

Miljan Grujevski / Mehmet Özdemir^{*)}

Steuerliche Implikationen einer Mitarbeiterentsendung in die USA

TAX IMPLICATIONS OF CROSS-BORDER SECONDMENT OF PERSONNEL TO THE U.S.

Despite certain turbulence in trade relations, the U.S. remains an important trading partner. Austrian companies send their employees to the U.S. The contractual basis for these assignments can be based on a contract for work or services or a personnel leasing contract. This has significant implications for tax assessment. This analysis examines how these two contract models affect income tax and social security obligations for employees at both the federal and state level in the U.S. It also considers the potential creation of a U.S. permanent establishment for the Austrian employer.

I. Überblick

Die USA zählen weiterhin zu den bedeutendsten Wirtschafts- und Investitionspartnern österreichischer Unternehmen. Trotz der vorübergehenden Herausforderungen in den transatlantischen Beziehungen bleiben die USA ein zentraler Absatzmarkt für österreichische Exporteure. Insbesondere im Maschinen- und Anlagenbau ist die Abwicklung grenzüberschreitender Projekte ohne die temporäre Entsendung von Fachkräften in die USA häufig nicht realisierbar.

Im Rahmen der nachfolgenden steuerlichen Analyse werden zwei vertragliche Szenarien betrachtet:

- **Szenario 1:** Entsendung im Rahmen eines Werkvertrags;
- **Szenario 2:** Entsendung im Rahmen eines Personalüberlassungsvertrags (Arbeitskräfteüberlassung).

Diese Untersuchung soll Unternehmen und Steuerberatern als Orientierungshilfe dienen, um die steuerlichen und rechtlichen Herausforderungen bei der Entsendung von Mitarbeitern in die USA besser zu verstehen und entsprechende Maßnahmen zur Minimierung von Risiken zu ergreifen.

II. Vertragliche Entsendeformen

Die steuerlichen Konsequenzen solcher Entsendungen hängen maßgeblich von der vertraglichen Grundlage ab, insbesondere davon, ob die Entsendung im Rahmen eines Dienstleistungs- bzw Werkvertrags oder einer Arbeitskräfteüberlassung erfolgt. Diese Unterscheidung hat weitreichende Auswirkungen, sowohl auf die steuerliche Situation des entsendenden Unternehmens als auch auf die Steuerpflicht der entsandten Mitarbeiter.

Im österreichischen Steuerrecht existiert keine festgelegte Definition des Begriffs „Entsendung“. Nach arbeitsrechtlicher Auffassung und einschlägiger Rechtsprechung spricht man von einer Entsendung, wenn ein Arbeitnehmer, der üblicherweise in einem Staat – dem sogenannten „Entsendestaat“ – beschäftigt ist, vorübergehend in einem anderen Land, dem „Einsatzstaat“, tätig wird. Dabei ist entscheidend, dass die Ausübung der Arbeit im Ausland nur für einen begrenzten Zeitraum erfolgt und geplant ist, dass der

^{*)} Dipl.-Kfm. Miljan Grujevski ist Manager bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz und Wien. Mehmet Özdemir, BSc ist Senior Consultant bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz. Ein besonderer Dank gilt Herrn Mag. Martin Hummer, Steuerberater, Director, Head of Transfer Pricing bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz, für seine wertvolle fachliche Unterstützung.

Arbeitnehmer anschließend an seinen ursprünglichen Arbeitsort im Entsendestaat zurückkehrt.¹⁾

Die Abgrenzung ist aus steuerlicher Sicht besonders wichtig, weil sie unterschiedliche steuerliche Konsequenzen hat. Für die steuerliche Bewertung dieser Frage ist nach § 21 BAO nicht die formale vertragliche Gestaltung entscheidend, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt des Sachverhalts. Es kommt also darauf an, wie die tatsächlichen Gegebenheiten und das Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit aussehen. Dabei wird auch die übliche Vorgehensweise im Wirtschaftsleben berücksichtigt. Die Bezeichnung der Verträge spielt keine Rolle. Wichtig sind alle Umstände, die das Verhältnis zwischen den beteiligten Unternehmen kennzeichnen. Es reicht nicht, wenn einzelne Merkmale für eine bestimmte Vertragsart sprechen, aber das Gesamtbild etwas anderes zeigt.²⁾

III. Anwendbares Doppelbesteuerungsabkommen

Im bilateralen Verhältnis zwischen Österreich und den USA kommt das zwischen diesen beiden Staaten abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen (im Folgenden: DBA USA) zur Anwendung. Dieses sieht zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode vor.³⁾

IV. Szenario 1: Entsendung im Rahmen eines Werkvertrags

1. Ausgangslage

Es besteht ein Dienstverhältnis zu einem österreichischen Unternehmen (Sitz in Oberösterreich), das den steuerlich in Österreich ansässigen Arbeitnehmer für fünf Monate zur US-Tochtergesellschaft im Bundesstaat Alabama, USA, entsendet. Der Mitarbeiter wird nicht in die Betriebsorganisation der US-Tochtergesellschaft (des Auftraggebers) eingegliedert. Die Zahlung des Gehalts erfolgt durch das österreichische Unternehmen.

In diesem Szenario verpflichtet sich das österreichische Unternehmen zur Erbringung eines konkreten Erfolgs, etwa zur Montage, Inbetriebnahme oder Überwachung einer Anlage. Der Arbeitnehmer wird im Auftrag des österreichischen Unternehmens tätig, nicht in die Organisation der US-Tochtergesellschaft eingebunden und unterliegt weiterhin dem Weisungsrecht des österreichischen Unternehmens.⁴⁾ Diese Konstellation ist in der Praxis besonders im Maschinen- und Anlagenbau sowie bei technischen Dienstleistungen verbreitet.

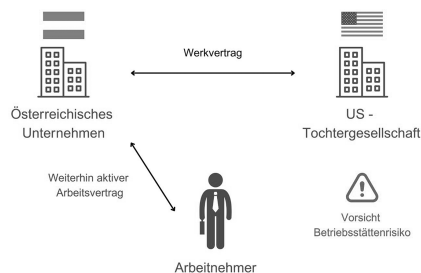


Abbildung 1: Grafische Darstellung des Werkvertrags.

¹⁾ Vgl. S. Bendlinger, *Auslandsentsendungen in der Praxis des internationalen Steuer- und Sozialversicherungsrechts*⁴ (2024) 1.

²⁾ Vgl. S. Bendlinger, *Auslandsentsendungen*⁴, 245.

³⁾ Abkommen zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Staaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl III 1998/6, in Kraft seit 1. 2. 1998.

⁴⁾ Vgl. S. Bendlinger, *Auslandsentsendungen*⁴, 3.

2. Federal Personal Income Tax (Bundeseinkommensteuer)

Bei unserer Beurteilung gehen wir davon aus, dass der in die USA entsandte Arbeitnehmer des österreichischen Unternehmens in Österreich ansässig ist. Bei Arbeitnehmern aus anderen Staaten wäre das jeweilige DBA des Tätigkeitsstaates mit dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers einschlägig. Gemäß Art 15 Abs 2 DBA USA dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat (Österreich) ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat (Österreich) besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat (USA) ausgeübt. Wird die Tätigkeit im anderen Staat (USA) ausgeübt, besteht gemäß Art 15 Abs 2 DBA USA ein Besteuerungsrecht dieses Staates (USA) allerdings nur dann, wenn eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt wird:

- Der Arbeitnehmer ist in den USA insgesamt länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, beschäftigt; oder
- die Vergütungen werden von einem oder für einen Arbeitgeber gezahlt, der in den USA ansässig ist; oder
- die Vergütungen werden von einer Betriebsstätte getragen, die der Arbeitgeber in den USA hat.

Im Rahmen einer Entsendung (Werkvertrag) besteht also dann ein Besteuerungsrecht der USA auf die Bezüge von entsandten Arbeitnehmern, wenn entweder eine Betriebsstätte in den USA besteht, der diese Arbeitnehmer zugerechnet werden können, oder wenn die Anwesenheit in den USA die 183-Tage-Frist überschreitet. Für die Berechnung der Anwesenheitsdauer sind sämtliche (auch private) Aufenthalte des jeweiligen Arbeitnehmers in den USA innerhalb eines Zwölfmonatszeitraums relevant.

Da im konkreten Fall weder das österreichische Unternehmen mit dem Projekt eine Betriebsstätte begründet noch der Arbeitnehmer die 183-Tage-Frist überschreitet, darf der Arbeitnehmer iSd *Federal Tax* in den USA nicht besteuert werden. Es ist jedoch zu beachten, dass das österreichische Unternehmen im Bundesstaat Alabama steuerpflichtig sein könnte (*State Corporate Income Tax*), da das DBA USA diesbezüglich nicht anwendbar ist.

3. Alabama Personal Income Tax (Bundesstaateneinkommensteuer)

Auf Ebene der Bundesstaaten in den USA finden die Regelungen des DBA USA keine Anwendung. Daher muss die Steuer- und Erklärungspflicht für jeden Bundesstaat separat geprüft werden.⁵⁾ Jeder Bundesstaat verfügt über eine eigene Steuerhoheit und legt die Einkommen- sowie Körperschaftsteuerpflicht eigenständig fest. So kann beispielsweise auf Bundesebene kein Besteuerungsrecht bestehen, während auf Ebene eines Bundesstaates aufgrund einer Nexus-begründenden Tätigkeit eine Steuerpflicht entsteht.⁶⁾ Im vorliegenden Fall ist aufgrund der Tätigkeit in den USA ein Nexus, dh ein Besteuerungsrecht auf Ebene des Bundesstaates, anzunehmen.

Alabama folgt bei der Bemessungsgrundlage der *Alabama Personal Income Tax* nicht dem DBA. Folglich sind vom Arbeitnehmer eine Jahreseinkommensteuererklärung (*State Income Tax Return*) einzureichen und die *Alabama Personal Income Tax* abzuführen.⁷⁾

Der Bundesstaat Alabama erhebt eine Einkommensteuer auf Einkünfte, die im Bundesstaat erzielt werden. In Alabama sind alle natürlichen Personen, die Einkünfte im Bun-

⁵⁾ Vgl Art 2 Abs 2 lit a DBA USA; EAS 3216 vom 19. 4. 2011.

⁶⁾ Vgl *Derndorfer*, Länderreport USA, RIW 2017, 664.

⁷⁾ Vgl <https://www.revenue.alabama.gov/faqs/if-i-am-not-a-resident-of-alabama-but-earned-income-from-alabama-sources-am-i-required-to-file-an-alabama-tax-return/> (Zugriff am 13. 7. 2025).

desstaat erzielen, steuerpflichtig. Die progressive Steuer reicht von 2 % bis maximal 5 %, wobei ab einem Einkommen von 3.000 USD der Spitzensteuersatz gilt.⁸⁾

Die *State Income Taxes* können nach der Verordnung zu § 48 BAO auf die österreichische Einkommensteuerschuld angerechnet werden. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die in Österreich besteuert werden können, entfällt (Anrechnungshöchstbeitrag).

4. Sozialversicherung

4.1. Sozialversicherungspflicht nach dem ASVG

Bei Vorliegen einer Entsendung unterliegen österreichische Mitarbeiter für maximal fünf Jahre weiterhin der österreichischen Sozialversicherung. Da es sich beim ASVG um innerstaatliches, österreichisches Recht handelt, kann es bei einer gleichzeitigen Sozialversicherungspflicht in den USA zu einer Doppelversicherung kommen.⁹⁾

4.2. Sozialversicherungsabkommen mit den USA

Das Sozialversicherungsabkommen zwischen Österreich und den USA umfasst lediglich die Pensionsversicherung. Als Nachweis über die ausschließliche Pensionsversicherungspflicht in Österreich dient das Formular A/USA 1, welches bei der zuständigen Gesundheitskasse beantragt werden kann. Dies sollte bei der Abreise des Mitarbeiters aus Österreich bereits vorliegen. Vom Sozialversicherungsabkommen nicht erfasst sind die Krankenversicherung, die Unfallversicherung sowie die Arbeitslosenversicherung auf Bundes- und Bundesstaatenebene.

Eine verpflichtende Krankenversicherung sowie Unfallversicherung bestehen in den USA nicht.¹⁰⁾ Um hohe Kostenbelastungen seitens des Arbeitgebers zu vermeiden (§ 130 ASVG), ist dringend zu empfehlen, vorab eine Auslandskrankenversicherung sowie eine Unfallversicherung für die Mitarbeiter abzuschließen.

Sofern keine US-Sozialversicherungsnummer des österreichischen Mitarbeiters vorliegt, können bzw. müssen keine US-Arbeitslosenversicherungsbeiträge in den USA abgeführt werden. Die *Social Security Number* (SSN) erhält man nur, sofern der Mitarbeiter über ein Arbeitsvisum verfügt (zB L1-Visum);¹¹⁾ ein B1/2-Visum berechtigt nicht zur Beantragung einer SSN. Bei der Arbeitslosenversicherung handelt es sich um einen reinen Arbeitgeberbeitrag.

4.3. Sonstige Lohnnebenkosten

Den Dienstgeberbeitrag (DB) in Höhe von 3,7 % der Beitragsgrundlage samt Zuschlag (DZ; Oberösterreich: 0,31 %) haben gemäß § 41 Abs 1 FLAG alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Arbeitnehmer beschäftigen. Als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Arbeitnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist. Maßgeblich ist die Dienstgebereigenschaft in Österreich. Sofern die Sozialversicherungspflicht in Österreich für die zu entsendenden Arbeitnehmer bestehen bleibt, sind sowohl der DB als auch der DZ für diese Arbeitnehmer weiterhin zu leisten.

Sollte eine Tätigkeit in den USA eine Kommunalsteuerbetriebsstätte gemäß § 4 Kommunalsteuergesetz (KommStG) begründen, ist für die in den USA tätigen Arbeitnehmer

⁸⁾ Vgl <https://www.revenue.alabama.gov/tax-types/individual-income-tax/> (Zugriff am 9. 7. 2025).

⁹⁾ Vgl Abkommen zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika im Bereich der sozialen Sicherheit, BGBl 1991/511.

¹⁰⁾ Vgl *Hummer/Grujevski*, Praxis der Projektbesteuerung am Beispiel USA (South Carolina), SWI 2023, 621.

¹¹⁾ Vgl <https://www.usvisaservice.de/visa-wissen/social-security-card/> (Zugriff am 9. 7. 2025).

keine Kommunalsteuer in Österreich zu entrichten. Gemäß § 29 Abs 2 lit c BAO, an welchem sich § 4 KommStG orientiert, besteht bei jener Bauausführung eine Kommunalsteuerbetriebsstätte, deren Dauer voraussichtlich sechs Monate übersteigen wird. Aufgrund der Anwesenheitsdauer von ca fünf Monaten wird keine Kommunalsteuerbetriebsstätte in den USA begründet. Diesfalls sind während der Entsendung des betreffenden Arbeitnehmers alle Lohnnebenkosten – inklusive der Kommunalsteuer – abzuführen.

V. Szenario 2: Entsendung im Rahmen einer Arbeitskräfteüberlassung

1. Ausgangslage

Es besteht ein Dienstverhältnis zu einem österreichischen Unternehmen, das den Arbeitnehmer per Arbeitskräfteüberlassungsvertrag für fünf Monate zur US-Tochtergesellschaft in die USA entsendet; der Arbeitnehmer wird in die Betriebsorganisation der US-Tochtergesellschaft (des Auftraggebers) eingegliedert. Die Zahlung des Gehalts (ca 5.000 USD pro Monat) erfolgt durch das österreichische Unternehmen, wobei die Vergütung ohne Gewinnaufschlag an die US-Tochtergesellschaft verrechnet wird. Die tatsächliche Arbeitsausführung erfolgt weisungsgebunden und organisatorisch eingebettet in der US-Tochtergesellschaft.

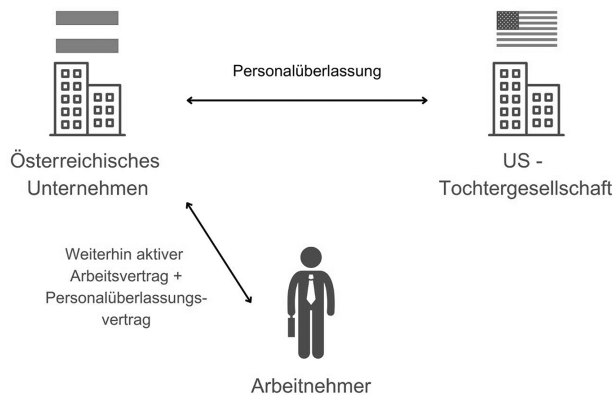


Abbildung 2: Grafische Darstellung der Personalüberlassung.

2. Federal Personal Income Tax (Bundeseinkommensteuer)

Nach Art 15 Abs 2 DBA USA wird bei einer Arbeitskräfteüberlassung in der Regel der Beschäftiger (US-Tochtergesellschaft) als wirtschaftlicher Arbeitgeber betrachtet, wenn eine Eingliederung bei US-Tochterunternehmen und die Leistung einer Gestellungsvergütung gegeben sind. Da der Arbeitgeberbegriff im Abkommensrecht selbst nicht definiert ist, wird bei der Abgrenzung im Detail auf die Vorschriften des *Internal Revenue Code* (insbesondere § 861(a)(3) und § 864(b)(1) IRC) sowie die dazu ergangenen Erläuterungen in *IRS Publication 519* zurückgegriffen.

Aufgrund des wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriffs darf somit der auf Basis einer Arbeitskräfteüberlassung überlassene Arbeitnehmer ab dem ersten Einsatztag (unabhängig von der 183-Tage-Frist) in den USA besteuert werden und muss demnach eine Einkommensteuererklärung auf Federal-Tax-Ebene einreichen und die Steuer abführen.

Die Doppelbesteuerung wird für in Österreich ansässige Personen nach Art 22 Abs 3 lit a DBA USA mit der Anrechnungsmethode vermieden. Das heißt, die bezahlte US-Steuer wird auf die österreichische Steuerschuld bis zur Höhe des Anrechnungshöchst-

betrags¹²⁾ angerechnet. Es kommt somit zu einer Hochschleusung der Besteuerung auf österreichisches Steuerebene.

Nach Ansicht der österreichischen und deutschen Finanzverwaltung sowie entsprechend den Erläuterungen im OECD-Musterkommentar zu Art 5 OECD-MA führt die Überlassung von Arbeitskräften für Bau- und Montagetätigkeiten – als eine passive unternehmerische Tätigkeit – indessen nicht dazu, dass am Einsatzort der Arbeitskräfte eine Betriebsstätte des überlassenden Unternehmens (Überlassers) entsteht.¹³⁾ Es wird im Rahmen einer Passivleistung nicht die Tätigkeit des überlassenden Unternehmens ausgeübt, sondern jene des Beschäftigten.

3. Alabama Personal Income Tax (Bundesstaateneinkommensteuer)

Für den Arbeitnehmer besteht Steuerpflicht im Rahmen der *Alabama Personal Income Tax* (gemäß den Vorgaben in Pkt IV.3.). Im Einzelfall ist abzuklären, ob die Compliance-Pflichten vom Beschäftigten übernommen werden können.

4. Sozialversicherung

Der Arbeitnehmer unterliegt weiterhin für maximal fünf Jahre der österreichischen Sozialversicherung (gemäß den Vorgaben in Pkt IV.4.).

VI. Meldepflichten

Vor Antritt der Entsendung ist für die entsandten Mitarbeitenden ein den rechtlichen Anforderungen entsprechendes Visum zu beantragen. Ein B1-Visum, das als Besuchervisum ausschließlich kurzfristige geschäftliche Aufenthalte ohne Ausübung einer Erwerbstätigkeit erlaubt, berechtigt grundsätzlich nicht zur Aufnahme einer beruflichen Tätigkeit in den Vereinigten Staaten, insbesondere nicht zur Durchführung von Montagetätigkeiten oder vergleichbaren Arbeitsleistungen. Auch die Erbringung einer Tätigkeit im Rahmen einer Arbeitskräfteüberlassung fällt nicht unter die mit einem B1-Visum zulässigen Aktivitäten und ist daher untersagt. Für solche Tätigkeiten ist die Beantragung eines arbeitsrechtlich geeigneten Visums, etwa eines L1-Visums zur innerbetrieblichen Versetzung oder eines H1B-Visums für hochqualifizierte Fachkräfte, zwingend erforderlich.¹⁴⁾ Eine Verletzung dieser Vorgaben kann zu Einreiseverweigerungen, Visumswiderrufen sowie Sanktionen für die entsendenden Unternehmen führen und zukünftige Visumserteilungen negativ beeinflussen.

VII. Fazit

Die steuerlichen Auswirkungen hängen wesentlich davon ab, ob die Entsendung im Rahmen eines Werk- bzw Dienstleistungsvertrags oder eines Arbeitskräfteüberlassungsvertrags erfolgt. Die steuerliche Ausgestaltung der Entsendung ist daher für die steuerliche Beurteilung von entscheidender Bedeutung. Maßgeblich sind dabei vor allem Umstände wie die Eingliederung beim Beschäftigten und die Haftung. Die Arbeitskräfteüberlassung hat für den entsandten Arbeitnehmer auf Ebene der *Federal Tax* in aller Regel ein Besteuerungsrecht in den USA zufolge („wirtschaftlicher Arbeitgeber“). Umgekehrt erspart sich der Überlasser eine Betriebsstätte in den USA. Daneben ist immer auch die nationale Gesetzgebung in den Bundesstaaten im Blick zu behalten. Eine sorgfältige Planung des Auslandseinsatzes ist daher unerlässlich.

¹²⁾ Der sogenannte Anrechnungshöchstbetrag bedingt, dass, sofern in Österreich kein Steuersubstrat besteht, keine Anrechnung der US-Steuer möglich ist.

¹³⁾ Vgl. S. Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2020) 133.

¹⁴⁾ Vgl. *United States Citizenship and Immigration Services (USCIS)*, Temporary Visitors for Business (B-1); 8 CFR § 214.2.