

1. Einleitung

Wird Arbeitnehmern das aus dem Dienstverhältnis zustehende Entgelt, aus welchen Gründen auch immer, nicht vollständig geleistet, entsteht ihnen ein Schaden und der faire Wettbewerb zwischen den Unternehmen wird unterlaufen. Sozialpolitisch wird diese Vorgehensweise unter dem Begriff des „Lohn- und Sozialdumpings“ subsumiert. Insb bei grenzüberschreitenden Arbeitseinsätzen bestand in der Vergangenheit die Befürchtung, dass sich Wettbewerbsvorteile durch Lohn- und Sozialdumping für ausländische Unternehmen ergeben könnten, wenn diese in Österreich Arbeitsleistungen zu günstigeren Konditionen als dem in Österreich geltenden Entgeltniveau anbieten. Auf Basis der Richtlinie 96/71/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. Dezember 1996 über die Entsendung von Arbeitnehmern iRd Erbringung von Dienstleistungen („Entsenderichtlinie“) wurden erstmals 2010 Bestimmungen im AVRAG umgesetzt, wonach entsandte Arbeitskräfte für die Dauer der Beschäftigung in Österreich Anspruch auf die nationalen Kollektivvertragslöhne hatten. Die Regelungen im AVRAG waren insofern sanktionslos, als die ausländischen Arbeitnehmer zwar einen Anspruch auf die kollektivvertraglichen Mindestgehälter hatten, jedoch keine Möglichkeiten vorgesehen waren, die Auszahlung dieser Ansprüche tatsächlich zu kontrollieren. Bei Nichtleistung des Kollektivvertragslohnes bestand für Arbeitnehmer generell lediglich die Möglichkeit, den Zivilrechtsweg zu beschreiten. Eine darüber hinausgehende Kontrolle oder eine verwaltungsstrafrechtliche Sanktion bei Unterentlohnungen war nicht vorgesehen.

Der österreichische Gesetzgeber reagierte auf dieses Thema 2011 durch die Einführung des Lohn- und Sozialdumping-Bekämpfungsgesetzes, welches im AVRAG implementiert wurde und mit 1.5.2011 in Kraft trat. Ziel des Gesetzes waren die Sicherung gleicher Arbeitsmarkt- und Lohnbedingungen für bestehende Arbeitsverhältnisse, die Gewährleistung eines fairen wirtschaftlichen Wettbewerbs zwischen den Unternehmen und die korrekte Abfuhr der vorgegebenen Abgaben und Sozialbeiträge. Seit 1.5.2011 ist in Österreich nunmehr die Unterschreitung des gesetzlich, auf Verordnung oder Kollektivvertrag basierenden Entgelts (damals noch Grundlohn) verwaltungsstrafrechtlich sanktioniert. Durch Erstreckung dieses Tatbestands sowohl auf Inlandsfälle als auch auf vom Ausland nach Österreich überlassene oder entsandte Arbeitnehmer sollte gewährleistet werden, dass ausländische und inländische Arbeitgeber Arbeitnehmer zu annähernd gleichen Bedingungen beschäftigten. Neben dem Kernstück des Gesetzes, dem Tatbestand der Unterentlohnung, wurden weitere Melde- und Bereithaltungspflichten eingeführt, die bei Nichteinhaltung ebenso mit Verwaltungsstrafen bedroht sind.

Bis dato wurden die gesetzlichen Bestimmungen drei Mal novelliert, wobei mit BGBl I 2016/44 ein gänzlich neues Gesetz, nämlich das Lohn- und Sozialdumping-Bekämpfungsgesetz („LSD-BG“) geschaffen wurde und die Bestimmungen aus dem AVRAG in das LSD-BG überführt wurden.

1. Einleitung

Relativ klar ersichtlich ist, dass diese Novellen weitere Verschärfungen bei den gesetzlichen Bestimmungen gebracht haben, die von der Ausweitung der Lohnkontrolle vom Grundgehalt auf das Entgelt, bis zur Verlängerung von Verfolgungs- und Verjährungsfristen reichen. Die wesentliche Besonderheit des Gesetzes, nämlich die exorbitant hohen Strafdrohungen in Kombination mit Ungehorsamsdelikten, für deren Verwirklichung bloße Fahrlässigkeit genügt, bestand jedoch bereits seit deren Einführung.

Die teils komplexen Regelungen, der hohe Verwaltungsaufwand, der insb mit grenzüberschreitenden Arbeitseinsätzen verbunden ist, sowie die Vielzahl an unterschiedlichen Kollektivverträgen und darauf basierenden Mindestentgelten stellt Unternehmen vor große Herausforderungen. Das gegenständliche Werk soll einen praxisnahen Überblick über die gesetzlichen Verpflichtungen sowie den Verfahrensablauf geben und sowohl Arbeitgeber als auch Experten dabei unterstützen, Übertretungen des LSD-BG bereits vorab zu vermeiden oder den Schaden bei etwaigen Verstößen bestmöglich zu minimieren.

2. Anwendungsbereich des LSD-BG

Im nachfolgenden Kapitel sollen der persönliche Anwendungsbereich des LSD-BG, die Ausnahmen, arbeitsrechtliche Ansprüche der Arbeitnehmer, Melde- und Bereithaltspflichten sowie zuletzt die Straftatbestände dargestellt werden.

2.1. Persönlicher Anwendungsbereich des LSD-BG

Das LSD-BG findet auf sämtliche Arbeitsverhältnisse Anwendung, die auf einem privatrechtlichen Vertrag beruhen. Vom Anwendungsbereich sind nur echte Dienstverhältnisse umfasst, nicht jedoch freie Dienstverträge oder gar Werkverträge.¹ Bei der Beurteilung ist auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt des Vertrags abzustellen (§ 2 LSD-BG), weshalb sich bei Ausgestaltung des Vertragsverhältnisses als freier Dienstvertrag oder Werkvertrag, obwohl tatsächlich ein echtes Dienstverhältnis vorliegt, ebenso eine Anwendbarkeit des LSD-BG ergeben kann. Nach Österreich entsandte oder überlassene Arbeitskräfte sind während der Tätigkeit in Österreich ebenso vom Anwendungsbereich umfasst. Das LSD-BG umfasst somit sämtliche Arten der Beschäftigung von Arbeitnehmern oder überlassenen Arbeitskräften in Österreich, sowohl durch inländische als auch durch ausländische Arbeitgeber.

Generell ausgenommen vom Anwendungsbereich sind Arbeitsverhältnisse zum Bund, zu Ländern, Gemeindeverbänden und Gemeinden (auch Arbeitskräfteüberlassungen) sowie besondere Arbeitsverhältnisse zu Stiftungen, Anstalten oder Fonds, auf die die Bestimmungen des VBG sinngemäß anzuwenden sind.

Zudem wurde in § 1 Abs 5 LSD-BG eine zweite Kategorie von **Ausnahmen** geschaffen, nämlich für gewisse Arbeitsleistungen von **geringem Umfang** und **kurzer Dauer** iRe Entsendung nach Österreich. Von dieser Ausnahme sind folgende Tätigkeiten umfasst:

- geschäftliche Besprechungen ohne Erbringung von weiteren Dienstleistungen (zB vorgelagerte oder unterstützende Tätigkeiten, Verhandlungen oder die reine Teilnahme, darüber hinausgehende Tätigkeiten dürfen nicht ausgeübt werden);
- die Teilnahme an Seminaren und Vorträgen ohne Erbringung von weiteren Dienstleistungen (entsandte Vortragende und Seminarleiter sind ebenso umfasst, wenn die Arbeitsleistung nicht von einem inländischen Arbeitnehmer erbracht werden kann, kurzfristige Schulungen zu Weiter- und Fortbildungszwecken);
- die Teilnahme an Messen und messeähnlichen Veranstaltungen iSd § 17 Abs 3 bis 6 des Arbeitsruhegesetzes (nicht jedoch Vor- und Abschlussarbeiten oder

1 *Kraft/Kronberger in Kraft/Kronberger (Hrsg), Lohn- und Sozialdumping aus Sicht der Personalverrechnung*² (2017) 97; *Kozak, LSD-BG* (2016) § 1 Rz 32.

2. Anwendungsbereich des LSD-BG

Arbeitsleistungen ausländischer Arbeitnehmer bei Märkten oder marktähnlichen Veranstaltungen);

- der Besuch von und die Teilnahme an Kongressen und Tagungen;
- die Teilnahme an und die Abwicklung von kulturellen Veranstaltungen aus den Bereichen Musik, Tanz, Theater oder Kleinkunst und vergleichbaren Bereichen, die iRe Tournee stattfinden, bei welcher der Veranstaltung (den Veranstaltungen) in Österreich lediglich eine untergeordnete Bedeutung zukommt, soweit der Arbeitnehmer seine Arbeitsleistung zumindest für einen Großteil der Tournee zu erbringen hat;
- die Teilnahme an und die Abwicklung von internationalen Wettkampfeveranstaltungen (internationale Meisterschaften), ausgenommen Vorbereitungs- und Abschlussarbeiten für die Veranstaltung (Auf- und Abbau der iZm der Veranstaltung stehenden Einrichtungen) sowie Verabreichung von Speisen und Ausschank von Getränken iRd Veranstaltung;
- die Tätigkeit als mobiler Arbeitnehmer oder als Besatzungsmitglied in der grenzüberschreitenden Güter- und Personenbeförderung (Transportbereich), sofern die Arbeitsleistung ausschließlich iRd Transitverkehrs erbracht wird und nicht der gewöhnliche Arbeitsort in Österreich liegt;
- die Tätigkeit als Arbeitnehmer, der eine monatliche Bruttoentlohnung von durchschnittlich mindestens 125 vH des Dreißigfachen der Höchstbeitragsgrundlage für den Kalendertag erhält (Wert 2020: 5.370 €), innerhalb eines Konzerns iSd § 15 des AktG oder des § 115 des GmbHG;
- die Tätigkeit iRv internationalen Aus- und Weiterbildungs- oder Forschungsprogrammen an Universitäten iSd Universitätsgesetzes 2002, an pädagogischen Hochschulen iSd Hochschulgesetzes 2005 oder Fachhochschulen iSd Fachhochschul-Studiengesetzes.

Bei diesen neun Ausnahmen ist zu berücksichtigen, dass die jeweiligen Tätigkeiten in Österreich nur von geringem Umfang und kurzer Dauer sein dürfen. Beim geringen Umfang ist auf das gesamte Volumen der Entsendetätigkeit gegenüber der normalen Tätigkeit des Mitarbeiters im Herkunftsstaat abzustellen. Die Tätigkeit in Österreich darf unter diesem Aspekt nur einen relativ geringen Teil und keine hohe Anzahl von Entsendungen nach Österreich ausmachen. Die kurze Dauer bezieht sich demgegenüber auf die jeweilige einzelne Entsendung, wobei eine gesetzliche Definition dazu fehlt. Nach herrschender Ansicht ist diese Ausnahme eher restriktiv auszulegen und bezieht sich die „kurze Dauer“ jedenfalls auf einen Zeitraum von **unter zwei Monaten**.²

§ 1 Abs 6 LSD-BG normiert noch weitere zusätzliche Ausnahmen für Konzernentsendungen. Vom Anwendungsbereich ausgenommen sind Entsendungen von Fachkräften iRe Konzerns bis zur Dauer von zwei Monaten je Kalenderjahr, wenn die Einsätze konzernintern (i) zum Zweck der Forschung und Entwicklung, der

² F. Schrank/V. Schrank/Lindmayr, Lohn- und Sozialdumping-Bekämpfungsgesetz (2017) § 1 Rz 79 ff.

Abhaltung von Ausbildungen durch die Fachkraft, der Planung der Projektarbeit oder (ii) zum Zweck des Erfahrungsaustausches, der Betriebsberatung, des Controlling oder der Mitarbeit im Bereich von für mehrere Länder zuständigen Konzernabteilungen mit zentraler Steuerungs- und Planungsfunktion erfolgen. Eine besondere Fachkraft ist eine Person, die über für einen bestimmten Bereich unerlässliche Spezialkenntnisse verfügt. Bei der Bewertung dieser Kenntnisse ist zu berücksichtigen, ob die Fachkraft über ein hohes Qualifikationsniveau und einer angemessenen Berufserfahrung für bestimmte Arbeiten verfügt, die spezifische technische Kenntnisse erfordern.

Der Konzernbegriff orientiert sich an § 15 AktG und § 115 GmbHG. Demnach liegt ein Konzern vor, wenn rechtlich selbständige Unternehmen zu wirtschaftlichen Zwecken unter einheitlicher Leitung zusammengefasst sind. Das abhängige und das herrschende Unternehmen gelten dabei bereits als Konzern (Mutter- und Tochtergesellschaft).

Die Anwendung des Konzernprivilegs führt zum Ausschluss des Anwendungsbereiches des LSD-BG. Damit verbunden ist jedoch nicht auch automatisch eine **Ausnahme vom AÜG**, da nach § 1 Abs 3 Z 4 AÜG nur die „vorübergehende Überlassung“ von Arbeitskräften zwischen Konzernunternehmen vom Anwendungsbereich des AÜG ausgenommen ist. „Vorübergehend“ stellt dabei auf eine zeitliche Dauer von maximal 13 Wochen ab.³

Darüber hinaus normiert § 3 Abs 5 LSD-BG noch das sogenannte „Montageprivileg“. Diese Einschränkung des Anwendungsbereiches des LSD-BG ist auf Sachverhalte anwendbar, in denen die eigentliche Leistung die Herstellung einer Maschine im Ausland ist, die an einen in Österreich liegenden Standort geliefert und dort vor Ort montiert wird. Das Montageprivileg ist für Arbeitnehmer anwendbar, deren Arbeitgeber entweder die Maschine selbst hergestellt hat oder mit dem Hersteller der Maschine konzernmäßig verbunden ist. Neben den reinen Montagearbeiten sind auch die Inbetriebnahme, damit verbundene Schulungen, Reparaturarbeiten und Servicearbeiten vom Montageprivileg umfasst, die von inländischen Arbeitnehmern nicht erbracht werden können.

Das Montageprivileg ist auf entsandte Arbeitnehmer anzuwenden und führt dazu, dass diese keinen Anspruch auf das auf Gesetz, Verordnung oder Kollektivvertrag beruhende Entgelt haben, sofern die Dauer der Entsendung einen Zeitraum von drei Monaten nicht übersteigt. Die drei Monate sind dabei keine Gesamtbeschränkung, sondern stehen für Reparatur- und Servicearbeiten jeweils gesondert zu, sofern die Arbeiten auch zeitlich getrennt voneinander zu erbringen sind und nicht in einem Stück erbracht werden. Wird die Dauer von drei Monaten überschritten, fällt das Montageprivileg ex tunc weg.⁴

3 Schindler in Neumayr/Reissner, ZellKomm³ § 1 AÜG Rz 29.

4 Ebenso Rath, Zum Anwendungsbereich des LSD-BG bei grenzüberschreitender Tätigkeit, ecoloex 2016, 663 (666).

Sofern die Arbeiten nicht länger als acht Tage dauern, sind die österreichischen Bestimmungen zum Urlaubsanspruch ebenso nicht anwendbar (§ 4 Abs 3 LSD-BG). Die **Meldeverpflichtungen** sind aber in jedem Fall anwendbar.

Bauarbeiten sind vom Montageprivileg ausdrücklich ausgenommen (§ 3 Abs 6 LSD-BG). Unter Bauarbeiten sind Arbeiten zu subsumieren, die der Errichtung, der Instandsetzung, der Instandhaltung, dem Umbau oder dem Abriss von Bauwerken dienen, insb Aushub, Erdarbeiten, Bauarbeiten im engeren Sinne, die Errichtung und der Abbau von Fertigbauelementen, Einrichtung oder Ausstattung, Umbau, Renovierung, Reparatur, Abbauarbeiten, Abbrucharbeiten, Wartung, Instandhaltung, Sanierung oder Reparaturen und Installationen an Anlagen in Kraftwerken.⁵

2.2. Entsendung vs Arbeitskräfteüberlassung

Neben dem reinen Anwendungsbereich nach § 1 LSD-BG differenziert dieses generell nach Arbeitnehmern mit gewöhnlichem Arbeitsort in Österreich oder nach Österreich entsandten oder überlassenen Arbeitnehmern. § 3 LSD-BG normiert ausdrücklich, dass alle drei dieser Arbeitnehmergruppen Anspruch auf das Mindestentgelt laut Gesetz, Verordnung oder Kollektivvertrag haben, wobei in dieser Bestimmung weiter differenziert wird, ob der Arbeitnehmer bloß seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hat oder sein Arbeitgeber zusätzlich den Sitz nicht in Österreich hat (§ 3 Abs 2 LSD-BG).

Eine explizite Definition der Entsendung oder Arbeitskräfteüberlassung enthält das LSD-BG nicht.

Grundsätzlich ist für die Beurteilung, ob ein Arbeitsverhältnis, eine Entsendung oder eine Überlassung vorliegt, der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht das äußere Erscheinungsbild des Sachverhaltes maßgeblich.

Das LSD-BG sieht im Hinblick auf die Entsendung nur einen negativen Katalog vor, wann ebendiese nicht dem Anwendungsbereich unterliegt (§ 1 Abs 5 LSD-BG). Es gibt sohin mehrere relative Definitionen der Entsendung, die zu berücksichtigen sind:

Nach Art 1 Abs 3 lit a der Entsenderichtlinie (Richtlinie 96/71 EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.12.1996 über die Entsendung von Arbeitnehmern iRd Erbringung von Dienstleistungen) liegt eine Dienstleistungsentsendung vor, wenn ein Unternehmen mit Sitz in einem Mitgliedstaat einen Arbeitnehmer bei weiterhin aufrehtem Arbeitsverhältnis zum Unternehmen im Namen und unter der Leitung des Unternehmens in einen anderen Mitglied-

5 *Wolfsgruber-Ecker* in Neumayr/Reissner, ZellKomm³ § 3 LSD-BG Rz 11.

staat iRe Vertrags entsendet, welcher „zwischen dem entsendenden Unternehmen und dem in diesem Mitgliedstaat tätigen Dienstleistungsempfänger“ abgeschlossen wurde.

Nach dem LSD-BG erfordert das Vorliegen einer Entsendung nicht den Abschluss eines Dienstleistungsvertrags zwischen einem Arbeitgeber ohne Sitz in Österreich und einem im Inland tätigen Dienstleistungsempfänger.

Grundsätzlich umfasst die Entsendung nach dem LSD-BG all jene Sachverhalte grenzüberschreitender Beschäftigung, die einen vorübergehenden Charakter aufweisen und keinen gewöhnlichen Arbeitsort in Österreich begründen. Für eine Entsendung iSd LSD-BG ist der vorübergehende Wechsel des Arbeitnehmers von seinem Beschäftigungsstaat nach Österreich (Tätigkeitsstaat) das entscheidende Kriterium. Das maßgebliche Element für das Vorliegen einer Entsendung ist daher der vorübergehende Wechsel des Staates, in dem die Beschäftigung ausgeübt wird.

Zudem kann auch dann eine Entsendung vorliegen, wenn Arbeitgeber mit Sitz in Österreich Arbeitnehmer im Ausland beschäftigten und diese dann zeitweilig auch in Österreich tätig werden (**Entsendung zum eigenen Arbeitgeber**). Die Beurteilung als Entsendung iSd § 1 Abs 4 LSD-BG verlangt dabei nicht, dass der Beschäftigungsstaat mit dem Betriebssitzstaat des entsendenden Arbeitgebers übereinstimmt. Auch Fälle, in denen der Arbeitnehmer gewöhnlich in einem anderen Staat arbeitet als dem Sitz seines Arbeitgebers sind daher vom Wortlaut des § 1 Abs 4 LSD-BG erfasst. § 1 Abs 4 LSD-BG erstreckt sich auch auf Konstellationen, in denen ein Arbeitnehmer, dessen Beschäftigungsstaat außerhalb Österreichs liegt (zB Beschäftigungsstaat Deutschland), von seinem Arbeitgeber mit Betriebssitz in Österreich vorübergehend zur Erbringung von Arbeitsleistungen in Österreich verpflichtet wird. In diesem Fall finden die im LSD-BG normierten arbeitsrechtlichen Ansprüche der Arbeitnehmer ebenso Anwendung (Anspruch auf das kollektivvertragliche Mindestentgelt, die kollektivvertragliche Normalarbeitszeit und Urlaub laut UrlG). Es sind die Lohnunterlagen im Inland bereitzuhalten und ein A1-Formular/E101-Dokument zu beantragen und bereitzuhalten. Für derartige Entsendungen des eigenen ausländischen Arbeitnehmers an den inländischen Betriebssitz ist aber keine ZKO3-Meldung zu erstatten. Die ZKO-Meldepflichten finden somit in derartigen Konstellationen keine Anwendung, weil diese nur für Unternehmen mit Sitz in der EU/EWR zur Anwendung gelangen.⁶

Demgegenüber ist die **Arbeitskräfteüberlassung** die Zurverfügungstellung von Arbeitskräften zur Arbeitsleistung an Dritte. Im Hinblick auf die Abgrenzung zur Erbringung von Leistungen iRe Werkvertrags ist § 4 Abs 2 AÜG auf für das

⁶ Gerhartl, Unterschiedliche Entsendebegriffe und deren Konsequenzen, RdW 2017/460, 663.

2. Anwendungsbereich des LSD-BG

LSD-BG relevant. Die Kriterien für die Annahme einer Arbeitskräfteüberlassung sind demnach, wenn

- kein von den Produkten, Dienstleistungen und Zwischenergebnissen des Werkbestellers abweichendes, unterscheidbares und dem Werkunternehmer zu-rechenbares Werk hergestellt wird oder an der Herstellung mitgewirkt wird;
- die Arbeit nicht vorwiegend mit Material und Werkzeug des Werkunterneh-mers ausgeführt wird;
- die Arbeitnehmer in den Betrieb des Werkbestellers eingegliedert sind und dessen Dienst- und Fachaufsicht unterstehen;
- der Werkunternehmer nicht für den Erfolg der Werkleistung haftet.

Lange Zeit reichte für das Vorliegen einer Arbeitskräfteüberlassung nach der österreichischen Rechtsprechung bereits das Vorliegen eines der Kriterien des § 4 Abs 2 Z 1 bis 4 AÜG.⁷ Diese Auslegung führte dazu, dass eine Vielzahl von Leistungen als Arbeitskräfteüberlassung qualifiziert wurde und das Risiko einer Umqualifizierung iRe gerichtlichen Prüfung kaum ausgeschlossen werden konnte. Die bereits damals bestehende Kritik in der Literatur verbunden mit der Forderung nach mehr Gesamtbetrachtung aller relevanten Kriterien wurde nicht aufgenommen.⁸

Diese Rechtsansicht fand jedoch durch zwei Urteile des EuGH ein jähes Ende.⁹ Nach Ansicht des EuGH ist nämlich für das Vorliegen einer Arbeitskräfteüberlas-sung relevant, ob der Wechsel des Arbeitnehmers in den Aufnahmemitgliedstaat der eigentliche Gegenstand der Dienstleistung ist und ob dieser seine Aufgaben unter der Aufsicht und Leitung des aufnehmenden Unternehmens wahrnimmt. Arbeitskräfteüberlassung ist unionsrechtlich eine entgeltliche Dienstleistung, bei der der entsandte Arbeitnehmer im Dienst des die Leistung erbringenden Unter-nnehmens verbleibt, ohne dass ein Arbeitsvertrag zwischen Arbeitnehmer und Dienstleistungsempfänger begründet wird. Weiters ist zu berücksichtigen, wer für die mangelhafte Ausführung der Arbeit haftet. Der Umstand, dass es dem Dienstleistungserbringer freisteht, die Zahl der Arbeitnehmer zu bestimmen, kann demgegenüber für das Vorliegen einer Arbeitskräfteüberlassung sprechen. Bei der Beurteilung ist jeder Anhaltspunkt zu berücksichtigen und eine Gesamt-betrachtung aller relevanter Kriterien vorzunehmen.

7 Grundlegend VwGH 22.10.1996, 94/08/0178; VwGH 10.3.1998, 95/08/034; VwGH 19.5.2014, Ro 2014/09/0026.

8 *Krömer*, Entsendung oder grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung?, *ecolex* 2016, 660 (661); *Rebhahn/Schörghofer*, Werkvertrag und Arbeitskräfteüberlassung im Lichte des Urteils *Vicoplus*, *wbl* 2012, 372; *Schörghofer*, Grenzfälle der Arbeitskräfteüberlassung 205 ff; *Krömer*, Entsendung oder grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung? *ecolex* 2016, 660; *Brodil/Dullinger*, Zur Abgrenzung von Werkvertrag und Arbeitskräfteüberlassung, *ZAS* 2017/1.

9 EuGH 10.2.2011, C-307/09, *Vicoplus*; EuGH 18.6.2015, C-586/13, *Martin Meat*.

Diese Rechtsprechung des EuGH wird von den Verwaltungsgerichten nunmehr zumindest bei grenzüberschreitenden Sachverhalten berücksichtigt. Innerstaatlich bestehen jedoch noch immer Abgrenzungsschwierigkeiten, weil die Rechtsprechung des EuGH nicht unmittelbar einschlägig ist. Es bestehen jedoch gute Gründe – auch iSe einheitlichen Rechtsanwendung und Auslegung –, diese vom EuGH entwickelten Grundsätze auch innerstaatlich anzuwenden.

In der Praxis ergeben sich immer wieder Abgrenzungsschwierigkeiten bei Entsendungen und Arbeitskräfteüberlassungen. Gerade für die verwaltungsstrafrechtliche Relevanz iZm den Bestimmungen zum LSD-BG im Bereich der Beschäftigung von ausländischen Arbeitnehmern ist die Frage der Abgrenzung zwischen den Beschäftigungsformen von grundlegender Bedeutung.

Probleme ergeben sich jedoch nicht nur bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, sondern auch – aufgrund der Komplexität der gesetzlichen Bestimmungen – im innerstaatlichen Bereich. Abhängig von der Qualifikation des Vertragsverhältnisses ergeben sich nämlich verschiedene Pflichten für inländische und ausländische Unternehmen, abhängig von der jeweiligen Form der Beschäftigung.

Wesentlich ist auch, dass jedweder kurzfristige Einsatz in Österreich eine Entsendung darstellen kann. Das LSD-BG differenziert dabei nicht nach „Dienstreisen“, wie es aus dem steuerlichen Bereich bekannt ist. Auch für derartig kurze Einsätze sind die Entlohnungs-, Melde- und Bereithaltspflichten zu berücksichtigen, sofern keine Ausnahme nach § 1 Abs 5 LSD-BG gegeben ist.

Im Hinblick auf die verwaltungsstrafrechtlichen Folgen, die mit einer unrichtigen Beurteilung verbunden sind (insb die Erstattung einer falschen Meldung an die ZKO) bedarf jeder Sachverhalt einer einzelfallbezogenen Beurteilung, welche sich nach den gesetzlichen und von den Gerichten erarbeiteten Kriterien zu orientieren hat. Über die Entsendeplattform können ausländische Arbeitgeber über ein spezielles Kontaktformular bei Zweifelsfällen versuchen, eine Auskunft zu erlangen. Bindend ist diese jedoch nicht und Erfahrungen aus der Praxis zeigen, dass derartige Auskünfte eher schwierig zu bekommen sind.

Der Abgrenzung zwischen einer Entsendung iRe Werkvertrags und einer Arbeitskräfteüberlassung kommt auch deswegen große Bedeutung zu, da Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsübung der **Abzugssteuer nach § 99 Abs 1 Z 5 EStG** unterliegen, während Werkverträge, die ausländische Arbeitgeber in Österreich abwickeln, keine Abzugssteuer auslösen (es sei denn, es handelt sich um kaufmännische oder technische Beratung, die im Inland ausgeübt wird). Die Abzugssteuer beträgt 20 % des bezahlten Gestellungsentgelts und ist vom Beschäftigter einzubehalten und zu entrichten – der Beschäftigter zahlt daher nur 80 % des Gestellungsentgelts an den Überlasser aus. Darüber hinaus unterliegt das Gestellungsentgelt gem § 2 lit b KommStG im Ausmaß von 70 % der Kommunalsteuer.

Schließt das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und dem Staat, in dem der Überlasser ansässig ist, ein Besteuerungsrecht Österreichs aus und erfüllt der ausländische Arbeitskräfteüberlasser auch sonst alle Voraussetzungen, kann die einbehaltene und abgeführte Abzugssteuer iRe **Rückerstattungsantrags** zurückgefordert werden. Eine Rückzahlung der gesamten gem § 99 Abs 1 Z 5 EStG geleisteten Abzugssteuer setzt aber den Nachweis der lohnsteuerlichen Erfassung der in Österreich steuerpflichtigen Arbeitslöhne der Leiharbeitskräfte voraus. Findet kein freiwilliger Lohnsteuerabzug statt, kann nur der Teil der Gestellungsvergütung, der darin enthaltene Lohnnebenkosten, Gemeinkosten und den Gewinnaufschlag umfasst, aus der Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug nach § 99 Abs 1 Z 5 EStG ausgeschieden werden.¹⁰ Will der ausländische Arbeitskräfteüberlasser eine Doppelbesteuerung vollständig ausschließen, muss er daher für seine Arbeitnehmer in Österreich (freiwillig) Lohnsteuer abführen und korrespondierend in seinem Ansässigkeitsstaat eine entsprechende Entlastung von der Lohnbesteuerung herbeiführen.

Es kommt damit zu keiner endgültigen Belastung durch die Abzugssteuer, bedeutet aber einen erheblichen administrativen Aufwand für den ausländischen Arbeitskräfteüberlasser, die Entlastung von der Doppelbesteuerung herbeizuführen. Eine Entlastung von der Doppelbesteuerung an der Quelle ist gem § 5 Abs 1 Z 4 DBA-Entlastungsverordnung nicht zulässig (außer bei konzerninterner Arbeitskräfteüberlassung von Angestellten).¹¹

Unterlässt der Beschäftiger die Abfuhr der Abzugssteuer oder geht er irrtümlich davon aus, dass keine Abzugssteuer anfällt, weil er einen Werkvertrag statt einer Arbeitskräfteüberlassung unterstellt, droht ihm eine haftungsweise Inanspruchnahme iRe Betriebsprüfung oder Lohnabgabenprüfung. Im Fall einer solchen nachträglichen Vorschreibung der Abzugssteuer droht diese zum echten Kostenfaktor zu werden, da ein Regress beim Überlasser mangels entsprechender zivilrechtlicher Vereinbarung oft nur mehr schwer möglich ist. Österreichische Auftraggeber sind daher gut beraten, die vertraglichen Vereinbarungen so auszugestalten, dass kein Risiko einer Umqualifizierung in eine Arbeitskräfteüberlassung besteht oder – sollte sich dies nicht vermeiden lassen – die Abfuhrverpflichtung wahrzunehmen.

Immer häufiger rücken die Abzugssteuer und grenzüberschreitende Dienstleistungsverträge in den Fokus von Betriebsprüfungen. Mittlerweile ist es gängige Praxis, dass der Prüfer alle ZKO3- und ZKO4-Meldungen auswertet, bei denen der österreichische Steuerpflichtige als Auftraggeber gemeldet wurden. Für alle diese erstatteten Meldungen hat der Steuerpflichtige die vertraglichen Grundlagen vorzulegen und darzulegen, warum im Einzelfall keine Abzugssteuer (und Kommunalsteuer) abgeführt wurde.

10 Vgl Erlass BMF 12.6.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014.

11 Vgl *Kofler/Renner* in BFGjournal 2015, 312.