 2019 geltenden Fassung des § 47 EStG (BGBl 400/1988 bis zur Fassung BGBl 34/2015)“⁵ war Voraussetzung*

1 Aus dem BFG-Erkenntnis ergibt sich nicht eindeutig, dass es sich um britische Leiharbeitskräfte gehandelt hat. Das BFG-Erkenntnis bezieht sich allerdings nur auf das österreichische DBA mit Großbritannien. Vor dem Hintergrund des gegenständlichen Erkenntnisses wird in weiterer Folge davon ausgegangen, dass lediglich in Großbritannien ansässige Leiharbeiter nach Österreich gestellt worden waren. Wären diese in anderen Staaten ansässig gewesen, wäre für die Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dieser Dienstnehmer das DBA zwischen Österreich und dem jeweiligen Ansässigkeitsstaat heranzuziehen gewesen.

2 Seit 1. 1. 2021 liegt die Zuständigkeit für die Rückzahlung oder Erstattung der Abzugsteuer gem § 61 Abs 4 Z 1 und 2 BAO beim Finanzamt für Großbetriebe, siehe *Rzeszut/Pirringer*, Die Organisationsreform der österreichischen Finanzverwaltung im Überblick, SWK 2019, 1138 (1141).

3 Aus dem BFG-Erkenntnis ist ableitbar, dass das Finanzamt die „fiktive“ Lohnsteuer in Anwendung von § 77 Abs 1 Satz 3 EStG auf Basis der sogenannten „Tageslohnsteuertabelle“ berechnet hat.

4 Vgl BFG 6. 8. 2020, RV/7106560/2019.

5 Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2020 (BGBl I 2019/91) wurde vorübergehend eine Lohnsteuerabzugsverpflichtung bei Nichtbestand einer Betriebsstätte und Beschäftigung unbeschränkt steuerpflichtiger Arbeitneh-



für die Einhebung einer Lohnsteuer, dass der Arbeitgeber eine Betriebsstätte iSd §§ 81 EStG und 29 Abs 2 BAO in Österreich hat.“⁶ Es ist in diesem Zusammenhang „unbestritten, dass [der britische Gesteller] im Antragszeitraum keine Einrichtung in der Art einer Betriebsstätte in Österreich unterhalten hat. Aufgrund des bei der Anwendung des Doppelbesteuerungsrechts vom VwGH vertretenen wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriffs⁷ sind diese Lohnzahlungen an die Leasingarbeiter für ihre Tätigkeit beim österreichischen Gestellungsnehmer zwar als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einkommensteuerpflichtig, aber nicht lohnsteuerpflichtig.“⁸ Eine Berechtigung zu einem etwaigen Lohnsteuerabzug lag somit nach Ansicht des BFG nicht vor, denn „was nicht auf Grund gesetzlicher Normierung lohnsteuerpflichtig ist, kann auch nicht ‚freiwillig‘ als Lohnsteuerzahlung behandelt werden“.⁹

Das zuständige Finanzamt hatte in diesem Zusammenhang auf § 5 Abs 3 der DBA-Entlastungsverordnung¹⁰ und den dazu ergangenen Durchführungserlass verwiesen.¹¹ Auf dieser Basis könne eine Entlastung von der Abzugsteuer an der Quelle bei internationaler Arbeitskräftegestaltung nach Österreich nur dann erfolgen, wenn „eine vollständige lohnsteuerliche Behandlung¹² der im Inland steuerpflichtigen nichtselbständigen Einkünfte der Leiharbeitskräfte sichergestellt ist“.¹³ Nach der Verwaltungspraxis erfolge diese Sicherstellung in den Fällen, in denen keine inländische Betriebsstätte vorliegt, durch eine „freiwillige

Steuer auf Löhne“, so das zuständige Finanzamt. Aus Gründen der Steuergerechtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist auch in Rückerstattungsverfahren betreffend Abzugsteuer iZm Arbeitskräftegestaltung eine Rückerstattung nach Ansicht des zuständigen Finanzamtes nur insoweit zulässig, als die einbehaltene Abzugsteuer die „freiwillige Lohnsteuer“ der in Österreich einkommensteuerpflichtigen Bezüge der Leiharbeitskräfte übersteigt.¹⁴

Hingegen hat im gegenständlichen Fall nach Ansicht des BFG mangels Betriebsstätte keine Lohnsteuerabzugsverpflichtung vorgelegen, weshalb „[f]ür eine Gegenverrechnung einer ‚fiktiven Lohnsteuer‘ [...] eindeutig eine gesetzliche Grundlage [fehlte]“.¹⁵ § 5 Abs 3 DBA-Entlastungsverordnung sei im gegenständlichen Fall „überhaupt nicht anzuwenden, weil die Erlassung eines Freistellungsbescheides nicht Thema des Rechtsstreits ist“.¹⁶

Ferner verweist das BFG auf den Umstand, dass § 47 EStG ab dem Veranlagungsjahr 2020 bzw für Lohnzahlungszeiträume ab 1. 1. 2020 geändert wurde und für die Lohnsteuerpflicht nicht mehr an das Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte iSd § 81 EStG des Arbeitgebers angeknüpft wird. Bestand im Inland keine Betriebsstätte iSd § 81 EStG, hatte § 47 Abs 1 lit a EStG idF Abgabenänderungsgesetz 2020¹⁷ ab 2020 eine Lohnsteuerabzugsverpflichtung bei Beschäftigung unbeschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer durch ausländische Arbeitgeber vorgesehen. Bei Beschäftigung beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer war ein Wahlrecht zur freiwilligen Lohnsteuerabfuhr vorgesehen gewesen. Durch das COVID-19-Steuermaßnahmengesetz¹⁸ wurde § 47 EStG allerdings erneut geändert und die verpflichtende Lohnsteuerabzugsverpflichtung für unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer rückwirkend wieder abgeschafft. Nunmehr besteht bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und Nichtbestand einer Betriebsstätte des Arbeitgebers ein Wahlrecht zur Lohnsteuerabfuhr durch ebendiesen. Werden unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer beschäftigt, deren Mittelpunkt der Tätigkeit für mehr als sechs Monate im Kalenderjahr in Österreich liegt, ist nunmehr eine Lohnbescheinigung an das Finanzamt zu übermitteln, wenn kein Lohnsteuereinbehalt vorgenommen wird. Bei der Arbeitskräftegestaltung von beschränkt steuerpflichtigen Leiharbeitern ergab sich folglich weder gem § 47 EStG idF Abgabenänderungsgesetz 2020, noch ergibt sich gem § 47 EStG idF COVID-19-Steuermaßnahmengesetz eine Lohnsteuerabzugsverpflichtung, sondern lediglich ein Wahlrecht zur freiwilligen Lohnsteuerabfuhr. Ein gesetzlich normiertes Wahlrecht zur freiwilligen Option zur Lohnsteuerpflicht berechtigt die Abgabenbehörde nach Ansicht des BFG jedoch nicht, „in jenen Fällen in denen der Arbeitgeber beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer nicht zur Lohnsteuer optiert, ihm im Rückerstattungsverfahren eine gesetzlich nicht geschuldete fiktive Lohnsteuer – die sich

mer in § 47 EStG eingeführt. Diese wurde jedoch mit dem COVID-19-Steuermaßnahmengesetz wieder abgeschafft – siehe dazu im Folgenden.

⁶ BFG 6. 8. 2020, RV/7106560/2019.

⁷ Vgl VwGH 22. 5. 2013, 2009/13/003; Erlass des BMF vom 12. 6. 2014, Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestaltungen, BMF-010221/0362-VI/8/2014, Abs 1; Bendlinger, Der Beschäftigte als Arbeitgeber bei der internationalen Gestaltung von Arbeitskräften, SWI 2014, 432 (432 ff); Dziurdz, 183-Tage-Regel: VwGH legt Arbeitgeberbegriff abkommensautonom aus, IStR 2013, 939 (939 ff); Jirousek/Loukota, Kehrtwende bei der Besteuerung internationaler Arbeitskräfteüberlassungen, ÖStZ 2013, 435 (435 ff); Steiner, VwGH zum Arbeitgeberbegriff im DBA-Recht – alle Unklarheiten beseitigt? taxlex 2013, 420 (420 ff); Pinetz/Zeiler, Der „wirtschaftliche“ Arbeitgeberbegriff nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA, SWI 2014, 18 (18 ff).

⁸ BFG 6. 8. 2020, RV/7106560/2019.

⁹ BFG 6. 8. 2020, RV/7106560/2019.

¹⁰ Vgl BGBl III 2005/92 idF BGBl II 2006/44.

¹¹ Vgl Erlass des BMF vom 10. 3. 2006, Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen auf steuerabzugspflichtige Einkünfte, BMF-010221/0101-IV/4/2006.

¹² In dem BFG-Erkenntnis wird die Formulierung „vollständige lohnsteuerliche Behandlung“ verwendet, vgl BFG 6. 8. 2020, RV/7106560/2019. § 5 Abs 3 der DBA-Entlastungsverordnung fordert hingegen, dass „das ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen oder der inländische Gestellungsnehmer (Beschäftigte) für die überlassenen Arbeitskräfte die Pflichten des Arbeitgebers im Sinne der §§ 76, 78, 79, 80, 82, 84 und 87 EStG 1988 wahrnimmt“. Der Erlass des BMF vom 12. 6. 2014 spricht in diesem Zusammenhang von der „lohnsteuerlichen Erfassung“, vgl Erlass des BMF vom 12. 6. 2014, Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestaltungen, BMF-010221/0362-VI/8/2014, Anhang 2.

¹³ BFG 6. 8. 2020, RV/7106560/2019. Ist dies sichergestellt und liegt keine Umgehungsgestaltung vor, erlässt das Finanzamt Bruck-Eisenstadt-Oberwart auf Antrag einen Befreiungsbescheid. Nur wenn dieser vorgelegt wird, ist der abzugsverpflichtete Vergütungsschuldner gem § 5 Abs 1 Z 4 iVm § 5 Abs 3 DBA-Entlastungsverordnung berechtigt, auf den Steuereinbehalt iSd § 99 Abs 1 Z 5 EStG zu verzichten. Zur Beantragung des Befreiungsbescheides Mitterlehner, Neue formale Voraussetzungen bei der Quellensteuerrückerstattung in Österreich, IWB 2019, 786 (791).

¹⁴ Vgl BFG 6. 8. 2020, RV/7106560/2019.

¹⁵ BFG 6. 8. 2020, RV/7106560/2019.

¹⁶ BFG 6. 8. 2020, RV/7106560/2019.

¹⁷ BGBl I 2019/91.

¹⁸ BGBl I 2021/3.

ergeben hätte, wenn er zu Lohnsteuerpflicht optiert hätte, als Abzugsposten gegenzurechnen“.¹⁹

Insgesamt war die Ablehnung der Rückerstattung und die vom Finanzamt vorgebrachte Begründung, dass eine Abzugsteuer auf Arbeitskräftegestellung ins Inland nur insoweit rückerstattet werden könne, als diese eine fiktive Lohnsteuer übersteige, nach Ansicht des BFG nicht rechtmäßig.

2.2. Kein abkommensrechtliches Besteuerungsrecht auf Gemeinkosten und Gewinnaufschlag

Teil der Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer waren auch die Gemeinkosten und der Gewinnaufschlag. Die darauf entfallende anteilige Abzugsteuer iHv 18.504,73 € wurde vom britischen Gesteller zurückgefordert. Das BFG führt dazu aus: Da der in der Gestellungsvergütung enthaltene Gemeinkosten- und Gewinnanteil „nicht an die Leiharbeitskräfte als Bezug ausbezahlt wurde, können insoweit auch mittelbar keine Einkünfte aus unselbständiger Arbeit vorliegen“.²⁰

Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften²¹ fallen abkommensrechtlich unter die Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne²² (Art 7 DBA-Großbritannien²³). Sonach besteht im Inbound-Fall ein Besteuerungsrecht an diesen Einkünften nach Art 7 Abs 1 DBA-Großbritannien nur dann, wenn der ausländische Gesteller in Österreich eine Betriebsstätte iSd Art 5 DBA-Großbritannien begründet, welcher die Gestellungsvergütung zugerechnet werden kann.²⁴ Durch die bloße Tätigkeit des gestellten Personals im Inland wird für den ausländischen Gesteller allerdings keine abkommensrechtliche Betriebsstätte begründet. Dies wird damit begründet, dass – ähnlich wie bei der grenzüberschreitenden Vermietung von Maschinen – eine bloß passive Unternehmensleistung ausgeführt wird, wobei die Räumlichkeiten, in denen die vermieteten Maschinen bzw gestellten Arbeitskräfte ihre Tätigkeit ausüben, allenfalls Betriebsstätten des Mieters bzw Beschäftigten darstellen.²⁵

Nach Ansicht des BFG sind die Gemeinkosten und der Gewinnaufschlag mangels österreichischer Betriebsstätte gem Art 7 des DBA ausschließlich im Ansässigkeitsstaat Großbritannien zu versteuern. Das BFG gab somit in der Folge der Beschwerde des britischen Gestellers statt und versagte Österreich in Anwendung des Abkommens das Besteuerungsrecht an den Gemeinkosten und am Gewinnanteil, weshalb die Rückerstattung der Abzugsteuer insoweit zu Recht beantragt wurde.²⁶ Ob die Abzugsteuer insgesamt eine „fiktive Lohnsteuer“ auf die Bezüge der gestellten Leiharbeiter überstiegen habe, sei für die Rückerstattung der Abzugsteuer auf die Gemeinkosten und den Gewinnaufschlag unerheblich.²⁷

2.3. Kein abkommensrechtliches Besteuerungsrecht an weiterverrechneten Nächtigungskosten

Weiters entschied das BFG, dass der Ausdruck „Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen“ iSd Art 14 DBA-Großbritannien nicht definiert ist. Folglich habe gem Art 3 Abs 2 DBA-Großbritannien²⁸ eine Auslegung dieses Begriffs vorrangig nach dem innerstaatlichen Steuerrecht Österreichs zu erfolgen.²⁹ Gem § 26 Z 4 EStG gehören Nächtigungsgelder, die aus Anlass einer Dienstreise gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus unselbständiger Arbeit. Die Nächtigungskosten können somit nach Ansicht des BFG ebenso wenig unter die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit nach Art 14 DBA-Großbritannien fallen. Da folglich auch dieser Teil der Gestellungsvergütung nicht dem in Österreich einkommensteuerpflichtigen Arbeitslohn der Leiharbeiter zuzurechnen sei, bestehe für Österreich kein Besteuerungsrecht, weshalb die darauf entrichtete Abzugsteuer daher ebenfalls zu refundieren sei.³⁰

2.4. Außerordentliche Amtsrevision durch die österreichische Finanzverwaltung

Das BFG hatte im vorliegenden Fall eine ordentliche Revision nicht als zulässig erachtet, weil sein Erkenntnis im Einklang mit der höchstgerichtlichen Rechtsprechung des VwGH stehe. Die

19 BFG 6. 8. 2020, RV/7106560/2019.

20 BFG 6. 8. 2020, RV/7106560/2019.

21 Diese stellen gem § 98 Abs 1 Z 3 5. TS EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar.

22 Vgl EStR 2000 Rz 7940; Waser, Zahlung an Arbeitskräfteüberlasser, in Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser, Quellensteuern I (2016) 186 (189).

23 BGBl III 2019/32. Im fraglichen Besteuerungszeitraum war noch das alte DBA mit Großbritannien in Kraft (idF BGBl III 2010/135). Die für das gegenständliche Verfahren maßgeblichen Bestimmungen des DBA-Großbritannien sind jedoch inhaltlich unverändert geblieben. Die Verteilungsnorm zu Einkünften aus unselbständiger Arbeit findet sich im neuen DBA in Art 14, im alten DBA hingegen in Art 15. Das BFG beruft sich in seinem Erkenntnis vom 6. 8. 2020 bereits auf das neue DBA, welches erst mit 1. 1. 2020 in Kraft getreten ist. Analog zum BFG-Erkenntnis wird auch hier auf die Bestimmungen im neuen DBA mit Großbritannien Bezug genommen.

24 Soweit ersichtlich, folgen sämtliche österreichischen DBA dieser Systematik und keines enthält eine Sondernorm für Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften ins Inland.

25 Vgl EAS 2682 v 14. 12. 2005; Abs 36 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA idF 2017; ausführlich Bendlinger in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht² (2019) XIII Rz 79 ff.

26 Vgl BFG 6. 8. 2020, RV/7106560/2019.

27 Siehe dazu Punkt 2.1.

28 Nach Art 3 Abs 2 DBA-Großbritannien hat bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat, „wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt, wobei die Bedeutung nach dem in diesem Staat anzuwendenden Steuerrecht den Vorrang vor einer Bedeutung hat, die der Ausdruck nach anderem Recht dieses Staates hat“.

29 In Anwendung des Art 3 Abs 2 OECD-MA kann davon ausgegangen werden, dass aus österreichischer Sicht der Umfang des Begriffes „Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen“ den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 EStG entspricht. Vgl Bendlinger in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht² XIII Rz 501; Waser in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² (2019) Art 15 Rz 2; idS auch BFH 18. 7. 1973, BStBl II 1973, 757; Bourseaux/Sendler/Rauert in Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)² (2019) Art 15 Rz 71; Prokisch in Vogel/Lehner, DBA⁶ (2015) Art 15 Rz 15.

30 Vgl BFG 6. 8. 2020, RV/7106560/2019.



österreichische Finanzverwaltung hat dennoch einen Antrag auf außerordentliche Revision beim VwGH eingebracht. Wie das BFG jedoch schon deutlich aufgezeigt hat, gibt es keine gesetzliche Grundlage für die Heranziehung einer fiktiven Lohnsteuerberechnung im Rahmen der Prüfung einer Abzugsteuerrückerstattung auf Einkünfte ausländischer Gesteller durch das zuständige Finanzamt. Folglich bleibt zu hoffen, dass der VwGH der Argumentation des BFG folgt.

3. Erstattung der gesamten Abzugsteuer?

Das Erkenntnis des BFG ist insofern zu begrüßen, als klar aufgezeigt wird, dass für die geübte Praxis seitens des Finanzamtes Bruck-Eisenstadt-Oberwart, eine Gegenverrechnung eines fiktiven Lohnsteuerabzugs von den Einkünften der gestellten Leiharbeiter anzustellen, die gesetzliche Grundlage fehlt. Man könnte hinsichtlich der Frage des Ausmaßes der Abzugsteuerrückerstattung allerdings noch einen Schritt weiter gehen. Es ist nämlich fraglich, ob dem Gesteller nicht ohnehin die gesamte Abzugsteuer zu erstatten wäre, also auch die Abzugsteuer auf den Lohnanteil der gestellten Leiharbeiter.

Nach § 98 Abs 1 Z 3 5. TS EStG erzielt der ausländische Gesteller im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Diese unterliegen aufgrund von § 99 Abs 1 Z 5 EStG der Abzugsteuer. Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer ist nach § 99 Abs 2 Z 1 EStG der volle Betrag der Einnahmen. Dazu zählen auch etwaige weiterverrechnete zusätzliche Kosten (zB Übernachtungskosten der Leiharbeiter).³¹ Zwar ist in der Gestellungsvergütung der Lohnanteil der gestellten Leiharbeiter enthalten und wird aufgrund der Bruttoabzugsbesteuerung wirtschaftlich von der Abzugsteuer steuerlich erfasst,³² die Einkünfte beschränkt steuerpflichtiger gestellter Leiharbeiter sind jedoch selbst nicht abzugsteuerpflichtig iSd § 99 EStG.³³

Vielmehr sind die Einkünfte der Leiharbeiter gar nicht im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht³⁴ zu erfassen. Dies ergibt sich aus § 98 Abs 1 Z 4 letzter Satz EStG, wonach eine Erfassung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu unterbleiben hat, wenn die Einkünfte wirtschaftlich bereits im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst wurden. Damit soll nach den Einkommensteuerrichtlinien eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung in jenen Fällen vermieden werden, in denen der zu besteuernde Arbeitslohn bei der Besteuerung des Gestellers, der im Inland (beschränkt steuerpflichtige) Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, keine Berücksichtigung als Aufwand bzw Ausgabe

gefunden hat.³⁵ Wie sich aus dem EAS 3041 ergibt, lässt das BMF einen Abzug dieser Personalkosten im Rahmen der Nettoabzugsbesteuerung iSd § 99 Abs 2 Z 2 EStG allerdings nicht zu. Würde man die Abzugsteuerbemessungsgrundlage um die Personalkosten und somit auf den Gewinnanteil des Gestellers reduzieren, unterläge nur mehr jener Teil der Abzugsteuer, für den Österreich gem Art 7 OECD-MA kein Besteuerungsrecht hat, so das BMF. Diese „Restabzugsteuer“ wäre folglich zu erstatten. Nach Ansicht des BMF würde dies zur Doppelnichtbesteuerung führen, „wenn weder der ausländische Gesteller für den Lohnsteuerabzug optiert, noch der Gestellungsnehmer die Arbeitslöhne in der Bemessungsgrundlage für den 20-prozentigen Steuerabzug belässt und wenn schließlich die verbleibende Restabzugssteuer vom Arbeitskräftegesteller rückgefordert wird“.³⁶ Der VwGH hat der Auffassung der Finanzverwaltung, dass im Bereich der Arbeitskräftegestellung eine Nettoabzugsbesteuerung generell nicht zulässig sei, aufgrund unionsrechtlicher Bedenken allerdings eine Absage erteilt.³⁷

Nachdem die Einkünfte der Leiharbeiter iSv § 98 Abs 1 Z 4 letzter Satz EStG nicht als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht erfasst werden, ist die gesamte Gestellungsvergütung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung iSd § 98 Abs 1 Z 3 5. TS EStG zu qualifizieren. Eine anteilige Anwendung von Art 15 OECD-MA auf den Lohnanteil der Gestellungsvergütung scheidet dann allerdings aus. Denn liegen nach österreichischem innerstaatlichen Recht keine nichtselbständigen Einkünfte vor, liegen – im Sinne einer innerstaatlichen Interpretation³⁸ des Begriffs „Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen“ nach österreichischem Steuerrecht – eben auch keine „Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen“ iSd Art 15 OECD-MA vor. Folglich kann Art 15 OECD-MA (bzw Art 14 DBA-Großbritannien) mangels Vorliegens von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht zur Anwendung kommen. Das Besteuerungsrecht an der gesamten Gestellungsvergütung ist demgemäß nach Art 7 OECD-MA zu beurteilen, der Österreich mangels Betriebsstätte kein Besteuerungsrecht an diesen Einkünften zuteilt.³⁹ Aufgrund des fehlenden Besteuerungsrechts stünde dem ausländischen Gesteller somit eine Erstattung der vollen Abzugsteuer zu.

Würde dem ausländischen Gesteller allerdings tatsächlich antragsgemäß die volle Abzugsteuer rückerstattet werden, so sind die Leiharbeitereinkünfte nicht mehr iSd § 98 Abs 1 Z 4 letzter Satz EStG wirtschaftlich in den Einkünften aus Gewerbebetrieb erfasst.⁴⁰ Sinn und Zweck von § 98 Abs 1 Z 4 letzter Satz EStG ist –

³¹ Vgl Mitterlehner, Compliance-Pflichten des Abzugsverpflichteten, in Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser, Quellensteuern I (2016) 203 (210, 221).

³² Vgl EAS 3041 v 24. 3. 2009.

³³ Ebenso liegt weder nach § 47 EStG idF COVID-19-Steuermaßnahmengesetz noch nach den Vorgängerfassungen des § 47 EStG eine Lohnsteuerabzugsverpflichtung vor.

³⁴ Insoweit die gestellten Leiharbeiter in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sind, würden bei diesen jedenfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 EStG vorliegen und würde nach Maßgabe von § 42 EStG auch eine Veranlagungspflicht bestehen.

³⁵ Vgl EStR 2000 Rz 7963.

³⁶ EAS 3041 v 24. 3. 2009.

³⁷ Vgl VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0136; für eine detaillierte Analyse Waser, Nettoabzugsbesteuerung bei Inbound-Arbeitskräftegestellung zulässig, SWI 2017, 85 (85 ff).

³⁸ Vgl BFG 6. 8. 2020, RV/7106560/2019; FN 29 und 30.

³⁹ Siehe dazu Punkt 2.2.

⁴⁰ „[E]rfaßt“ kann nach Ansicht der Autoren vom Gesetzgeber wohl nur so verstanden worden sein, dass es zu einer tatsächlichen Besteuerung gekommen ist.

wie bereits ausgeführt – die Vermeidung von wirtschaftlicher Doppelbesteuerung.⁴¹ Eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ist nach den Einkommensteuerrichtlinien bei Bestehen eines DBA dann „nicht anzunehmen, wenn dieses für die Zuteilung des Besteuerungsrechtes für Einkünfte [aus Gewerbebetrieb] iSd § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 an Österreich eine Betriebsstätte (iSd Abkommens) fordert, eine solche aber nicht vorliegt“.⁴² Als Folge der Rückerstattung der vollen Abzugsteuer an den Gesteller muss somit die beschränkte Steuerpflicht der Leiharbeitereinkünfte wieder aufleben. Da von den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aber keine Abzugsteuer iSd § 99 EStG und mangels Betriebsstätte iSd § 81 EStG⁴³ gem § 47 EStG auch keine Lohnsteuer abzuziehen ist, liegt für die gestellten Leiharbeiter gem § 102 Abs 1 Z 1 EStG diesfalls ein Pflichtveranlagungsstatbestand vor.⁴⁴

So attraktiv dieses Ergebnis für den ausländischen Gesteller auf den ersten Blick sein mag, wird er sich aus praktischer Sicht zumindest bei noch aufrechtem Arbeitsverhältnis mit den Leiharbeitern davor hüten, seine Arbeitnehmer nachträglich⁴⁵ in eine österreichische Einkommensteuerpflichtveranlagung zu schicken. Arbeitnehmer, die bereit sind, für ihren Arbeitgeber ins Ausland zu gehen, erwarten sich nämlich regelmäßig, dass dieser sich um sämtliche steuerlichen Belange im Zusammenhang mit der Entsendung kümmert. Insofern bliebe der Compliance-Aufwand iZm den österreichischen Einkommensteuererklärungen ohnehin beim Gesteller hängen, ganz abgesehen davon, dass die Arbeitnehmer über eine in vielen Fällen höhere Besteuerung⁴⁶ als im Rahmen der Abzugsteuer wohl alles andere als erfreut wären.

⁴¹ Vgl EStR 2000 Rz 7963.

⁴² EStR 2000 Rz 7964.

⁴³ Die Arbeitskräftegestellung führt zwar abkommensrechtlich zum Wechsel der Arbeitgebererschaft auf den inländischen Beschäftigten, bewirkt allerdings nach Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung keine Änderung der Arbeitgebererschaft auf der Ebene des innerstaatlichen Steuerrechts, vgl Erlass des BMF vom 12. 6. 2014, Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen, BMF-010221/0362-VI/8/2014, Abs 2.

⁴⁴ Eine vergleichbare Konstellation des Wiederauflebens der beschränkten Steuerpflicht findet bspw auch bei Gagen ausländischer Künstler mit Inlandsauftritten statt, sofern das den Künstler beauftragende ausländische Unternehmen eine Antragsveranlagung durchführt. Diesfalls ermöglicht die Finanzverwaltung sehr wohl die Antragsveranlagung, fordert aber zur Sicherstellung der vollständigen steuerlichen Erfassung der Künstlergagen im Wege der nachfolgenden Veranlagung eine listenmäßige Bekanntgabe der Künstler. Vgl Erlass des BMF vom 10. 3. 2006, Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen auf steuerabzugspflichtige Einkünfte, BMF-010221/0101-IV/4/2006, Rz 42.

⁴⁵ Seit 1. 1. 2019 kann die Rückerstattung österreichischer Quellensteuern gem § 204a Abs 1 BAO erst nach Ablauf des Jahres des Einbehalts durchgeführt werden. Erfahrungsgemäß ist vielfach zudem mit einer Bearbeitungszeit von mindestens einem halben Jahr zu rechnen, vgl Mitterlehner, IWB 2019, 786 (789).

⁴⁶ Die Einkommensteuer ist diesfalls auf Basis des progressiven Tarifs des § 33 Abs 1 EStG von bis zu 55 % zu berechnen. Außerdem erfolgt dann eine Hinzurechnung von 9.000 € zu den Einkünften der beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer (§ 102 Abs 3 EStG).

4. Fazit

Das BFG verwirft die vom Finanzamt Bruck-Eisenstadt-Oberwart bislang geübte Praxis, wonach im Rahmen des Rückerstattungsverfahrens für Abzugsteuer auf Gestellungsvergütungen die Rückerstattung insoweit versagt wird, als ein fiktiver Lohnsteuerabzugsbetrag den zur Rückerstattung beantragten Abzugsteuerbetrag übersteigt. Es bleibt zu hoffen, dass sich der VwGH im Zuge der außerordentlichen Revision den Argumenten des BFG anschließen wird. Aus Sicht der Autoren wäre im Rückerstattungsverfahren sogar eine vollständige Rückerstattung des einbehaltenen Abzugsteuerbetrags (inklusive der auf die Löhne entfallenden Abzugsteuer) argumentierbar, wenngleich der ausländische Gesteller aus praktischen Gründen darauf regelmäßig verzichtet wird.

Die geübte Praxis des Finanzamts Bruck-Eisenstadt-Oberwart und das nun dazu ergangene BFG-Erkenntnis zeigen auf, dass die aktuelle Gesetzeslage wohl nicht geeignet ist, die von der Finanzverwaltung gewünschte Sicherstellung der Besteuerung der gestellten ausländischen Dienstnehmer zu gewährleisten. Das zuständige Finanzamt muss sich für diese Sicherstellung eines Rückgriffs auf die DBA-Entlastungsverordnung bedienen, der entsprechend der Ansicht des BFG keine gesetzliche Deckung findet. Würde die Abzugsteuer auf Basis der hier vertretenen Auffassung dem ausländischen Gesteller antragsgemäß vollständig erstattet, vermittelt die Abzugsteuer iSd § 99 Abs 1 Z 5 EStG letztlich gar keine Sicherstellungsfunktion im Hinblick auf die in Österreich steuerpflichtigen Löhne der gestellten Leiharbeiter. Wesentlich einfacher erschiene die Steuererhebung im Wege eines verpflichtenden Lohnsteuerabzugsverfahrens durch den ausländischen (gewerblichen) Gesteller. Im Bereich von Konzerngestellungen könnte alternativ dazu auch der österreichische Beschäftigte gesetzlich zum Lohnsteuerabzug verpflichtet werden. Leider wurde auch im Zuge der Novellierung des § 47 EStG i d F CO-VID-19-Steuermaßnahmengesetz die Möglichkeit verabsäumt, für diesen Themenkomplex eine klare und systematische Regelung zu schaffen.



Der Autor:

StB Mag. **Matthias Mitterlehner** ist Partner und Head of International Tax bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz sowie externer Universitätslektor an der Johannes Kepler Universität Linz.

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Mitterlehner/Matthias

Foto: Robert Maybach



Der Autor:

StB MMag. **Karl Waser** ist Partner und Head of Global Employment Services bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz sowie externer Vortragender an der Fachhochschule Wels.

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Waser/Karl

Foto: ICON