

15. Juni 2012

BMF-010221/0366-IV/4/2012

EAS 3284

**Arbeitskräftegestellung aus Polen**

In EAS 3041 wurde die Ansicht vertreten, dass im Fall eines steuerlich anzuerkennenden Arbeitsgestellungsvertrages der von den Arbeitsgestellungsvergütungen gemäß [§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) vorzunehmende Steuerabzug aus wirtschaftlicher Sicht gesehen eine steuerliche Erfassung der den gestellten Arbeitskräften zufließenden Arbeitslöhne darstellt und dass aus dieser Sicht gesehen Artikel 15 des DBA das inländische Besteuerungsrecht aufrechterhält.

Es ist einzuräumen, dass bei dieser Rechtsbeurteilung auch Artikel 15 Abs. 2 des DBA (183-Tage-Klausel) zur Anwendung kommt, wonach bei einer 183 Tage nicht überschreitenden Inlandstätigkeit der verliehenen Arbeitskräfte Steuerentlastung in Österreich in Anspruch genommen werden kann. Allerdings ist der österreichische Gestellungsnehmer gemäß [§ 5 Abs. 1 Z 4 DBA-EVO](#), BGBl. III Nr. 92/2005 idF BGBl. II Nr. 44/2006, nicht berechtigt, unter Berufung auf das DBA den Steuerabzug zu unterlassen. Denn wenn der ausländische Arbeitskräftegesteller nicht von der Optionsmöglichkeit nach [§ 5 Abs. 3 DBA-EVO](#) Gebrauch macht und dem österreichischen Gestellungsnehmer ein entsprechender Freistellungsbescheid vorliegt, kann ein eventuell bestehender DBA-Entlastungsanspruch nur im Rückerstattungsverfahren erfolgen. Auf Abs. 30 des Durchführungserlasses zur DBA-EVO, AÖF Nr. 127/2006, sowie das zugehörige Informationsblatt wird hingewiesen.

Auf der Grundlage von Artikel 15 DBA kann aber ein Rückerstattungsanspruch nur dem jeweiligen Arbeitnehmer zugestanden werden, weil auf der Abkommensebene nur ihm Einkünfte zugerechnet werden können, die unter Artikel 15 fallen und die folglich der Entlastungsberechtigung nach der 183-Tage-Klausel zugänglich sind. Die Entlastungsberechtigung richtet sich daher auch nicht nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitskräftegestellers, sondern nach jenem mit dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers. Die Rückerstattung auf österreichischer Seite könnte jedenfalls nur dann geleistet werden, wenn die steuerliche Erfassung im Ansässigkeitsstaat gewährleistet ist. Diese steuerliche Erfassung erscheint

gewährleistet, wenn für jeden Arbeitnehmer ein von der Steuerbehörde seines Ansässigkeitsstaates bestätigter Rückerstattungsvordruck ZS-RD1 oder ZS-RE1 mit Beiblatt C vorliegt.

Die vorstehenden Überlegungen sind allerdings hinfällig, wenn kein steuerlich anzuerkennender Arbeitsgestellungsvertrag vorliegt, sei es weil das Personalverleihunternehmen als reine Briefkastengesellschaft zwischengeschaltet ist oder bloß die wirtschaftliche Funktion eines Arbeitskräftevermittlers hat, denn dann wird hinsichtlich der Gesamtbezüge inländische Lohnsteuerabzugspflicht bestehen (EAS 1407). Denn maßgebend für die Beurteilung, ob eine Leistungsbeziehung zu dem inländischen Unternehmen als unmittelbares Dienstverhältnis zu werten ist, sind nicht die vertraglichen Abmachungen, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit. Dieser auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des [§ 21 BAO](#) beruhende und in LStR 2002 Rz 931 unter Berufung auf die dort zitierte Judikatur festgehaltene Grundsatz gilt auch für die Beurteilung der steuerlichen Relevanz eines als Personalüberlassungsvertrag bezeichneten Vertrages.

Bundesministerium für Finanzen, 15. Juni 2012