



GZ B 13/11-IV/4/96

Himmelpfortgasse 4-8  
Postfach 2  
A-1015 Wien  
Telefax: +43 (0)1-513 98 61

Sachbearbeiter:  
Dr. Loukota  
Telefon:  
+43 (0)1-51433/2754  
Internet:  
post@bmf.gv.at  
DVR: 0000078

Betr: **Liechtensteinisches Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen (EAS.1007)**

Frage der Arbeitgebereigenschaft:

Die Frage, ob bei einer 183 Tage nicht überschreitenden Arbeitskräftegestellung durch ein liechtensteinisches Unternehmen an österreichische Bauunternehmen den inländischen Gestellungsnehmern die steuerliche Stellung eines lohnsteuerabzugspflichtigen Arbeitgebers der gestellten Arbeitskräfte zukommt oder nicht, ist eine Sachverhaltsfrage, die nicht im Rahmen des EAS-Verfahrens einer Klärung zugeführt werden kann. Es ist aber einzuräumen, dass dann, wenn die gestellten Arbeitskräfte arbeitsrechtliche Vertragsbeziehungen ausschließlich zu dem liechtensteinischen Unternehmen eingegangen sind, auf der Grundlage von § 21 BAO eine Nichtanerkennung dieser vertraglichen Beziehungen für steuerliche Zwecke nur dann möglich ist, wenn unter Berücksichtigung aller im gegebenen Zusammenhang maßgebenden Umstände die wahre Arbeitgeberfunktion nicht vom Gesteller, sondern vom Gestellungsnehmer wahrgenommen wird. Bei Abweichung von der zivilrechtlichen Gestaltung im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist allerdings ein **strenger Maßstab** anzulegen ist (VwGH v. 4. März 1983, ZI. 81/17/102, ÖStZB 1983, 339). Insbesondere folgende Umstände sprechen für eine Anerkennung der Arbeitgebereigenschaft des liechtensteinischen Unternehmens (für Zwecke des inländischen Rechtes und für Zwecke des Doppelbesteuerungsabkommens mit Liechtenstein):

- Das liechtensteinische Unternehmen ist keine steuerfreie Domizilgesellschaft, die nach Artikel 26 DBA-Liechtenstein von den Abkommenvorteilen ausgeschlossen ist, sondern

---

ein tätiges Unternehmen, das mit eigenem Personal die Arbeitgeberfunktionen auch tatsächlich in der Lage ist wahrzunehmen;

- die mit den verliehenen Fachkräften abgeschlossenen Arbeitsverträge sind solcherart, dass diesen hiedurch ein **Dauerarbeitplatz** und nicht bloß ein Arbeitsplatz für die Dauer einzelner Gestellungsvereinbarungen verschafft wird;
- das liechtensteinische Unternehmen stellt in erster Linie Fachpersonal (Schlosser und Schweißer) zur Verfügung, das unternehmensinternen Schulungen und Prüfungen unterzogen wird;
- der liechtensteinische Arbeitgeber sorgt für die Kranken-, Unfall-, Pensions- und Arbeitslosenversicherung;
- die Fachkräfte unterliegen in arbeitsrechtlicher Hinsicht nur den Weisungen des liechtensteinischen Arbeitgebers;
- die Bezugsauszahlungen werden von dem liechtensteinischen Arbeitgeber vorgenommen.

#### **Frage der Steuerabzugspflicht des Gestellungsnehmers:**

Geht man davon aus, dass die Arbeitgebereigenschaft des liechtensteinischen Unternehmens im finanzamtlichen Ermittlungsverfahren anerkannt wird, dann unterliegen die von den österreichischen Baufirmen an das liechtensteinische Arbeitskräftegestellungsunternehmen gezahlten Entgelte gemäß § 99 EStG einem inländischen Steuerabzug. Auf Grund von Artikel 7 DBA-Liechtenstein, kann von diesem Steuerabzug nur dann Abstand genommen werden, wenn die DBA-Steuerfreistellungsvoraussetzungen einwandfrei nachgewiesen werden können. Hierzu gehört eine von der liechtensteinischen Steuerverwaltung ausgestellte Bescheinigung, derzufolge das liechtensteinische Unternehmen gemäß Artikel 4 DBA-Liechtenstein in Liechtenstein ansässig ist und nicht nach Artikel 26 des Abkommens als steuerfreie Domizilgesellschaft von den Abkommenvorteilen ausgeschlossen ist.

#### **Frage der Steuerpflicht der gestellten Arbeitskräfte:**

Treten **in Österreich ansässige Arbeitsnehmer** (österreichischer oder ausländischer Nationalität) in die Dienste des liechtensteinischen Verleihunternehmens, dann unterliegen sie kraft der sie treffenden unbeschränkten Steuerpflicht grundsätzlich mit sämtlichen Bezügen der inländischen Steuerpflicht, die im Veranlagungsweg wahrzunehmen ist (falls das liechtensteinische Unternehmen keine inländischen Einrichtungen besitzt, die eine "Lohnsteuerbetriebstätte" im Sinn von § 81 EStG begründen; § 81 EStG wird in diesem

---

Zusammenhang **nicht** durch die Betriebstättendefinition des DBA-Liechtenstein außer Wirksamkeit gesetzt). Es ist im allgemeinen gleichgültig, ob die Arbeitnehmer auf inländischen oder ausländischen Baustellen tätig werden. Eine Ausnahme gilt für berufliche Tätigkeiten, die auf liechtensteinischem oder auf deutschem Staatsgebiet ausgeübt werden. Denn nach Artikel 15 DBA-Liechtenstein und nach Artikel 9 Abs. 1 DBA-Deutschland wird für die auf diese Tätigkeiten entfallenden Einkünfte den genannten Staaten das Besteuerungsrecht zugeteilt und es sind folglich sowohl die betreffenden Einnahmen als auch die zugehörigen Werbungskosten aus der österreichischen Besteuerungsgrundlage auszuscheiden. Ob die Tätigkeitsdauer in diesen beiden Staaten 183 Tage überschreitet oder nicht ist unerheblich, da bei keinem dieser Staaten im gegebenen Zusammenhang die "183-Tage-Klausel" wirksam wird. Der Umstand, dass daher Deutschland auch tatsächlich die beschränkte Steuerpflicht der auf den dortigen Baustellen eingesetzten Österreicher wahrnimmt, löst demnach keine internationale Doppelbesteuerung aus.

Werden **in Deutschland ansässige Arbeitnehmer**, die in Österreich nur nach den Regeln der beschränkten Steuerpflicht erfasst werden können, auf inländischen Baustellen eingesetzt, dann sind die darauf entfallenden Einkünfte in Österreich der Besteuerung zu unterziehen, wobei ebenfalls - bei Fehlen einer inländischen "Lohnsteuerbetriebstätte" des liechtensteinischen Arbeitgebers - eine Besteuerung im Wege der Veranlagung vorgenommen werden muss. Falls sich die nur kurzfristig in Österreich tätigen deutschen Arbeitnehmer der inländischen Besteuerung durch Unterlassung der vorgeschriebenen Kontaktnahme mit den österreichischen Finanzämtern entziehen, muss mit einer nachträglichen Besteuerung unter Nutzung der mit Deutschland bestehenden Amtshilfemöglichkeiten gerechnet werden, wobei die dann vorgeschriebenen Steuern im Amtshilfeweg in Deutschland auch vollstreckbar sind.

27. Jänner 1997

Für den Bundesminister:

Dr. Loukota

Für die Richtigkeit  
der Ausfertigung: