

# **Aspekte des grenzüberschreitenden Personaleinsatzes mit Schwerpunkt Abgabenrecht**

## **Aspects of cross-border employment with the main emphasis on tax-law**

### **Masterarbeit**

Zur Erlangung des akademischen Grades

**Master of Arts in Business**

der Fachhochschule FH Campus Wien

Masterstudiengang Tax Management

**Vorgelegt von:**

Denise Schuh

**Personenkennzeichen:**

1610676023

**Erstbegutachterin:**

Mag. Hannah Glatz

**Zweitbegutachter:**

Mag. Roland Macho

**Eingereicht am:**

28.05.2018

Erklärung:

Ich erkläre, dass die vorliegende Masterarbeit von mir selbst verfasst wurde und ich keine anderen als die angeführten Behelfe verwendet bzw. mich auch sonst keiner unerlaubter Hilfe bedient habe.

Ich versichere, dass ich diese Masterarbeit bisher weder im In- noch im Ausland (einer Beurteilerin/einem Beurteiler zur Begutachtung) in irgendeiner Form als Prüfungsarbeit vorgelegt habe.

Weiters versichere ich, dass die von mir eingereichten Exemplare (ausgedruckt und elektronisch) identisch sind.

Datum: .....

Unterschrift: .....

## **Kurzfassung**

Diese Arbeit beleuchtet die Problematik des grenzüberschreitenden Personaleinsatzes von Unternehmen, die in einem Mitgliedstaat der EU oder dem EWR, nicht aber im Inland ihren Betriebssitz haben. Diese Unternehmen schließen Verträge über die Leistungserbringung in Österreich ab. In Erfüllung dieser Vereinbarungen erbringen Arbeitskräfte dieser Einzelunternehmen oder Gesellschaften, die im Ausland sozialversichert sind, ihre Leistungen an einem im Inland gelegenen Einsatzort.

Die legislative Basis im Hinblick auf die davon tangierten innerstaatlichen Normen bilden vor allem die Entsende-, die Leiharbeits- und die Durchsetzungsrichtlinie der EU. Diese dienen der Umsetzung der Grundfreiheiten innerhalb der Mitgliedstaaten. Die Schwierigkeit im Rahmen der Umsetzung besteht dabei darin, einerseits die Dienstleistungsfreiheit zu gewährleisten, andererseits aber die österreichische Wirtschaft mit ihren Unternehmen und Arbeitskräften zu schützen und faire Wettbewerbsbedingungen zu gewährleisten.

Die stetig steigende Anzahl von Arbeitskräften ausländischer Unternehmen, die auf den inländischen Arbeitsmarkt drängen, stellt eine Herausforderung dar. Anhand zivilrechtlicher Bestimmungen wie bspw des LSD-BG und des AÜG, sowie steuerrechtlicher Vorschriften besteht die Rechtsgrundlage, regulierend einzugreifen und Abgabenansprüche, welche durch im Inland tätige Dienstnehmer ausländischer Unternehmen entstehen, durchzusetzen.

Dazu ist es notwendig, sowohl zivil- als auch abgabenrechtlich zu beurteilen, ob es sich um Entsendung oder Arbeitskräfteüberlassung handelt.

Die Unterscheidung ist von einer Kette von Indizien abhängig, die nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt zu ermitteln sind und in dieser Arbeit ausführlich dargestellt werden. Abgabenrechtlich ist es notwendig, sich sowohl mit den Vorschriften zu zwischenstaatlichen Rechtsbeziehungen als auch mit inländischem Recht auseinander zu setzen.

Wenn der wahre wirtschaftliche Gehalt ermittelt und die dabei festgestellten Fakten unter den Tatbestand der Arbeitskräfteüberlassung subsumiert werden können, sind die Voraussetzungen für die Festsetzung der Abzugsteuer geschaffen.

Die Darstellung der Abzugsteuer im Detail bildet das letzte Kapitel zum gewählten Thema. Die Arbeit endet mit der Conclusio und dem Resümee über die Forschungsfragen.

## **Abstract**

This paper focuses on cross-border employment of companies that have their operational seat in a member state of the EU or EWR, but not in-country. These companies sign contracts regarding service conditions in Austria. Thus, workers of such sole traders or corporations are state-insured but their services are rendered in-country.

The EU Directives on posting of workers, temporary agency work and the enforcement of Directive concerning the posting of workers provide the legal basis regarding in-country norms. These provide the implementation of fundamental freedom in the member states. On the one hand the difficulty lies in the implementation regarding freedom to provide services. On the other hand, the Austrian economy with its companies and workers must be protected to ensure fair competitive conditions.

The continuing number of workers in companies abroad, who want to be part of the Austrian job market, represent a challenge. Civil law such as LSD-BG and AÜG, as well as fiscal law, constitute the legal basis for regulating and enforcing fiscal obligations.

Furthermore, it is necessary to find out whether the matter has to be treated according to civil law and fiscal law in order to evaluate if it is a matter of posting of workers or supply of staff. The decision depends on a number of reasons, which are evaluated according to the real economic content. These are described in detail in this paper. Concerning fiscal law, it is necessary to deal with cross-national legal measures and in-country law.

If the real economic content has been evaluated and the facts can be described as facts regarding the supply of staff, the conditions for determining withholding taxes are met.

The last chapter is dedicated to describing the matter of withholding taxes. The paper ends with a conclusion and a summary regarding the research questions.

## Abkürzungsverzeichnis

%	Prozent
Abb	Abbildung
ABl	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AN	Arbeitnehmer
Anm	Anmerkung
AÖF	Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung
Art	Artikel
ASoK	Arbeits- und Sozialrechtskartei
AÜ	Arbeitskräfteüberlasser
AÜG	Arbeitskräfteüberlassungsgesetz BGBl 1988/196
AuslBG	Ausländerbeschäftigungsgesetz BGBl 218/1975
AVRAG	Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz BGBl 1993/459
AZG	Arbeitszeitgesetz BGBl 461/1969
BAO	Bundesabgabenordnung
BFG	Bundesfinanzgericht
BGBI	Bundesgesetzblatt
BlgNr	Beilage(n) zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates
BMF	Bundesministerium für Finanzen
bspw	beispielsweise
BVergG 2006	Bundesvergabegesetz 2006 BGBl I 17/2006
bzw	beziehungsweise
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBA-EVO	DBA-Entlastungsverordnung BGBl III 92/2005
dh	das heißt
DRdA	Das Recht der Arbeit
EAS	Express Antwort Service
ErlRV	Erläuterungen zur Regierungsvorlage
EStG 1988	Einkommensteuergesetz 1988 BGBl 400/1988
EStR 2000	Einkommensteuerrichtlinien 2000
etc	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof

EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
f	der, die folgende
ff	der, die folgenden
FinPol	Finanzpolizei
FinStrG	Finanzstrafgesetz BGBl 129/1958
FN	Fußnote
gem	gemäß
GP	Gesetzgebungsperiode
Hrsg	Herausgeber
idF	in der Fassung
idFv	in der Fassung vor
idGF	in der geltenden Fassung
idR	in der Regel
iHv	in Höhe von
incl	inklusive
infas	Informationen aus dem Arbeits- und Sozialrecht
iRv	im Rahmen von
iSd	im Sinn des/der/dieser
iVm	in Verbindung mit
iZm	in Zusammenhang mit
JAS	Journal für Arbeitsrecht und Sozialrecht
km	Kilometer
KStG 1988	Körperschaftsteuergesetz 1988 BGBl 401/1988
lit	litera
LSD-BG	Lohn- und Sozialdumping-Bekämpfungsgesetz BGBl I 44/2016
LStR 2002	Lohnsteuerrichtlinien 2002
lt	laut
mE	meines Erachtens
ME	Ministerialentwurf
Mio	Millionen
Nr	Nummer
Ö	Österreich
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
OECD-MA	OECD Musterabkommen
OECD-MK	Kommentar zum OECD-MA
OGH	Oberster Gerichtshof

ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung
PV-Info	Fachzeitschrift für Personalverrechnung
RdW	Österreichisches Recht der Wirtschaft
RL	Richtlinie
Rn	Randnummer
Rs	Rechtssache
Rsp	Rechtsprechung
Rz	Randziffer
SWI	Steuer- und Wirtschaft International
SWK	Steuer- und Wirtschaftskartei
Tab	Tabelle
TS	Teilstrich
Tz	Textziffer
ua	unter anderem
UFS	Unabhängiger Finanzsenat
VfGH	Verfassungsgerichtshof
Vgl	Vergleiche
VO	Verordnung
vs	versus
VStG 1991	Verwaltungsstrafgesetz 1991 BGBl 52/1991
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
WSI	Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliches Institut
Z	Ziffer
ZAS	Zeitschrift für Arbeits- und Sozialrecht
zB	zum Beispiel
ZellKomm	Zeller Kommentar zum Arbeitsrecht
ZKO	Zentrale Koordinationsstelle des Bundesministeriums für Finanzen für die Kontrolle illegaler Beschäftigung
ZVB	Zeitschrift für Vergaberecht und Bauvertragsrecht

## Schlüsselbegriffe

Abzugsteuer	withholding tax
Arbeitnehmer	employee
Arbeitskraft	worker
Arbeitskräfteüberlassung	supply of staff
Beschäftiger	user of the workers
beschränkte Steuerpflicht	limited tax liability
Entsendung	posting of workers
Gesteller	supplier of staff
grenzüberschreitender Personaleinsatz	cross border employment
Haftung	liability
Personalverleiher	lessor of personnel
Überlasser	supplier of staff
Werkvertrag	service agreement
wirtschaftlicher Arbeitgeber	economic employee
zivilrechtlicher Arbeitgeber	employee of civil law



## Inhaltsverzeichnis

<b>KURZFASSUNG</b> .....	<b>III</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>IV</b>
<b>ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS</b> .....	<b>V</b>
<b>SCHLÜSSELBEGRIFFE</b> .....	<b>VIII</b>
<b>INHALTSVERZEICHNIS</b> .....	<b>IX</b>
<b>1. EINLEITUNG</b> .....	<b>1</b>
<b>1.1. Problemstellung</b> .....	<b>3</b>
<b>1.2. Zielsetzung und Forschungsfragen</b> .....	<b>4</b>
1.2.1. Zielsetzung .....	4
1.2.2. Definition der Forschungsfragen .....	4
1.2.3. Abgrenzung – Nicht-Ziele .....	5
<b>1.3. Methodische Vorgehensweise</b> .....	<b>5</b>
<b>1.4. Übersicht – Was erwartet den Leser?</b> .....	<b>6</b>
1.4.1. Der grenzüberschreitende Personaleinsatz .....	6
1.4.2. Abgabenrecht und grenzüberschreitender Personaleinsatz .....	6
1.4.3. Die Abzugsteuer im Rahmen der grenzüberschreitenden Arbeitskräfte .....	6
<b>2. DER GRENZÜBERSCHREITENDE PERSONALEINSATZ</b> .....	<b>7</b>
<b>2.1. Begriffe des grenzüberschreitenden Personaleinsatzes</b> .....	<b>7</b>
2.1.1. Die „echte“ Entsendung .....	7
2.1.2. Die Arbeitskräfteüberlassung .....	8
2.1.2.1. Rechtsverhältnisse im Rahmen der Arbeitskräfteüberlassung.....	8
2.1.2.1.1. Der Überlasser .....	8
2.1.2.1.2. Der Beschäftigte .....	9
2.1.2.1.3. Die überlassene Arbeitskraft.....	9
<b>2.2. Europäische Rechtsgrundlagen des grenzüberschreitenden Personaleinsatzes</b> .....	<b>9</b>
2.2.1. Die Entsenderichtlinie .....	10
2.2.2. Die Durchsetzungsrichtlinie .....	12
2.2.3. Die Leiharbeitsrichtlinie.....	12
2.2.4. Die Sicherheitsrichtlinie.....	13
<b>2.3. Innerstaatliche Rechtsgrundlagen des grenzüberschreitenden Personaleinsatzes</b> .....	<b>13</b>
2.3.1. Das Lohn- und Sozialdumping-Bekämpfungsgesetz.....	14

2.3.1.1.	Die arbeitsrechtlichen Ansprüche der Arbeitnehmer – Unterentlohnung ..	15
2.3.1.2.	Die Pflichten im Rahmen des LSD-BG .....	16
2.3.1.2.1.	Meldepflichten im Rahmen des LSD-BG .....	16
2.3.1.2.2.	Bereithaltpflichten im Rahmen des LSD-BG.....	17
2.3.2.	Das Arbeitskräfteüberlassungsgesetz.....	18
2.3.2.1.	Die Pflichten im Rahmen des AÜG .....	19
2.3.3.	Die Strafbestimmungen des LSD-BG und AÜG .....	21
2.3.3.1.	Strafen bei Unterentlohnung – § 29 LSD-BG .....	21
2.3.3.2.	Strafen bei Verstößen gegen Meldepflichten – § 26 LSD-BG.....	22
2.3.3.3.	Strafen bei Verstößen gegen Bereithaltpflichten – § 26 LSD-BG .....	22
2.3.3.4.	Strafen bei Verstößen gegen Bereithaltpflichten – § 28 LSD-BG .....	23
2.3.3.5.	Strafen bei Vereitelungshandlungen – § 27 LSD-BG .....	23
2.3.3.6.	Strafen im Rahmen des AÜG – § 22 AÜG .....	24
2.3.4.	Vergleich – Pflichten im Rahmen der „echten“ Entsendungen & im Rahmen der Arbeitskräfteüberlassung .....	25
2.3.5.	Die Abgrenzung zwischen Entsendung und Arbeitskräfteüberlassung.....	27
2.3.5.1.	Die Abgrenzung in der neueren Rechtsprechung des VwGH.....	28
2.3.5.2.	Übersicht Unterscheidungsmerkmale Arbeitskräfteüberlassung und Entsendung.....	29
2.3.6.	Die Finanzpolizei als Kontrollorgan iSd LSD-BG und des AÜG.....	30
<b>3.</b>	<b>ABGABENRECHT UND GRENZÜBERSCHREITENDER PERSONALEINSATZ.....</b>	<b>31</b>
<b>3.1.</b>	<b>Die Steuerpflicht bei grenzüberschreitenden Sachverhalten ....</b>	<b>31</b>
3.1.1.	Die unbeschränkte Steuerpflicht .....	32
3.1.2.	Die beschränkte Steuerpflicht .....	33
<b>3.2.</b>	<b>Der grenzüberschreitende Personaleinsatz im Abkommensrecht .....</b>	<b>33</b>
3.2.1.	Der ausländische Arbeitgeber/Auftragnehmer im Abkommensrecht .....	35
3.2.2.	Der ausländische Arbeitnehmer im Abkommensrecht.....	36
<b>3.3.</b>	<b>Der Begriff des Arbeitgebers im Abkommensrecht .....</b>	<b>36</b>
3.3.1.	Art 15 OECD MA – Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit.....	37
3.3.1.1.	Die 183-Tage-Klausel – Art 15 Abs 2 lit a OECD-MA.....	38
3.3.2.	Der Arbeitgeberbegriff nach dem OECD-MA .....	39
3.3.3.	Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff in Österreich vor Rechtsprechung des VwGH .....	41
3.3.3.1.	Qualifikationskonflikte .....	42
3.3.4.	Die Rechtsprechung des VwGH zum Arbeitgeberbegriff im Abkommensrecht .....	44

3.3.5.	Die Auswirkung der Rechtsprechung des VwGH zum Arbeitgeberbegriff im Abgabenrecht.....	47
3.3.5.1.	Die steuerlichen Konsequenzen bei Outbound-Fällen.....	47
3.3.5.2.	Die steuerlichen Konsequenzen bei Inbound-Fällen .....	48
3.3.5.3.	Erlass des BMF zu den Änderungen bei grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellung.....	49
<b>3.4.</b>	<b>Die Abgrenzung zwischen Entsendung und Gestellung von Arbeitskräften nach innerstaatlichem Recht .....</b>	<b>50</b>
3.4.1.	Der wahre wirtschaftliche Gehalt – § 21 BAO .....	50
3.4.2.	Merkmale für die Unterscheidung im Abgabenrecht.....	51
3.4.2.1.	Der Werkvertrag .....	51
3.4.2.2.	Die Gestellung von Arbeitskräften.....	52
3.4.2.3.	Rechtsprechung des VwGH zur Abgrenzung.....	52
3.4.2.4.	Rechtsprechung des BFG zur Abgrenzung.....	55
<b>3.5.</b>	<b>Resümee – Abgabenrecht und grenzüberschreitender Personaleinsatz .....</b>	<b>57</b>
<b>4.</b>	<b>DIE ABZUGSTEUER IM RAHMEN DER GRENZÜBERSCHREITENDEN ARBEITSKRÄFTEGESTELLUNG.....</b>	<b>62</b>
<b>4.1.</b>	<b>Begriffsdefinition der Abzugsteuer .....</b>	<b>62</b>
<b>4.2.</b>	<b>Die Abzugsteuer aus dem Blickwinkel des EuGH.....</b>	<b>63</b>
4.2.1.	Die Zulässigkeit von Abzugsteuern dem Grunde nach.....	63
4.2.2.	Die Einschränkung von Abzugsteuern dem Grunde nach .....	64
4.2.3.	Die Höhe der Bemessungsgrundlage von Abzugsteuern .....	64
<b>4.3.</b>	<b>Die Besteuerung von Inbound-Fällen der grenzüberschreitenden Gestellung von Arbeitskräften .....</b>	<b>66</b>
4.3.1.	Der Paragraphendschubel der Besteuerung grenzüberschreitender Gestellung von Arbeitskräften .....	66
4.3.2.	Die überlassene Arbeitskraft in Inbound-Fällen aus abgabenrechtlicher Sicht .....	67
4.3.2.1.	„Tie-Breaker-Rules“ bei doppelter Ansässigkeit .....	68
4.3.3.	Der ausländische Überlasser in Inbound-Fällen aus abgabenrechtlicher Sicht .....	69
4.3.3.1.	Die Lohnsteuerbetriebsstätte gem § 81 EStG .....	69
4.3.4.	Der Beschäftiger in Inbound-Fällen aus abgabenrechtlicher Sicht .....	70
4.3.4.1.	Die Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer .....	71
4.3.4.1.1.	Die Bruttobesteuerung .....	71
4.3.4.1.2.	Die Nettobesteuerung .....	72
4.3.4.2.	Der Steuersatz der Abzugsteuer .....	75
4.3.4.3.	Die Abfuhr der Abzugsteuer .....	76

4.3.4.4.	Die Haftung des Beschäftigers bei Inbound-Arbeitskräftegestellungen	77
4.3.4.4.1.	Die Geltendmachung der Haftung	78
4.3.5.	Die Entlastung von der Abzugsteuer	79
4.3.5.1.	Die Entlastung an der Quelle	79
4.3.5.2.	Die Entlastung durch Rückzahlung	80
4.3.5.3.	Die Entlastung durch Veranlagung	81
<b>4.4.</b>	<b>Resümee – Die Abzugsteuer im Rahmen der grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung</b>	<b>81</b>
<b>5.</b>	<b>CONCLUSIO</b>	<b>83</b>
<b>5.1.</b>	<b>„Echte“ Entsendung oder doch Arbeitskräfteüberlassung? .....</b>	<b>83</b>
5.1.1.	Die Gestellung von Arbeitskräften aus dem Blickwinkel des Beschäftigers ..	83
5.1.2.	Die Gestellung von Arbeitskräften aus dem Blickwinkel des Überlassers	85
<b>5.2.</b>	<b>„Gestaltungsrisiko“ aus Sicht der Abgabenbehörde? .....</b>	<b>86</b>
<b>5.3.</b>	<b>Konsequenzen der VwGH Rechtsprechung zur Abgrenzung iSd AÜG .....</b>	<b>86</b>
<b>5.4.</b>	<b>Die Synergien der abgabenbehördlichen Kontroll- und Prüfungstätigkeit .....</b>	<b>87</b>
<b>5.5.</b>	<b>Risiken der Umqualifizierung beim Beschäftiger .....</b>	<b>88</b>
5.5.1.	Risiken nach dem LSD-BG und dem AÜG .....	89
5.5.2.	Risiken nach dem Abgabenrecht .....	90
<b>5.6.</b>	<b>Abschließende Worte .....</b>	<b>92</b>
	<b>LITERATURVERZEICHNIS .....</b>	<b>94</b>
	<b>ABBILDUNGSVERZEICHNIS .....</b>	<b>99</b>
	<b>TABELLENVERZEICHNIS .....</b>	<b>100</b>

## 1. Einleitung

Der österreichische Markt stellt sich für Unternehmen und Arbeitnehmer aus dem Ausland, speziell aus der EU und dem EWR aufgrund seines vergleichsweise hohen Preis- und Lohnniveaus als ein äußerst attraktiver Auftrag- und Arbeitgeber dar.

Aufgrund seiner geografischen Lage ist Österreich insbesondere für die im Jahr 2004 der EU beigetretenen Länder hinsichtlich der Erbringung grenzüberschreitender Leistungen ins Inland, das sogenannte „Herüberarbeiten“ attraktiv. Die gemeinsame Grenze zu diesen Ländern beträgt 1.256 km und rund 60% der österreichischen Bevölkerung lebt in weniger als 100 km Entfernung zu diesen Grenzen.<sup>1</sup>

Betrachtet man die Verteilung der Mindeststundenlöhne und der Arbeitskosten der einzelnen Mitgliedstaaten, wird klar, dass auch seitens der dort ansässigen Unternehmen und Arbeitskräfte großes Interesse an der Leistungserbringung für österreichische Unternehmen besteht.



Abb 1: Mindeststundenlohn & Arbeitskosten in der EU<sup>2</sup>

Im Rahmen des Beitritts der EU-8<sup>3</sup> wurde eine siebenjährige Übergangsregelung hinsichtlich des Zutritts ins Inland im Rahmen der Arbeitnehmerfreizügigkeit und der Dienstleistungsfreiheit von Seiten Österreichs und anderer Mitgliedstaaten ausverhandelt.

<sup>1</sup> Vgl Gagawczuk, Lohndumping - Zahlen, Daten, Fakten, DRdA-Infas 2017, 318.

<sup>2</sup> Datenquellen: Mindeststundenlohn 2016: WSI, abrufbar unter: [https://www.boeckler.de/wsimit\\_2016\\_02\\_schulten.pdf](https://www.boeckler.de/wsimit_2016_02_schulten.pdf), eingesehen am 5.5.2018; Arbeitskosten 2016: Eurostat (Online-Datencode: lc\_ici\_lev).

<sup>3</sup> EU-8: Estland, Lettland, Litauen, Polen, Slowakei, Slowenien, Tschechien, Ungarn.

Die vielfach in inländischen Medien kolportierte Befürchtung einer Überschwemmung des österreichischen Arbeitsmarktes durch ausländische Billigarbeitskräfte sollte damit verhindert werden.<sup>4</sup> Mit Ablauf dieser Fristen fiel die Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit und Dienstleistungsfreiheit weg und es erfolgte die sukzessive Öffnung des österreichischen Arbeitsmarktes.

EU-Beitritt	Mitgliedstaaten	volle Dienstleistungs-freiheit & Arbeitnehmer-freizügigkeit ab
1.5.2004	Estland, Lettland, Litauen, Polen, Slowakei, Slowenien, Tschechien, Ungarn	1.5.2011
1.5.2004	Malta, Zypern	keine Beschränkungen
1.1.2007	Bulgarien, Rumänien	1.1.2014
1.7.2013	Kroatien	1.7.2020 (spätestens)

Tab 1: Übersicht Entfall der Übergangsbestimmungen<sup>5</sup>

Aufgrund der zum Zeitpunkt des Auslaufens der Übergangsfrist und bis heute noch bestehenden unterschiedlichen Arbeitskosten und Lohnniveaus der einzelnen Mitgliedstaaten war der Gesetzgeber zum Handeln gezwungen. Durch den Wegfall der Zutrittsbeschränkungen sollten weder Arbeitnehmer österreichischer Unternehmen durch kostengünstigere Arbeitskräfte in die Arbeitslosigkeit entlassen werden, noch sollten ausländische Unternehmen aufgrund des Vorteils wesentlich günstigerer Arbeitskosten die Wettbewerbsfähigkeit inländischer Unternehmer und Arbeitgeber unterlaufen.

Aus der Notwendigkeit heraus einerseits den freien Dienstleistungsverkehr zu ermöglichen, andererseits aber auch die heimische Wirtschaft und den Arbeitsmarkt zu schützen, wurde gleichzeitig mit dem Auslaufen der Übergangsfrist ein komplexes Regelwerk in Kraft gesetzt. Der Gesetzgeber ordnete ua Mindestentgeltvorschriften, sowie Schutzbestimmungen für in Österreich grenzüberschreitend tätige Arbeitnehmer an.

Im Rahmen des grenzüberschreitenden Personaleinsatzes finden aber auch die Bestimmungen des Abgaben- und Abkommensrechts Anwendung. Werden grenzüberschreitend Leistungen erbracht, besteht grundsätzlich ein Interesse des Gesetzgebers diese im Inland erbrachten Leistungen zu besteuern. Dabei muss jedoch immer auf das Abkommensrecht, welches Besteuerungsrechte zuteilt, Bedacht genommen werden.

<sup>4</sup> Vgl Die Presse vom 11.4.2016, Arbeitsmarkt: Ungarn gegen strengere EU-Regeln für Billigarbeiter, abrufbar unter: [https://diepresse.com/home/wirtschaft/economist/4965188/Arbeitsmarkt\\_Ungarn-gegen-stroengere-EURegeln-fuer-Billigarbeiter](https://diepresse.com/home/wirtschaft/economist/4965188/Arbeitsmarkt_Ungarn-gegen-stroengere-EURegeln-fuer-Billigarbeiter), eingesehen am 10.3.2018; Die Presse vom 25.4.2014, EU-Osterweiterung: Die meisten Ängste haben sich nicht bewahrheitet, abrufbar unter: [https://diepresse.com/home/politik/eu/1598676/EUOsterweiterung\\_Die-meisten-Aengste-bewahrheiten-sich-nicht](https://diepresse.com/home/politik/eu/1598676/EUOsterweiterung_Die-meisten-Aengste-bewahrheiten-sich-nicht), eingesehen am 10.3.2018; Der Standard vom 14.7.2015, Finanzpolizei: Aktion scharf gegen Ost-Lohndumping, abrufbar unter: <https://derstandard.at/2000019074407/An-der-Grenze-zur-Wettbewerbsfaehigkeit>, eingesehen am 10.3.2018.

<sup>5</sup> Vgl Gerhartl/Nadlinger, Die Öffnung des Arbeitsmarktes, ASoK Spezial, 33.

Dennoch werden Unternehmen immer nach Möglichkeiten suchen, Leistungen kostengünstig, problemlos und unbürokratisch einzukaufen. Der kontinuierliche Anstieg von Entsendungen lässt die Tendenz erkennen, dass die Beauftragung ausländischer Unternehmen an Attraktivität gewinnt. In der Praxis bedeutet dies auch das Erfordernis vermehrter Kontrollen hinsichtlich der Einhaltung relevanter Bestimmungen bspw durch die Abgabenbehörden im Rahmen von Betriebsprüfungen oder Kontrollen vor Ort durch die Finanzpolizei. Dabei ist insbesondere der wahre wirtschaftliche Gehalt der Leistungsbeziehungen bis ins letzte Detail der praktischen Durchführung zu prüfen.

## 1.1. Problemstellung

Durch die Globalisierung der Wirtschaft und insbesondere durch den Wegfall von Zutritts Hindernissen für Mitgliedstaaten in unmittelbarer Nachbarschaft zu Österreich ist es für im Inland ansässige Unternehmen einfacher geworden Arbeitnehmer aus diesen Mitgliedstaaten zu beschäftigen und Unternehmen aus diesen Mitgliedstaaten zu beauftragen.

Bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen sind grundsätzlich zwei Arten des Personaleinsatzes zu unterscheiden. Zum einen handelt es sich hierbei um die „echte“ Entsendung von Mitarbeitern, zum anderen um die Überlassung von Mitarbeitern zur Arbeitsausübung.

Österreich ist das viertwichtigste<sup>6</sup> Empfängerland für grenzüberschreitende Personaleinsätze. In den Jahren 2010 bis 2015 ist die Anzahl der Entsendungen ins Inland um 82% gestiegen. Im Jahr 2011 lagen die Entsendemeldungen bei rund 23.100. Bis zum Jahr 2016 ist die Anzahl der Meldungen auf knapp 81.400 gestiegen, wobei 192.581 Arbeitnehmer erfasst wurden. Davon wurden 166.849 Arbeitnehmer im Rahmen „echter“ Entsendungen und 26.092 Arbeitnehmer im Rahmen von Arbeitskräfteüberlassungen im Inland tätig.<sup>7</sup>

Abhängig von der Form des grenzüberschreitenden Personaleinsatzes ergeben sich sowohl im Arbeitsrecht, als auch im Abgabenrecht unterschiedliche Rechtsfolgen. Im Rahmen dieser Arbeit werden die Aspekte iZm der Leistungserbringung im Inland, dem „Herüberarbeiten“ bzw „Hereinarbeiten“ beleuchtet.

Die Unterscheidung zwischen „echter“ Entsendung und Arbeitskräfteüberlassung wird untersucht und in weiterer Folge werden die sich aus dieser Differenzierung ergebenden Auswirkungen beleuchtet. Darüber hinaus soll analysiert werden, ob die Rechtsfolgen dieser Unterscheidung eine der beiden Formen des grenzüberschreitenden Personaleinsatzes attraktiver erscheinen lässt.

---

<sup>6</sup> Nur die Mitgliedstaaten Deutschland, Frankreich und Belgien nehmen mehr entsendete oder überlassene Arbeitnehmer auf.

<sup>7</sup> Vgl *Gagawczuk*, Lohndumping - Zahlen, Daten, Fakten, DRdA-InfA 2017, 319.

In diesem Kontext wird auch die Abgrenzungsproblematik zwischen „echter“ Entsendung und Arbeitskräfteüberlassung aufgegriffen. In der Praxis ist es oftmals schwierig festzustellen, welche Form des grenzüberschreitenden Personaleinsatzes vorliegt. Im Rahmen dieser Arbeit wird insbesondere auf die abgabenrechtlichen Kriterien zur Abgrenzung eingegangen. Die Beurteilung, ob „echte“ Entsendung oder Arbeitskräfteüberlassung vorliegt, ist oft erst nach intensiver, detaillierter Sachverhaltsermittlung möglich, wobei auf die diesbezüglich bisher ergangene Rechtsprechung des BFG<sup>8</sup>, sowie des VwGH Bedacht genommen wird.

Der grenzüberschreitende Personaleinsatz wird auch aus dem Blickwinkel des Abgabenrechts iVm dem Abkommensrecht genauer beleuchtet. In diesem Zusammenhang ist insbesondere die Auslegung des Arbeitgeberbegriffs im Abkommensrecht von Bedeutung. Zu diesem Zweck wird die bisherige Verwaltungspraxis und Rechtsansicht des BMF und die ergangene Rechtsprechung des VwGH gegenübergestellt und einem Vergleich unterzogen.

Abschließend wird die Besteuerung im Rahmen der grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung aufgegriffen, wobei insbesondere auf die Rolle des Auftraggebers als Beschäftigter eingegangen.

## **1.2. Zielsetzung und Forschungsfragen**

### **1.2.1. Zielsetzung**

Die gegenständliche Arbeit soll belegen, dass es in vielerlei Hinsicht einen bedeutenden Unterschied macht, ob ein grenzüberschreitendes Tätigwerden von Arbeitskräften im Rahmen einer „echten“ Entsendung oder aber als Arbeitskräfteüberlassung erfolgt.

Ziel der Arbeit ist es also, die arbeits- und steuerrechtliche Thematik des grenzüberschreitenden Personaleinsatzes mit Hilfe einer Gegenüberstellung der „echten“ Entsendung und der Arbeitskräfteüberlassung aufzuarbeiten und in weiterer Folge darzustellen, weshalb die Kontrolle von Entsendesachverhalten im Rahmen abgabenbehördlicher Überprüfungen als Schwerpunktsetzung sinnvoll erscheint.

### **1.2.2. Definition der Forschungsfragen**

Anhand der Problemstellung und der Zielsetzung ergeben sich nachfolgende Forschungsfragen:

- Was sind die wesentlichen Unterschiede zwischen der „echten Entsendung“ und der grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung und welche der beiden Formen bringt für welche Vertragsparteien welche Vorteile?
- Lassen sich aus der vorangegangenen Fragestellung Risiken ableiten, wenn eine dieser beiden Formen im Vergleich zur anderen deutliche Vorteile erkennen lässt?

---

<sup>8</sup> Die Rechtsprechung erfasst sowohl jene des BFG, als auch jene des dem BFG vorangegangenen Unabhängigen Finanzsenats (UFS).



- Welche Auswirkung hat die neue Rechtsprechung des VwGH hinsichtlich der Abgrenzung zwischen Arbeitskräfteüberlassung und „echter“ Entsendung in Bezug auf das Arbeitsrecht?
- Welche Synergien ergeben sich für die abgabenbehördliche Kontrolltätigkeit trotz unterschiedlicher Rechtsgebiete?
- Welche Risiken ergeben sich bei der Umqualifizierung des Sachverhalts von „echter“ Entsendung zur Gestellung von Arbeitskräften beim Beschäftiger?

### **1.2.3. Abgrenzung – Nicht-Ziele**

Die komplexe Thematik des grenzüberschreitenden Personaleinsatzes macht eine Abgrenzung und Definition von Nicht-Zielen dieser Arbeit erforderlich.

Nachfolgende Themenbereiche werden im Rahmen dieser Arbeit nicht behandelt:

- grenzüberschreitende Personaleinsätze von Österreich ins Ausland
- grenzüberschreitende Personaleinsätze aus Ländern außerhalb der EU, dem EWR und der Schweiz nach Österreich
- sozialversicherungsrechtliche Aspekte des grenzüberschreitenden Personaleinsatzes
- fremdenrechtliche Aspekte des grenzüberschreitenden Personaleinsatzes
- Aspekte der Konzernentsendung und damit in Zusammenhang stehende Verrechnungspreisthematiken
- tiefergehende arbeitsrechtliche Aspekte

### **1.3. Methodische Vorgehensweise**

Die methodische Vorgehensweise im Rahmen dieser Arbeit erfolgt durch Literaturrecherche. Als Quellen dienen Gesetze, Verordnungen, Erlässe, Richtlinien und Judikatur unterschiedlichster Gerichtsbarkeiten. Daneben werden Kommentare, Fachbücher und Artikel aus wissenschaftlichen Zeitschriften zur Bearbeitung der Thematik herangezogen. Die in dieser Arbeit angeführten statistischen Werte wurden den zitierten Internetquellen entnommen.

## **1.4. Übersicht – Was erwartet den Leser<sup>9</sup>?**

Systematisch gliedert sich die Arbeit in drei Abschnitte.

1. Der grenzüberschreitende Personaleinsatz
2. Abgabenrecht und grenzüberschreitender Personaleinsatz
3. Die Abzugsteuer im Rahmen der grenzüberschreitenden Arbeitskräftegestaltung

Den Abschluss dieser Arbeit bildet das letzte Kapitel, die Conclusio.

### **1.4.1. Der grenzüberschreitende Personaleinsatz**

Im ersten Abschnitt dieser Arbeit werden zunächst die wesentlichen Begriffe des grenzüberschreitenden Personaleinsatzes erläutert. Es folgt ein Überblick über die unionsrechtlichen Vorgaben und deren innerstaatliche Umsetzung. Die innerstaatlichen Regelungen werden dahingehend analysiert, welche Pflichten und Sanktionen sich für den Rechtsanwender ergeben. Schließlich wird die Abgrenzung zwischen „echter“ Entsendung und Arbeitskräfteüberlassung behandelt.

### **1.4.2. Abgabenrecht und grenzüberschreitender Personaleinsatz**

Der zweite Abschnitt beschäftigt sich einleitend mit der Steuerpflicht unter Berücksichtigung der abkommensrechtlichen Bestimmungen iZm dem grenzüberschreitenden Personaleinsatz. Die anschließenden Ausführungen widmen sich der Definition des Arbeitgeberbegriffs im Abgabenrecht, wobei konkret auf die bisherige Rechtsansicht des BMF, die divergierende Rechtsprechung des VwGH und die daraus resultierenden Auswirkungen auf die Besteuerung iZm der grenzüberschreitenden Arbeitskräftegestaltung eingegangen wird. Einen weiteren Schwerpunkt dieses Abschnitts bildet die Abgrenzung zwischen „echter“ Entsendung und Arbeitskräfteüberlassung im Abgabenrecht anhand der bis dato ergangenen Rechtsprechung des VwGH und BFG.

### **1.4.3. Die Abzugsteuer im Rahmen der grenzüberschreitenden Arbeitskräfte**

Im Mittelpunkt des dritten Abschnitts steht die Anwendung der Abzugsteuer als Erhebungsform der Einkommensteuer bei grenzüberschreitender Arbeitskräftegestaltung. Zunächst wird die Zulässigkeit der Abzugsteuer nach unionsrechtlichen Vorgaben beleuchtet. In weiterer Folge werden die innerstaatlichen Bestimmungen der Besteuerung erläutert.

---

<sup>9</sup> Aus Gründen der leichteren Lesbarkeit wird auf geschlechtsspezifische Formulierungen verzichtet. Die in der vorliegenden Arbeit verwendeten Begrifflichkeiten sind neutral zu verstehen.

## 2. Der grenzüberschreitende Personaleinsatz

### 2.1. Begriffe des grenzüberschreitenden Personaleinsatzes

Von „Entsendung“ spricht man im Allgemeinen immer dann, wenn es im Rahmen von grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen auch zum grenzüberschreitenden Einsatz bzw Tätigwerden von Arbeitskräften kommt.

Der europarechtliche Begriff der Entsendung umfasst sowohl eine Entsendung im engeren Sinn, als auch die grenzüberschreitende Überlassung von Arbeitskräften.<sup>10</sup> Unter dem europarechtlichen Begriff der Entsendung sind grundsätzlich drei unterschiedliche Sachverhalte zu verstehen,

- die „klassische“ oder „echte“ Entsendung,
- die Konzernentsendung und
- die Entsendung im Rahmen der Arbeitskräfteüberlassung.

Im innerstaatlichen Recht gibt es keine positive Abgrenzung des Entsendebegriffs. Den entsprechenden Gesetzen ist lediglich zu entnehmen, in welchen Fällen bzw bei welchen Sachverhalten keine Entsendung vorliegt. Insbesondere sind die Tatbestände der Arbeitskräfteüberlassung für die Abgrenzung der „echten“ Entsendung heranzuziehen.

Die Unterscheidung, ob es sich bei einem Sachverhalt um eine „echte“ Entsendung oder um Überlassung von Arbeitskräften handelt, ist in weiterer Folge von maßgeblicher Bedeutung. An diese Differenzierung sind weitreichende und verschiedenartige Rechtsfolgen geknüpft. Für die Beurteilung, ob eine Entsendung oder eine Überlassung vorliegt, ist sowohl im Arbeits- wie auch im Ertragssteuerrecht der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform ausschlaggebend.

#### 2.1.1. Die „echte“ Entsendung

Der klassische Fall einer Entsendung liegt dann vor, wenn ein Arbeitnehmer eines Unternehmens unter Aufrechterhaltung seines Arbeitsverhältnisses in das Hoheitsgebiet eines anderen Staates entsandt wird.<sup>11</sup> Vielfach erfolgt dies zur Erfüllung kurzfristiger Tätigkeiten im Rahmen eines Werkvertrags. Diesbezüglich liegt eine Dienstleistungsentsendung vor. Der Arbeitnehmer wird im Namen und Auftrag des entsendenden Unternehmens in einem anderen Mitgliedstaat tätig. Das Bestehen eines Dienstleistungsvertrages zwischen dem entsendenden Unternehmen und dem Leistungsempfänger ist nach innerstaatlichem Recht seit 2017 für das Vorliegen einer „echten“ Entsendung nicht mehr maßgeblich.<sup>12</sup>

---

<sup>10</sup> Vgl Gerhartl, Grenzüberschreitende Überlassung bzw Entsendung Einflüsse des Unionsrechts, ASoK 2018, 139.

<sup>11</sup> Vgl Endfellner/Exel/Freudhofmeier/Kopecek, Personalentsendung kompakt<sup>2</sup>, 15.

<sup>12</sup> Vgl Edthaler/Traxler, Entsendung oder Arbeitskräfteüberlassung – ein Kurzüberblick, PV-Info 3/2017, 8 f.

## **2.1.2. Die Arbeitskräfteüberlassung**

Für die Arbeitskräfteüberlassung gibt es unterschiedliche Termini wie etwa „Leiharbeit“, „Personalleasing“, „Personalbereitstellung“ oder auch „Gestellung“.

Unter all diesen verschiedenen Bezeichnungen ist jedoch immer die Zurverfügungstellung von Arbeitskräften zur Arbeitsleistung an einen Dritten zu verstehen, wobei dieser die ihm überlassenen Arbeitskräfte für seine betriebseigenen Aufgaben einsetzt.<sup>13</sup>

Charakteristisch für die Arbeitskräfteüberlassung ist, dass die überlassene Arbeitskraft ihre Arbeitsleistung nicht im Betrieb ihres Arbeitgebers, des Überlassers, sondern in Unterordnung unter die Weisungsbefugnis des Beschäftigers in dessen Betrieb erbringt.<sup>14</sup> Ein weiteres typisches Merkmal der Arbeitskräftegestellung ist die dreipersonale Gestaltung der Vertragsverhältnisse zwischen Arbeitskraft, Beschäftiger und Überlasser.<sup>15</sup>

### **2.1.2.1. Rechtsverhältnisse im Rahmen der Arbeitskräfteüberlassung**

Im Rahmen der Arbeitskräfteüberlassung bestehen Rechtsverhältnisse immer zwischen zumindest drei Vertragspartnern. Einerseits schließt der Überlasser mit dem Beschäftiger einen Überlassungs- bzw Dienstverschaffungsvertrag ab um dem Beschäftiger Arbeitskräfte zur Arbeit für dessen betriebseigene Zwecke zu überlassen. Zum anderen steht der Überlasser in einer Vertragsbeziehung zu seiner Arbeitskraft. In der Regel kommt es zwischen der überlassenen Arbeitskraft und dem Beschäftiger zu keiner Vertragsbeziehung.<sup>16</sup>

#### **2.1.2.1.1. Der Überlasser**

Überlasser ist derjenige, der die Arbeitskräfte zur Arbeitsleistung an Dritte vertraglich verpflichtet.<sup>17</sup>

Der Überlasser ist als Arbeitgeber im arbeitsrechtlichen Sinn anzusehen und zwischen ihm und der überlassenen Arbeitskraft besteht ein Arbeitsvertrag. Die Überlassung von arbeitnehmerähnlichen Personen mittels Werkvertrag oder freiem Dienstvertrag ist ebenfalls als Arbeitskräfteüberlassung einzustufen.<sup>18</sup> In der Praxis wird der Überlasser auch häufig als „Verleiher“ oder „Personalbereitsteller“ bezeichnet. Ihm obliegt ua auch die Pflicht zur Bezahlung des Entgelts an die Arbeitskraft.<sup>19</sup>

---

<sup>13</sup> Vgl *Tomandl*, Arbeitskräfteüberlassung<sup>3</sup> (2017) 13.

<sup>14</sup> Vgl *Mayr*, Arbeitsrecht (2016) § 3 AÜG E 1.

<sup>15</sup> Vgl *Schindler* in *ZellKomm*<sup>2</sup> § 3 AÜG Rz 1.

<sup>16</sup> Vgl *Rauch*, Arbeitsrecht für Arbeitgeber 2017<sup>16</sup> (2017) 475.

<sup>17</sup> § 3 Abs 2 AÜG BGBl 1988/196 idgF.

<sup>18</sup> Vgl *Schindler* in *ZellKomm*<sup>2</sup> § 3 AÜG Rz 2 f.

<sup>19</sup> Vgl *Obereder* in *Mazal/Risak* (Hrsg), Das Arbeitsrecht I<sup>30</sup> § 4 AÜG Rz 4.

### **2.1.2.1.2. Der Beschäftiger**

Derjenige, der die Arbeitskräfte eines Überlassers zur Erbringung von Arbeitsleistung für betriebseigene Aufgaben einsetzt, ist Beschäftiger.<sup>20</sup>

Der Beschäftiger hat als Empfänger der Arbeitsleistung Anspruch auf die vereinbarten Qualifikationen des zur Verfügung gestellten Arbeitnehmers. Der Überlasser steht dem Beschäftiger nur für die grundsätzliche Qualifikation und Arbeitsbereitschaft des überlassenen Arbeitnehmers ein, jedoch nicht für die Qualität der geleisteten Arbeit. Als Beschäftiger kommen auch Privatpersonen in Betracht.<sup>21</sup>

Zwischen dem Überlasser und dem Beschäftiger besteht die schuldrechtliche Verbindung durch einen Überlassungs- bzw Dienstverschaffungsvertrag. Vertragliche Vereinbarungen zwischen der Arbeitskraft und dem Beschäftiger liegen in der Regel nicht vor.<sup>22</sup>

### **2.1.2.1.3. Die überlassene Arbeitskraft**

Im Rahmen der Überlassung von Arbeitskräften können diese sowohl Arbeitnehmer als auch arbeitnehmerähnliche Personen sein. Merkmal der Arbeitnehmereigenschaft ist die persönliche Abhängigkeit vom Arbeitgeber. Diese zeichnet sich vor allem durch die organisatorische Gebundenheit in Form von Vorgaben hinsichtlich Arbeitszeit und Arbeitsort, sowie Kontrolle und Weisungsgebundenheit aus.<sup>23</sup> Die arbeitsvertragliche Beziehung besteht zum Überlasser und nicht zum Beschäftiger. Die von der Arbeitskraft eigentlich dem Überlasser geschuldete Arbeitsleistung ist jedoch dem Beschäftiger zu erbringen.<sup>24</sup>

## **2.2. Europäische Rechtsgrundlagen des grenzüberschreitenden Personaleinsatzes**

Die in Art 56 AEUV<sup>25</sup> gewährleistete Dienstleistungsfreiheit ist eine der Grundfreiheiten der EU und bildet die Grundlage für die weiteren iZm dem grenzüberschreitenden Personaleinsatz ergangenen Rechtsetzungsakte der EU. Nach Rechtsprechung des EuGH ist sowohl die Entsendung von Arbeitnehmern zur Erfüllung eines Vertrages als auch die Arbeitskräfteüberlassung eine Dienstleistung und somit unter die unionsrechtliche Dienstleistungsfreiheit zu subsumieren.<sup>26</sup>

---

<sup>20</sup> § 3 Abs 3 AÜG BGBl 1988/196 idgF.

<sup>21</sup> Vgl *Schindler* in *ZellKomm*<sup>2</sup> § 3 AÜG Rz 9 f.

<sup>22</sup> Vgl *Mayr*, *Arbeitsrecht* (2016) § 3 AÜG E 2 mit Verweis auf OGH 10.10.1990, 9 Ob A 602/90.

<sup>23</sup> Vgl *Haas/Hollaus/Poglies-Schneiderbauer*, *Arbeitskräfteüberlassung*, *SWK Spezial* (2014) 14.

<sup>24</sup> Vgl *Schindler* in *ZellKomm*<sup>2</sup> § 3 AÜG Rz 11.

<sup>25</sup> Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union BGBl III 86/1999 idgF BGBl III 314/2013.

<sup>26</sup> Vgl *Franzen*, *Die europarechtlichen Grundlagen der grenzüberschreitenden Arbeitnehmerüberlassung*, *ZAS* 2011, 256 ff.

Unter der Dienstleistungsfreiheit ist das Recht zu verstehen, dass es Unternehmern, welche in Mitgliedstaaten ansässig sind, ermöglicht, vorübergehende grenzüberschreitende Tätigkeiten auszuführen ohne dass es einer Ansiedelung im anderen Mitgliedstaat bedarf, um die beauftragte Dienstleistung zu erbringen.<sup>27</sup> Davon umfasst ist auch das Recht der Unternehmen, sich anlässlich der grenzüberschreitenden Erbringung dieser Dienstleistung ihrer Arbeitnehmer zu bedienen und diese in den Aufnahmestaat zur Erbringung dieser Leistung zu entsenden.<sup>28</sup>

Dienstleistungen sind gem Art 57 AEUV Leistungen, die idR gegen Entgelt erbracht werden. Insbesondere gelten als Dienstleistungen gewerbliche, kaufmännische, handwerkliche und freiberufliche Tätigkeiten. Der Leistende kann zwecks Erbringung seiner Leistung seine Tätigkeit vorübergehend in einem anderen Mitgliedstaat ausüben und zwar unter den gleichen Bedingungen, welche dieser Mitgliedstaat auch für seine eigenen Angehörigen vorsieht.

Die einzelnen Mitgliedstaaten müssen somit gewährleisten, dass Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten für die Erbringung von Leistungen in einem anderen Mitgliedstaat ihr Eigenpersonal zur Leistungserbringung einsetzen dürfen. Hinsichtlich der am Tätigkeitsort eingesetzten Arbeiter dürfen die aufnehmenden Mitgliedstaaten keine Bedingungen wie etwa die Einholung oder Beantragung einer Arbeitserlaubnis für das entsendete Personal stellen. Dies gilt auch für den Fall, wenn es sich bei dem entsendeten Mitarbeiter um einen Angehörigen eines Drittstaates handelt, der im Besitz einer ordnungsgemäßen Beschäftigungsbewilligung oder Arbeitserlaubnis im Entsendemitgliedstaat ist.<sup>29</sup>

### **2.2.1. Die Entsenderichtlinie**

Die Richtlinie<sup>30</sup> 96/71/EG vom 16.12.1996 regelt die Entsendung von Arbeitnehmern im Rahmen der Erbringung von Dienstleistungen. Ziel ist es, die Prinzipien des freien Personen- und Dienstleistungsverkehrs zu fördern. Gleichzeitig sollen faire Wettbewerbsbedingungen hergestellt sowie die rechtliche Gleichstellung von Arbeitnehmern gewährleistet werden.<sup>31</sup>

---

<sup>27</sup> Vgl *Gerhartl/Nadlinger*, Die Öffnung des Arbeitsmarktes, ASoK Spezial (2011) 36.

<sup>28</sup> Vgl *Risak*, Überlegungen zum Vorschlag der Europäischen Kommission zur Änderung der Entsende-RL 96/71/EG, DRdA 2016, 306.

<sup>29</sup> Vgl *Karl*, Grenzüberschreitende Entsendungen - Das Spannungsfeld zwischen Dienstleistungsfreiheit, Rom I-VO, EntsendeRL und nationalem Recht, ZAS 2015, 196.

<sup>30</sup> RL 96/71/EG des europäischen Parlaments und des Rates v 16.12.1996 über die Entsendung von Arbeitnehmern im Rahmen der Erbringung von Dienstleistungen, ABI L 1997/18, 1.

<sup>31</sup> Vgl *Endfellner/Exel/Freudhofmeier/Kopecek*, Personalentsendung kompakt<sup>2</sup>, 20.

Die EntsendeRL gilt für Unternehmen mit Sitz in einem Mitgliedstaat, die aufgrund länderübergreifender Erbringung von Dienstleistungen Arbeitnehmer entsenden.<sup>32</sup> Dabei dient die Richtlinie

- dem Schutz von Arbeitnehmern,
- der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen und
- der Beseitigung von Hindernissen und Unklarheiten, die zu einer Beeinträchtigung des freien Dienstleistungsverkehrs führen würden.<sup>33</sup>

Die EntsendeRL unterscheidet grundsätzlich drei Typen der Entsendung:

- Entsendung im Rahmen eines Vertrags zwischen dem entsendenden Unternehmen und dem Dienstleistungsempfänger
- Entsendung von Arbeitnehmern in eine Niederlassung (Konzernentsendung)
- Entsendung durch ein Leiharbeitsunternehmen (Arbeitskräfteüberlassung)

In allen drei Fällen sind weitere Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der EntsendeRL notwendig:

- Es muss sich um einen grenzüberschreitenden Sachverhalt handeln, dh der Arbeitnehmer wird in einem (empfangendem) Unternehmen eingesetzt, das in einem anderen Mitgliedstaat tätig ist als das entsendende Unternehmen seinen Sitz bzw seine Niederlassung hat.
- Während der Dauer der Entsendung muss ein aufrechtes Arbeitsverhältnis zwischen dem entsendenden Unternehmen und dem Arbeitnehmer bestehen.<sup>34</sup>

Auf die entsandten Arbeitnehmer sind die in Art 3 Abs 1 lit a - g EntsendeRL aufgelisteten Bestimmungen anzuwenden. Nach der EntsendeRL sind bestimmte Arbeits- und Beschäftigungsbedingungen des aufnehmenden Mitgliedsstaates, der sogenannte „harte Kern“, gültig.<sup>35</sup> Darunter fallen etwa Höchstarbeitszeiten und Mindestruhezeiten, Mindestlohnsätze, Bestimmungen über die Sicherheit und den Gesundheitsschutz am Arbeitsplatz, sowie Schutzmaßnahmen iZm Arbeits- und Beschäftigungsbedingungen von Kindern und Jugendlichen, sowie von Schwangeren.<sup>36</sup>

---

<sup>32</sup> Art 1 Abs 1 EntsendeRL 96/71 ABI L 1997/18, 3.

<sup>33</sup> Vgl *Karl*, Grenzüberschreitende Entsendungen - Das Spannungsfeld zwischen Dienstleistungsfreiheit, Rom I-VO, EntsendeRL und nationalem Recht, ZAS 2015, 197.

<sup>34</sup> Vgl *Karl*, Grenzüberschreitende Entsendungen - Das Spannungsfeld zwischen Dienstleistungsfreiheit, Rom I-VO, EntsendeRL und nationalem Recht, ZAS 2015, 200.

<sup>35</sup> Vgl *Karl*, Grenzüberschreitende Entsendungen - Das Spannungsfeld zwischen Dienstleistungsfreiheit, Rom I-VO, EntsendeRL und nationalem Recht, ZAS 2015, 197.

<sup>36</sup> Art 3 Abs 1 lit a – g EntsendeRL 96/71 ABI L 1997/18, 3.

### 2.2.2. Die Durchsetzungsrichtlinie

Bisherige Erfahrungen bei der Bekämpfung von Lohn- und Sozialdumping zeigten, dass die bislang geltenden Regelungen und Kontrollmöglichkeiten nicht im erwarteten Ausmaß ausreichend waren und zusätzliche Maßnahmen und Regelungen erforderlich sind.<sup>37</sup> In weiterer Folge wurde im Jahr 2014 die Durchsetzungsrichtlinie<sup>38</sup> erlassen. Mittels der hierdurch geschaffenen Bestimmungen sollten Missbrauch und Umgehungshandlungen verhindert und sanktioniert werden, sowie der Informationsaustausch der Mitgliedstaaten untereinander verbessert und gefördert werden.<sup>39</sup>

Im Rahmen der nationalen Umsetzung der DurchführungsRL wurde das neue LSD-BG<sup>40</sup> beschlossen. Darüber hinaus wurden zahlreiche Änderungen in weiteren nationalen Gesetzen zur Anpassung an die umzusetzende RL durchgeführt. Die Bestimmungen wurden dahingehend verschärft und erweitert, dass einerseits Lohn- und Sozialdumping durch ausländische Unternehmen iZm Entsendungen von Arbeitnehmern ins Inland verstärkt bekämpft werden können, andererseits auch die Durchführbarkeit von Verwaltungsverfahren, sowie die Vollstreckung von Strafbescheiden iZm besagten Sachverhalten in weiterer Folge wesentlich vereinfacht und verbessert werden.<sup>41</sup>

### 2.2.3. Die Leiharbeitsrichtlinie

Die LeiharbeitsRL<sup>42</sup> wurde am 19.11.2008 erlassen und dient der Harmonisierung von Leiharbeit auf Gemeinschaftsebene. Durch die Einführung von Mindestvorschriften soll der Schutz von Leiharbeitnehmern auf Ebene der Mitgliedstaaten gewährleistet werden.<sup>43</sup> Anwendung findet die RL nur auf „echte“ Leiharbeitsverhältnisse. Die gelegentliche Überlassung von Arbeitskräften durch Unternehmen, die einen anderen Unternehmensgegenstand besitzen als die Arbeitskräfteüberlassung, sind nicht von der RL betroffen.<sup>44</sup>

Die RL selber enthält keine spezifischen Vorgaben für die grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung, weist jedoch auf die zwingend anzuwendenden Vorschriften

---

<sup>37</sup> Vgl *Edthaler/Traxler*, Neues Gesetz zur Bekämpfung von Lohn- und Sozialdumping (LSD-BG) PV-Info 7/2016, 7.

<sup>38</sup> RL 2014/67/EU des europäischen Parlaments und des Rates v 15.5.2014 zur Durchsetzung der Richtlinie 96/71/EG über die Entsendung von Arbeitnehmern im Rahmen der Erbringung von Dienstleistungen und zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 1024/2012 über die Verwaltungszusammenarbeit mit Hilfe des Binnenmarkt-Informationssystems („IMI-Verordnung“) ABI L 2014/159, 11.

<sup>39</sup> Vgl Art 1 Abs 1 DurchführungsRL 2014/67 ABI L 2014/159, 16 f.

<sup>40</sup> Lohn- und Sozialdumping-Bekämpfungsgesetz BGBl I 44/2016.

<sup>41</sup> Vgl *Edthaler/Traxler*, Neues Gesetz zur Bekämpfung von Lohn- und Sozialdumping (LSD-BG) PV-Info 7/2016, 7.

<sup>42</sup> RL 2008/104/EG des europäischen Parlaments und des Rates v 19.11.2008 über Leiharbeit, ABI L 2008/327, 9.

<sup>43</sup> Vgl Abs 23 LeiharbeitsRL 2008/14 ABI L 2008/327, 11.

<sup>44</sup> Vgl *Tomandl*, Arbeitskräfteüberlassung<sup>3</sup> (2017) 10.



der EntsendeRL hin. Durch die LeiharbeitsRL sollen einerseits angemessene Arbeitsbedingungen für Arbeitnehmer geschaffen werden, andererseits anerkennt diese aber auch die Arbeitskräfteüberlassung als Beschäftigungsform, die den Flexibilitätsbedürfnissen der Unternehmen dient.<sup>45</sup>

Ein wesentlicher Grundsatz der Richtlinie ist die in Art 5 Abs 1<sup>46</sup> normierte Gleichbehandlung der überlassenen Arbeitskräfte im Verhältnis zum Stammpersonal des Beschäftigerunternehmens. Nach dem Gleichbehandlungsgebot der RL sollen Leiharbeitskräfte in Bezug auf die wesentlichen Arbeits- und Beschäftigungsbedingungen so behandelt werden, als wären diese direkt beim Beschäftigerbetrieb eingestellt worden.<sup>47</sup> Darüber hinaus wird der Beschäftiger verpflichtet, die Leiharbeitskräfte über frei werdende Stellen zu informieren. Die RL verbietet ausnahmslos Vertragsklauseln, die eine Anstellung beim Beschäftiger erschweren und untersagt Vermittlungsprovisionen zugunsten des Überlassers. Durch diese Maßnahmen soll ua erreicht werden, dass die Leiharbeitskraft einen dauerhaften Zugang zur Beschäftigung beim entleihenden Unternehmen erhält.<sup>48</sup>

#### **2.2.4. Die Sicherheitsrichtlinie**

Die SicherheitsRL<sup>49</sup> dient dem Schutz der Gesundheit und Sicherheit von Leiharbeitskräften. Speziell regelt sie, dass Leiharbeitskräfte die gleiche ärztliche Versorgung wie unmittelbar im Betrieb beschäftigte Arbeiter erhalten sollen. Überdies schreibt die RL in detaillierter Form vor, über welche bestehenden Risiken die Leiharbeitskräfte aufzuklären sind und welche Unterweisungen ihnen erteilt werden müssen.<sup>50</sup>

### **2.3. Innerstaatliche Rechtsgrundlagen des grenzüberschreitenden Personaleinsatzes**

Die innerstaatliche Umsetzung der europarechtlichen Vorgaben durch die EntsendeRL, die DurchsetzungsRL, sowie die LeiharbeitsRL erfolgte im Wesentlichen durch das AVRAG<sup>51</sup> und das AÜG<sup>52</sup>. Ab 2017 ist das AVRAG, bis auf § 7 AVRAG, der die Bestimmung über den Schutz vor Diskriminierung enthält, für Entsendungen nicht mehr

---

<sup>45</sup> Vgl *Franzen*, Die europarechtlichen Grundlagen der grenzüberschreitenden Arbeitnehmerüberlassung, ZAS 2011, 260 f.

<sup>46</sup> Vgl Art 5 Abs 1 LeiharbeitsRL 2008/14 ABI L 2008/327, 12.

<sup>47</sup> Vgl *Grünanger*, Die Auswirkungen der Leiharbeitsrichtlinie auf das AÜG, ecoloex 2009, 426.

<sup>48</sup> Vgl *Franzen*, Die europarechtlichen Grundlagen der grenzüberschreitenden Arbeitnehmerüberlassung, ZAS 2011, 261 f.

<sup>49</sup> RL 91/383/EWG des Rates v 25.6.1991 zur Ergänzung der Maßnahmen zur Verbesserung der Sicherheit und des Gesundheitsschutzes von Arbeitnehmern mit befristetem Arbeitsverhältnis oder Leiharbeitsverhältnis, ABI L 1991/206, 19.

<sup>50</sup> Vgl *Tomandl*, Arbeitskräfteüberlassung<sup>3</sup> (2017) 9.

<sup>51</sup> Arbeitsvertragsrechtsanpassungsgesetz BGBl 1993/459 idFv BGBl I 44/2016.

<sup>52</sup> Arbeitskräfteüberlassungsgesetz BGBl 1988/196.

anwendbar. Anlässlich der Implementierung der DurchsetzungsRL in innerstaatliches Recht wurden die bisherigen Bestimmungen aus dem AVRAG gestrichen und durch das LSD-BG ersetzt. Dieses neu kodifizierte LSD-BG ist auf Sachverhalte anwendbar, die sich ab 2017 ereignen.<sup>53</sup> Die Neuregelung in einem eigens dafür geschaffenen Gesetz soll die komplexe Rechtsmaterie übersichtlicher und klarer gestalten und zu einer leichteren Verständlichkeit beim Rechtsanwender führen.<sup>54</sup>

Wie schon zuvor das AVRAG, so dient auch das LSD-BG, wie der Name schon sagt, der Bekämpfung von Lohn- und Sozialdumping als sozialpolitisch unerwünschte Erscheinung. Durch die gesetzlichen Regelungen sollen gleiche Arbeitsmarkt- und Lohnbedingungen zum Schutz insbesondere von grenzüberschreitend tätigen Arbeitnehmern hergestellt und in weiterer Folge ein fairer Wettbewerb zwischen Unternehmen sichergestellt werden. Fairer Wettbewerb ist jedoch nur dann möglich, wenn es innerstaatliche Bestimmungen gibt, die angesichts der unterschiedlichen Lohnniveaus in den einzelnen Mitgliedstaaten regulierend eingreifen.<sup>55</sup>

Das AÜG, das neben dem LSD-BG die weitere innerstaatliche Rechtsgrundlage bei grenzüberschreitendem Personaleinsatz bildet, bezweckt gem § 2 Abs 1 AÜG

1. *„den Schutz der überlassenen Arbeitskräfte, insbesondere in arbeitsvertraglichen, arbeitnehmerschutz- und sozialversicherungsrechtlichen Angelegenheiten, und*
2. *die Regelung der Arbeitskräfteüberlassung zur Vermeidung arbeitsmarktpolitisch nachteiliger Entwicklungen.“*

Grundsätzlich gilt das AÜG gem § 1 Abs 1 ausschließlich *„für die Beschäftigung von Arbeitskräften, die zur Arbeitsleistung an Dritte überlassen werden.“* Klarstellend ordnet § 1 Abs 5 AÜG die Anwendung auch dann an, wenn es sich um grenzüberschreitende Arbeitskräftegestellung handelt, unabhängig davon, ob die Überlassung der Arbeitskraft aus der EU, dem EWR oder aus einem Drittstaat erfolgt.

Sowohl das LSD-BG als auch das AÜG enthalten Bestimmungen, die die Überprüfbarkeit der Einhaltung der relevanten Vorschriften in Form von diversen Melde-, Bereithalte-, und Aufzeichnungspflichten gewährleisten sollen und bei Verstößen Bestrafungen vorsehen. Der Vollzug dieser Vorschriften obliegt unter anderem der Abgabenbehörde im Rahmen von Kontrollen durch die Finanzpolizei. In den folgenden Kapiteln wird nunmehr auf diese Bestimmungen detailliert eingegangen.

### **2.3.1. Das Lohn- und Sozialdumping-Bekämpfungsgesetz**

Das LSD-BG regelt gem § 1 Abs 4 sowohl die Entsendung von Arbeitnehmern zur Erbringung einer Arbeitsleistung, als auch die grenzüberschreitende Überlassung von Arbeitskräften aus der EU, dem EWR, der Schweiz oder aus einem sonstigen Drittstaat nach Österreich. Die Anwendung des LSD-BG ist jedoch nicht nur auf

---

<sup>53</sup> Vgl Tomandl, Arbeitskräfteüberlassung<sup>3</sup> (2017) 41.

<sup>54</sup> Vgl ErIRV 1111 XXV. GP, 1.

<sup>55</sup> Vgl Gruber/Rendl/Wotruba, Lohn- und Sozialdumping Bekämpfungsgesetz<sup>3</sup> (2017) 8.

grenzüberschreitende Sachverhalte beschränkt, sondern erstreckt sich auch auf rein innerstaatliche Sachverhalte.<sup>56</sup>

Das LSD-BG gilt somit für „echte“ Entsendungen, als auch für Arbeitskräfteüberlassungen aus dem Ausland, unterscheidet jedoch in einzelnen Detailbestimmungen zwischen diesen zwei Varianten des grenzüberschreitenden Personaleinsatzes.<sup>57</sup> Dennoch ist der Begriff der Entsendung im LSD-BG nicht definiert. Den gesetzlichen Vorschriften ist lediglich zu entnehmen, wann keine Entsendung vorliegt.<sup>58</sup> Für den Begriff der Überlassung von Arbeitskräften verweist das LSD-BG explizit auf die in § 4 Abs 2 AÜG aufgezählten Tatbestände.<sup>59</sup>

Die arbeitsrechtlichen Ansprüche und diesbezüglichen Schutzmaßnahmen, die für grenzüberschreitende Entsendungen anzuwenden sind, finden sich in den §§ 3 – 6 LSD-BG. Die im Rahmen des grenzüberschreitenden Personaleinsatzes zu erfüllenden Pflichten sind in den §§ 19 – 24 LSD-BG geregelt, die entsprechenden Strafbestimmungen finden sich in den §§ 25 – 31 LSD-BG. Normadressat bei Entsendungen ist der Arbeitgeber, in Fällen der Arbeitskräfteüberlassung der Überlasser bzw in Bezug auf Bereithaltungspflichten der Beschäftigter.<sup>60</sup>

### **2.3.1.1. Die arbeitsrechtlichen Ansprüche der Arbeitnehmer – Unterentlohnung**

Die Bestimmungen der §§ 3 – 6 LSD-BG regeln die arbeitsrechtlichen Ansprüche von Arbeitnehmern. Insbesondere wird der

- Anspruch auf Mindestentgelt § 3 LSD-BG, der
- Urlaubsanspruch § 4 LSD-BG und der
- Anspruch auf Einhaltung der Arbeitszeit und der Arbeitsruhe § 5 LSD-BG geregelt.

Die Bestimmung des § 3 LSD-BG, die den Anspruch auf Mindestentgelt normiert, ist sowohl für die „echte“ Entsendung als auch die grenzüberschreitende Überlassung anzuwenden. Hinsichtlich jener Arbeitnehmer, die im Rahmen von Arbeitskräfteüberlassungen tätig werden, erweitert § 6 LSD-BG die Entgeltansprüche und verweist in weiterer Folge auf das AÜG. Der Umfang des Entgelts für Arbeitnehmer, die im Rahmen einer Überlassung im Inland tätig werden, richtet sich demgemäß nach den Bestimmungen des § 10 AÜG, die diesbezüglich auch als Maßstab im Fall der

---

<sup>56</sup> Vgl § 1 Abs 1 und Abs 3 LSD-BG BGBl I 44/2016 idgF.

<sup>57</sup> Vgl *Tomandl*, Arbeitskräfteüberlassung<sup>3</sup> (2017) 42.

<sup>58</sup> Diesbezüglich ist einerseits die Abgrenzung zur Überlassung unter Hinweis auf § 4 Abs 2 AÜG von Bedeutung, andererseits sieht der Gesetzgeber in § 1 Abs 5 Z 1 - 9 LSD-BG Ausnahmetatbestände bei Entsendungen für Arbeiten in geringem Umfang und von kurzer Dauer vor oder wenn es sich um eine vorübergehende Konzernentsendung gem § 1 Abs 6 LSD-BG handelt.

<sup>59</sup> Vgl *Kühteubl/Waidmann*, Aller guten Dinge sind drei? Das (wieder) neue Lohn- und Sozialdumping-Bekämpfungsgesetz, ZAS 2016, 320 f.

<sup>60</sup> Vgl *Rath*, Zum Anwendungsbereich des LSD-BG bei grenzüberschreitender Tätigkeit, *ecolex* 2016, 663.

Unterentlohnung dienen.<sup>61</sup> Aufgrund der unterschiedlichen Bestimmungen, die hinsichtlich des Mindestentgelts im Rahmen der Entsendung bzw Überlassung anzuwenden sind, ergeben sich für den grenzüberschreitenden Personaleinsatz entsprechend unterschiedliche Lohnniveaus.<sup>62</sup>

Im Rahmen des LSD-BG kommt der arbeitsrechtliche und weit gefasste Begriff des Entgelts zur Anwendung. Unter den Begriff des Entgelts fallen sämtliche Entgeltleistungen, auf die der Arbeitnehmer aufgrund kollektivvertraglicher oder gesetzlicher Bestimmungen oder aufgrund von Verordnungen einen Rechtsanspruch hat.<sup>63</sup> Zum Entgelt gehören etwa

- „Lohn bzw Gehalt,
- Sonderzahlungen,
- Sachbezüge,
- Leistungsentgelte (zB Überstundenvergütungen, Provisionen),
- Zulagen (mit Entgeltcharakter),
- Nichtleistungsentgelte (zB Entgeltfortzahlung bei Krankheit oder Urlaub),
- Vergütungen aus besonderen Anlässen (zB Jubiläumsgelder, Prämien für Verbesserungsvorschläge).“

Auslagenersätze des Arbeitgebers sind jedoch keine Entgeltsbestandteile.<sup>64</sup>

### **2.3.1.2. Die Pflichten im Rahmen des LSD-BG**

Neben dem Anspruch auf das Mindestentgelt der Arbeitskräfte ergeben sich aus dem LSD-BG eine Vielzahl von Melde- und Bereithaltungsverpflichtungen. Diese Verpflichtungen können, je nachdem ob es sich um eine „echte“ Entsendung oder um Arbeitskräfteüberlassung handelt, den ausländischen Arbeitgeber oder Überlasser oder den inländischen Auftraggeber oder Beschäftiger treffen.

#### **2.3.1.2.1. Meldepflichten im Rahmen des LSD-BG**

Werden von einem Arbeitgeber mit Sitz in der EU, dem EWR oder der Schweiz Arbeitnehmer ins Inland entsandt oder überlassen, so sind diesbezügliche Meldungen an die im BMF angesiedelte ZKO<sup>65</sup> elektronisch zu übermitteln. Bei einer Entsendung ist das Formular ZKO 3, bei einer Arbeitskräfteüberlassung das Formular ZKO 4 zu verwenden.

---

<sup>61</sup> Vgl Gerhartl, Nach dem LSD-BG gesicherte Ansprüche, ASoK 2017, 383.

<sup>62</sup> Vgl Krömer, Entsendung oder grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung? Die Gretchenfrage des LSD-BG, ecolex 2016, 660.

<sup>63</sup> Vgl Gruber/Rendl/Wotruba, Lohn- und Sozialdumping Bekämpfungsgesetz<sup>3</sup> (2017) 22.

<sup>64</sup> Vgl Gerhartl, Nach dem LSD-BG gesicherte Ansprüche, ASoK 2017, 386.

<sup>65</sup> Zentrale Koordinationsstelle des Bundesministeriums für Finanzen

Die Meldung hat gem § 19 Abs 2 LSD-BG vor der jeweiligen Arbeitsaufnahme zu erfolgen. Die Frist zur Erstattung der Meldung eine Woche vor Arbeitsbeginn ist mit der neuen Gesetzgebung des LSD-BG seit 1.1.2017 entfallen.<sup>66</sup>

Der Inhalt der Meldungen ist detailliert geregelt<sup>67</sup> und umfasst ua folgende Angaben:

- Angaben zum Überlasser/Auftragnehmer
- Angaben zum Beschäftiger/Auftraggeber
- Angaben zur vom Überlasser/Auftragnehmer bestimmten zur Vertretung nach außen befugten Person
- Angaben zu sämtlichen überlassenen/entsendeten Arbeitnehmern
- Angaben über Zeitraum und der Dauer der Überlassung/Entsendung
- Angaben zum Ort der Beschäftigung
- Angaben über die Höhe des Entgelts der Arbeitnehmer
- Angabe des Ortes, an dem die Melde- und Lohnunterlagen bereitgehalten werden (wenn nicht am Tätigkeitsort)

Im Zuge der Gesetzgebung des LSD-BG wurde eine weitere Erleichterung hinsichtlich der zu erstattenden ZKO Meldungen umgesetzt. Werden Arbeitnehmer aufgrund eines entsprechenden Vertrags mehrmals für einen inländischen Auftraggeber oder Beschäftiger tätig, können Rahmenmeldungen übermittelt werden. Im Fall der Erfüllung mehrerer gleichartiger Dienstleistungsverträge kann für den Dienstnehmer eine Sammelmeldung abgegeben werden, wenn die Verträge in einem engen örtlichen und zeitlichen Zusammenhang stehen.<sup>68</sup>

#### **2.3.1.2.2. Bereithaltepfllichten im Rahmen des LSD-BG**

In den Bestimmungen der §§ 21 und 22 LSD-BG werden Bereithaltepfllichten von Melde- und Lohnunterlagen angeordnet.

Im Rahmen des grenzüberschreitenden Personaleinsatzes sind

- ZKO Meldungen,
- Unterlagen über die Anmeldung der Arbeitnehmer zur ausländischen Sozialversicherung (Formular A1 oder E101),
- Genehmigungen über die Beschäftigung im Sitzstaat des Überlassers für dessen aus einem Drittstaat stammende Arbeitnehmer

grundsätzlich am inländischen Arbeits- bzw Einsatzort bereitzuhalten.<sup>69</sup>

---

<sup>66</sup> Vgl *Gruber/Rendl/Wotruba*, Lohn- und Sozialdumping Bekämpfungsgesetz<sup>3</sup> (2017) 18.

<sup>67</sup> Vgl § 19 Abs 3 und Abs 4 LSD-BG BGBl I 44/2016 idgF.

<sup>68</sup> Vgl *Schuster/Schrenk*, Personalverrechnung 2017<sup>18</sup> (2017) 88.

<sup>69</sup> Vgl *Edthaler/Traxler*, Melde- und Bereithaltepfllichten nach dem LSD-BG, PV-Info 9/2017, 20.

Darüber hinaus besteht gem § 22 LSD-BG die Verpflichtung Lohnunterlagen bereitzuhalten oder in elektronischer Form zur Verfügung zu stellen. Die Lohnunterlagen umfassen

- „Arbeitsvertrag oder Dienstzettel,
- Lohnzettel,
- Lohnzahlungsnachweise oder Banküberweisungsbelege,
- Lohnaufzeichnungen,
- Arbeitszeitaufzeichnungen und
- Unterlagen betreffend die LohnEinstufung (zur Überprüfung des während der Entsendung zustehenden Entgelts).“

Die Lohnunterlagen sind ausschließlich in deutscher Sprache bereitzuhalten. Die einzige Ausnahme besteht hinsichtlich des Arbeitsvertrags, dieser kann auch in englischer Sprache vorliegen.<sup>70</sup>

Im Zuge der Neuregelung des LSD-BG wurde ermöglicht, die Melde- und Lohnunterlagen gem § 21 Abs 2 LSD-BG zukünftig auch bei einer

- in der Meldung genannten Ansprechperson,
- einer inländischen Zweigniederlassung,
- einer inländischen Tochtergesellschaft oder
- einem inländischen Parteivertreter

bereitzuhalten oder in elektronischer Form zugänglich zu machen, sofern dies bereits in der ZKO Meldung bekannt gegeben wurde.<sup>71</sup>

Im Rahmen der Entsendung hat der ausländische Unternehmer die Bereithaltspflichten wahrzunehmen. Im Fall der grenzüberschreitenden Überlassung von Arbeitskräften trifft gem § 22 Abs 2 LSD-BG den Beschäftiger diese Pflicht. Der ausländische Überlasser hat dem Beschäftiger die Unterlagen jedoch nachweislich zur Verfügung zu stellen.<sup>72</sup>

### **2.3.2. Das Arbeitskräfteüberlassungsgesetz**

Wie bereits erwähnt ist das AÜG auf Arbeitskräfte anzuwenden, die zur Arbeitsleistung an Dritte überlassen werden. Zweck des AÜG ist die Reglementierung der Arbeitskräfteüberlassung ohne jede Ausnahme.<sup>73</sup> Die in den Bestimmungen angeordneten Pflichten des Überlassers und des Beschäftigers dienen überwiegend dem Schutz der überlassenen Arbeitskräfte. Im Rahmen der grenzüberschreitenden Arbeitskräftegestellung werden jedoch einige Pflichten, die bei reinen Inlandssachverhalten den Überlasser treffen, dem Beschäftiger auferlegt.

---

<sup>70</sup> Vgl Rauch, Arbeitsrecht für Arbeitgeber 2017<sup>16</sup> (2017) 527 f.

<sup>71</sup> Vgl Edthaler/Traxler, Neues Gesetz zur Bekämpfung von Lohn- und Sozialdumping (LSD-BG) PV-Info 7/2016, 10 f.

<sup>72</sup> Vgl Schuster/Schrenk, Personalverrechnung 2017<sup>18</sup> (2017) 89.

<sup>73</sup> Vgl Schindler in ZellKomm<sup>2</sup> § 1 AÜG Rz 1.

### 2.3.2.1. Die Pflichten im Rahmen des AÜG

Für die Dauer der Beschäftigung der aus dem Ausland überlassenen Arbeitskraft gilt gem § 6 Abs 1 AÜG der Beschäftiger als Arbeitgeber. Durch diese Bestimmung wird dem Beschäftiger die Rolle des arbeitsschutzrechtlichen Arbeitgebers mit einer Vielzahl an damit verbundenen Verpflichtungen zugewiesen.<sup>74</sup>

Nachfolgend soll ein Überblick über die wesentlichsten Verpflichtungen, die den Beschäftiger im Rahmen der grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung treffen, gegeben werden. Diese sind insbesondere:

- Fürsorgepflichten gem § 6 AÜG  
Der Beschäftiger hat im Rahmen der Fürsorgepflicht die Persönlichkeitsrechte der Arbeitskräfte zu wahren. Darunter sind die Rechtsgüter Leben, Gesundheit, Sittlichkeit und Eigentum zu verstehen. Demgemäß hat der Beschäftiger bspw für die Wahrung der geschlechtlichen Selbstbestimmung, sexuellen Integrität und Intimsphäre der Arbeitskräfte zu sorgen.<sup>75</sup>
- Informationspflicht im Rahmen der Überlassungsmitteilung gem § 12 Abs 3 iVm Abs 1 AÜG
- Informationspflicht über offene Stellen im Beschäftigerunternehmen gem § 12 Abs 4 AÜG  
Der Beschäftiger hat an geeigneter, den überlassenen Arbeitskräften zugänglicher Stelle über offene Posten im Betrieb zu informieren. Den überlassenen Arbeitskräften soll so ermöglicht werden in ein unbefristetes Arbeitsverhältnis zu wechseln.<sup>76</sup>
- Pflicht zu Aus- und Weiterbildungsmaßnahmen gem § 12 Abs 5 AÜG  
Sowohl den Beschäftiger als auch den Überlasser treffen die Verpflichtung Aus- und Weiterbildungsmaßnahmen der überlassenen Arbeitskräfte zu fördern, um deren berufliche Entwicklung und die Chancen auf dem Arbeitsmarkt zu unterstützen.
- Aufzeichnungspflichten hinsichtlich der überlassenen Arbeitskräfte gem § 13 Abs 8 iVm Abs 2 Z 1 und Z 3 AÜG  
Der Beschäftiger hat Namen, Geburtsdatum, Sozialversicherungsnummer, Geschlecht, Staatsbürgerschaft sowie die Art der Verwendung aufzuzeichnen. Daneben sind der Beginn und das Ende der Überlassung jeder einzelnen Arbeitskraft zu erfassen.

---

<sup>74</sup> Vgl *Rauch*, Pflichten des Beschäftigers von überlassenen Arbeitskräften, ASoK 2012, 402.

<sup>75</sup> Vgl *Rauch*, Arbeitsrecht für Arbeitgeber 2017<sup>16</sup> (2017) 479.

<sup>76</sup> Vgl *Schrank*, Arbeitsrecht und Sozialversicherungsrecht<sup>80</sup> (2018) 34/VIII.

- Führung von Arbeitszeitaufzeichnungen gem § 6 AÜG iVm § 26 AZG<sup>77</sup>  
Der Beschäftiger hat im Rahmen des Arbeitnehmerschutzes Arbeitszeitaufzeichnungen hinsichtlich der an ihn überlassenen Arbeitskräfte zu führen.<sup>78</sup>
- Aufbewahrungspflichten gem § 12 Abs 8 AÜG  
Die Aufbewahrungspflicht betrifft die Aufzeichnungspflichten iSd § 13 Abs 8 AÜG, die Überlassungsmittel und die Arbeitszeitaufzeichnungen. Die Unterlagen sind bis zum Ablauf von fünf Jahren nach der letzten Eintragung aufzubewahren.
- Pflicht zur Übermittlung von statistischen Daten gem § 13 Abs 8 iVm Abs 4 AÜG  
Die Daten haben im Rahmen der grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung Angaben zu der überlassenen Arbeitskraft, Beginn und Ende der Überlassung, sowie Angaben über den Ansässigkeitsstaat des Überlassers zu enthalten.
- Pflichten bei Überlassungen aus dem Drittland gem § 16 Abs 3 AÜG iVm § 4 Abs 3 Z 10 AuslBG<sup>79</sup>  
Werden Arbeitskräfte aus dem Drittland überlassen, ist eine gewerbebehördliche Genehmigung gem § 16 Abs 3 AÜG erforderlich. Der Beschäftiger ist verpflichtet, die dafür notwendige Beschäftigungsbewilligung gem § 4 Abs 3 Z 10 AuslBG zu beantragen. Der Beschäftiger ist im Hinblick auf eine drohende Verwaltungsstrafe dazu angehalten, eigene Kontrollen hinsichtlich der Einhaltung des AuslBG im Rahmen grenzüberschreitender Arbeitskräfteüberlassungen durchzuführen.<sup>80</sup>
- Zugang zu Wohlfahrtseinrichtungen gem § 10 Abs 6 AÜG  
Der Beschäftiger muss der überlassenen Arbeitskraft gem § 10 Abs 6 AÜG direkten Zugang zu den betrieblichen Wohlfahrtseinrichtungen unter den gleichen Bedingungen wie seinem Eigenpersonal ermöglichen. Davon erfasst sind insbesondere Kinderbetreuungseinrichtungen, Gemeinschaftsverpflegungen wie Betriebsküchen oder Essensmarken. Nicht von dieser Regelung erfasst sind jedoch klassische Sachbezüge.<sup>81</sup>

Um die im AÜG und LSD-BG normierten Bestimmungen durchzusetzen, hat der Gesetzgeber eine Vielzahl an unterschiedlichen Sanktionen normiert. Die Nichteinhaltung dieser Bestimmungen kann zu teils hohen Verwaltungsstrafen führen.

---

<sup>77</sup> Arbeitszeitgesetz BGBl 461/1969.

<sup>78</sup> Vgl *Rauch*, Pflichten des Beschäftigers von überlassenen Arbeitskräften, ASoK 2012, 402.

<sup>79</sup> Ausländerbeschäftigungsgesetz BGBl 218/1975.

<sup>80</sup> Vgl *Rauch*, Pflichten des Beschäftigers von überlassenen Arbeitskräften, ASoK 2012, 405 f.

<sup>81</sup> Vgl *Schrank*, Arbeitsrecht und Sozialversicherungsrecht<sup>80</sup> (2018) 34/VII.



### 2.3.3. Die Strafbestimmungen des LSD-BG und AÜG

Der hohe Stellenwert, den der Gesetzgeber dem Schutz eines fairen und unverzerrten Wettbewerbs und den grenzüberschreitend tätigen Arbeitnehmern einräumt, lässt sich anhand der Strafbestimmungen und der darin normierten Strafhöhen ableiten.

Die Strafbestimmungen des LSD-BG und des AÜG stehen ab 2017 parallel in Geltung. Beide Gesetze sehen je nach Art der Übertretung zwei Stufen von Geldstrafen vor, bei denen in weiterer Folge nochmals zwischen Erstbegehung und Wiederholungsfall unterschieden wird.<sup>82</sup>

Werden im Rahmen des LSD-BG oder des AÜG Verwaltungsübertretungen festgestellt, gilt das Kumulationsprinzip. Strafen dürfen gem § 22 Abs 2 VStG<sup>83</sup> nebeneinander verhängt werden, wenn Übertretungen durch mehrere selbständige Taten erfolgt sind oder wenn eine Tat unter mehrere Strafdrohungen fällt, dh die Bestrafung erfolgt je Arbeitnehmer, je Delikt. Beim Zusammentreffen mehrerer Delikte sind diese gesondert zu bestrafen, was zu einer Vervielfachung der Strafhöhe führen kann.<sup>84</sup>

In jenen Fällen, in denen es mehrere nach außen zur Vertretung befugte Personen gibt, kann es aufgrund § 9 VStG nochmals zu einer Erhöhung der Verwaltungsstrafe kommen. Wird kein verantwortlicher Beauftragter iSd § 9 VStG bestimmt, so können die Strafen gegen alle nach außen vertretungsbefugten Personen verhängt werden. Wird eine Strafe iHv 30.000 Euro verhängt und gibt es vier vertretungsbefugte Personen, so kann die Verwaltungsstrafbehörde diesen Personen 120.000 Euro an Strafhöhe auferlegen.<sup>85</sup> Die Bestellung eines verantwortlich Beauftragten gem § 9 VStG iVm § 24 LSD-BG zentriert die Strafbarkeit auf eine Person und beeinflusst auf diese Weise die Höhe der Strafe.<sup>86</sup>

Verwaltungsstrafverfahren fallen gem § 11 Abs 1 Z 5 LSD-BG, sowie gem § 22 Abs 1 AÜG in den Zuständigkeitsbereich der Bezirksverwaltungsbehörden.

#### 2.3.3.1. Strafen bei Unterentlohnung – § 29 LSD-BG

Im Hinblick auf die Durchsetzung der im § 3 LSD-BG normierten Ansprüche auf Mindestentgelt hat der Gesetzgeber die Schutzbestimmung des § 29 LSD-BG, die die Unterentlohnung von Arbeitnehmern unter Verwaltungsstrafe stellt, normiert, um eines der wesentlichen Regelungsziele dieses Gesetzes sicherzustellen. Demnach ist gem § 29 Abs 1 LSD-BG zu bestrafen, wer als Arbeitgeber einen Arbeitnehmer beschäftigt oder beschäftigt hat, ohne ihm zumindest das gesetzliche, nach Kollektivvertrag oder

---

<sup>82</sup> Vgl. *Tomandl*, Arbeitskräfteüberlassung<sup>3</sup> (2017) 153.

<sup>83</sup> Verwaltungsstrafgesetz 1991 BGBl 52/1991.

<sup>84</sup> Vgl. *Mertinz*, Lohn- und Sozialdumping: Strafenkumulation bei Umqualifizierung von selbständig Tätigen zu abhängig Beschäftigten, PV-Info 3/2018, 22.

<sup>85</sup> Vgl. *Rauch*, Der verantwortliche Beauftragte im Arbeitsrecht, ASoK 2018, 95.

<sup>86</sup> Vgl. *Edthaler/Traxler*, Melde- und Bereithaltungspflichten nach dem LSD-BG, PV-Info 9/2017, 21.

Verordnung geregelte Entgelt zu leisten. Wird das Mindestentgelt nicht, zu niedrig oder verspätet geleistet, liegt somit eine Unterentlohnung iSd Bestimmung vor.<sup>87</sup>

Die Strafrahmen der Unterentlohnung bewegen sich in den Fällen

- bei höchstens drei betroffenen Arbeitnehmern, je Arbeitnehmer von 1.000 Euro bis 10.000 Euro, im Wiederholungsfall von 2.000 Euro bis 20.000 Euro,
- bei mehr als drei betroffenen Arbeitnehmern, je Arbeitnehmer von 2.000 Euro bis 20.000 Euro, im Wiederholungsfall von 4.000 Euro bis 50.000 Euro.

Dennoch kann es im Rahmen des Delikts der Unterentlohnung zur Straffreiheit kommen. Dies ist dann möglich, wenn der Differenzbetrag erwiesenermaßen nachgezahlt wird bzw. wurde die Verfehlung bereits durch die Behörden nachgewiesen, dann kann durch Nachzahlung und bei gleichzeitig bloß geringfügiger Unterschreitung oder leicht fahrlässigem Verschulden des Arbeitgebers Straffreiheit erwirkt werden.<sup>88</sup>

#### **2.3.3.2. Strafen bei Verstößen gegen Meldepflichten – § 26 LSD-BG**

Wer als Arbeitgeber oder Überlasser seinen Meldeverpflichtungen gem § 19 LSD-BG nicht oder nicht rechtzeitig oder unvollständig nachkommt sowie vorsätzlich unrichtige Angaben macht, begeht eine Verwaltungsübertretung und ist gem § 26 LSD-BG zu bestrafen. Dies gilt gleichfalls für Änderungsmeldungen.

Die Höhe der Strafe für dieses Delikt beträgt je Arbeitnehmer von 1.000 Euro bis 10.000 Euro und im Wiederholungsfall von 2.000 Euro bis 20.000 Euro.

#### **2.3.3.3. Strafen bei Verstößen gegen Bereithaltungspflichten – § 26 LSD-BG**

Wer im Rahmen einer Kontrolle der Behörden die Unterlagen gem § 21 LSD-BG nicht bereitgehalten oder zugänglich gemacht hat, begeht eine Verwaltungsübertretung. Die Unterlagen gem § 21 LSD-BG umfassen

- ZKO-Meldungen
- Formulare A1 bzw E101 (Nachweis über die Anmeldung bei der ausländischen Sozialversicherung)
- Genehmigungen über die Beschäftigung im Sitzstaat des Überlassers für dessen aus einem Drittstaat stammende Arbeitnehmer

---

<sup>87</sup> Vgl *Burger*, Die strafbare Unterentlohnung nach dem LSD-BG, JAS 2017, 237.

<sup>88</sup> Vgl *Mertinz*, LSD ist nicht nur ein Halluzinogen oder: Wichtige Neuerungen durch das LSD-BG, bauaktuell 2016, 201.

Die Strafen in Fällen von „echten“ Entsendungen betragen gem § 26 Abs 1 Z 3 LSD-BG für dieses Delikt je Arbeitnehmer

von 1.000 Euro bis 10.000 Euro und

im Wiederholungsfall von 2.000 Euro bis 20.000 Euro und treffen den Arbeitgeber.

Die Strafen in Fällen von Arbeitskräfteüberlassung betragen gem § 26 Abs 2 LSD-BG für dieses Delikt je Arbeitnehmer

von 500 Euro bis 5.000 Euro und

im Wiederholungsfall von 1.000 Euro bis 10.000 Euro und treffen den Beschäftigte.

#### **2.3.3.4. Strafen bei Verstößen gegen Bereithaltungspflichten – § 28 LSD-BG**

Wer die Bereithaltungspflicht für Lohnunterlagen iSd § 22 LSD-BG nicht erfüllt, ist zu bestrafen. Im Rahmen „echter“ Entsendungen trifft dies den Arbeitgeber, bei grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassungen den Beschäftigte. Der Überlasser hat jedoch gem § 22 Abs 2 die Lohnunterlagen nachweislich zur Verfügung zu stellen, andernfalls ist eine Strafe gem § 28 LSD-BG zu verhängen.

Die Strafraumen für diese Delikte bewegen sich in den Fällen

- bei höchstens drei betroffenen Arbeitnehmern, je Arbeitnehmer von 1.000 Euro bis 10.000 Euro, im Wiederholungsfall von 2.000 Euro bis 20.000 Euro,
- bei mehr als drei betroffenen Arbeitnehmern, je Arbeitnehmer von 2.000 Euro bis 20.000 Euro, im Wiederholungsfall von 4.000 Euro bis 50.000 Euro.

#### **2.3.3.5. Strafen bei Vereitelungshandlungen – § 27 LSD-BG**

Wer Unterlagen iSd §§ 21 und 22 LSD-BG nicht übermittelt, ist für jeden Arbeitnehmer gem § 27 Abs 1 LSD-BG mit einer Geldstrafe

von 500 Euro bis 5.000 Euro und

im Wiederholungsfall von 1.000 Euro bis 10.000 Euro zu bestrafen.

Wer anlässlich einer behördlichen Kontrolle den Zutritt zu

- Betriebsstätten, Betriebsräumen, auswärtigen Arbeitsstellen, sowie den Aufenthaltsräumen der Arbeitnehmer oder
- das Befahren von Wegen oder
- die Erteilung von Auskünften

verweigert, die Kontrolle erschwert oder behindert, ist gem § 27 Abs 2 LSD-BG mit einer Geldstrafe zu belegen.

Die Höhe der Strafe für dieses Delikt beträgt  
von 1.000 Euro bis 10.000 Euro und  
im Wiederholungsfall von 2.000 Euro bis 20.000 Euro.

Wer die Einsichtnahme in Unterlagen iSd §§ 21 Abs 1 oder 22 LSD-BG verweigert, ist gem § 27 Abs 3 LSD-BG für jeden Arbeitnehmer mit einer Geldstrafe zu belegen.

Die Höhe der Strafe für dieses Delikt beträgt je Arbeitnehmer  
von 1.000 Euro bis 10.000 Euro und  
im Wiederholungsfall von 2.000 Euro bis 20.000 Euro.

### **2.3.3.6. Strafen im Rahmen des AÜG – § 22 AÜG**

Die Strafbestimmungen des § 22 Abs 1 AÜG normieren zweierlei Strafraumen, der höhere Strafraumen

- von 1.000 Euro bis zu 5.000 Euro, im Wiederholungsfall von 2.000 Euro bis zu 10.000 Euro
  - Wenn Beschäftigter oder Überlasser gesetzwidrige Vereinbarungen treffen und deren Einhaltung einfordern ist dies gem Z 1 lit a AÜG zu bestrafen.
  - Wenn Beschäftigter oder Überlasser an einer unzulässigen grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung beteiligt sind, ist dies gem Z 1 lit c AÜG zu bestrafen.

der niedrigere Strafraumen

- bis zu 1.000 Euro, im Wiederholungsfall von 500 Euro bis zu 2.000 Euro
  - wenn die Mitteilungspflichten gem § 12 AÜG nicht eingehalten werden, gem Z 3 lit b AÜG
  - wenn Aufzeichnungen gem § 13 AÜG oder statistische Daten mangelhaft oder nicht vorlegt werden, gem Z 3 lit c AÜG
  - wenn Behörden im Rahmen von Kontrollen Auskünfte nicht erteilt, Unterlagen nicht vorgelegt, Abschriften verweigert oder der Zutritt zum Betrieb verweigert wird, gem Z 4 lit a bis d AÜG.

Im Rahmen der Bemessung der Strafhöhe ist im AÜG auf den durch Verstoß erzielten wirtschaftlichen Vorteil Bedacht zu nehmen.<sup>89</sup>

---

<sup>89</sup> Vgl Tomandl, Arbeitskräfteüberlassung<sup>3</sup> (2017) 153.

2.3.4. Vergleich – Pflichten im Rahmen der „echten“ Entsendungen & im Rahmen der Arbeitskräfteüberlassung

Anordnungen	Normen		Überlassung		Entsendung		Strafen		
	Entsendung	Überlassung	Überlasser	Beschäftigter	Arbeitgeber	Auftraggeber	Tatbestand	Strafnorm	Strafrahmen
Mindestentgeltanspruch	§ 3	§ 3 iVm § 10 AÜG	X	—	X	—	Unterentlohnung	§ 29	bei <b>max</b> 3 Arbeitnehmern: EUR 1.000 - 10.000 je AN Wiederholungsfall: EUR 2.000 - 20.000 je AN  bei <b>mehr</b> als 3 Arbeitnehmern: EUR 2.000 - 20.000 je AN Wiederholungsfall: EUR 4.000 - 50.000 je AN
Meldepflicht ZKO	§ 19 Abs 1 iVm Abs 3	§ 19 Abs 1 iVm Abs 4	ZKO 4	—	ZKO 3	—	Nichtmeldung	§ 26 Abs 1	EUR 1.000 - 10.000 je AN Wiederholungsfall: EUR 2.000 - 20.000 je AN
Bereithaltpflicht A1, ZKO	§ 21 Abs 1	§ 21 Abs 3	—	X	X	—	Verletzung der Bereithaltpflicht oder Zugänglichmachung	§ 26 Abs 2	<b>bei Überlassung:</b> EUR 500 - 5.000 je AN Wiederholungsfall: EUR 1.000 - 10.000 je AN
								§ 26 Abs 1	<b>bei Entsendung:</b> EUR 1.000 - 10.000 je AN Wiederholungsfall: EUR 2.000 - 20.000 je AN
Bereithaltpflicht iZm Lohnunterlagen	§ 22 Abs 1	§ 22 Abs 2 iVm Abs 1	—	X	X	—	Verletzung der Bereithaltpflicht	§ 28	bei <b>max</b> 3 Arbeitnehmern: EUR 1.000 - 10.000 je AN Wiederholungsfall: EUR 2.000 - 20.000 je AN  bei <b>mehr</b> als 3 Arbeitnehmern: EUR 2.000 - 20.000 je AN Wiederholungsfall: EUR 4.000 - 50.000 je AN
Pflichten iZm der Lohnkontrolle	§ 11 iVm § 12	§ 11 iVm § 12	—	X	X	—	Verweigerung der Übermittlung von Unterlagen nach § 21 & 22 LSD-BG	§ 27 Abs 1	EUR 500 - 5.000 je AN Wiederholungsfall: EUR 1.000 - 10.000 je AN
Pflichten iZm der Lohnkontrolle	§ 11 iVm § 12	§ 11 iVm § 12	—	X	X	—	Verweigerung Zutritt, Auskunft und Einsichtnahme in Unterlagen, Behinderung der Kontrolle	§ 27 Abs 2 & 3	EUR 1.000 - 10.000 je AN Wiederholungsfall: EUR 2.000 - 20.000 je AN

LSD-BG

Abb 2: Vergleich – Pflichten nach dem LSD-BG

Abb 3: Vergleich – Pflichten nach dem AÜG

Anordnungen	Normen		Überlassung		Entsendung		Strafen		
	Entsendung	Überlassung	Überlasser	Beschäftigter	Arbeitgeber	Auftraggeber	Tatbestand	Strafnorm	Strafrahmen
Überlassungsmitteilung		§ 12 Abs 3 iVm Abs 1	—	X			Mitteilungspflichten werden nicht eingehalten	§ 22 Abs 1 Z 3 lit b	bis zu EUR 1.000 Wiederholungsfall: EUR 500 - 2.000
Aufzeichnungspflichten		§ 13 Abs 8	—	X			Aufzeichnungen werden nicht oder mangelhaft vorgelegt	§ 22 Abs 1 Z 3 lit c	bis zu EUR 1.000 Wiederholungsfall: EUR 500 - 2.000
Übermittlung statistischer Daten		§ 13 Abs 8 iVm Abs 4	—	X			Daten werden nicht oder mangelhaft vorgelegt	§ 22 Abs 1 Z 3 lit c	bis zu EUR 1.000 Wiederholungsfall: EUR 500 - 2.000
Pflichten iZm Kontrollen		§ 20	X	X			Verweigerung von Auskünften, der Einsichtnahme und Ablichtung von Unterlagen	§ 22 Abs 1 Z 4 lit a - d	bis zu EUR 1.000 Wiederholungsfall: EUR 500 - 2.000
Vereinbarungen zum Nachteil der Arbeitskraft		§ 8	X	X			gesetzwidrige Vereinbarungen	§ 22 Abs 1 Z 1 lit a	EUR 1.000 - 5.000 Wiederholungsfall: EUR 2.000 - 10.000
grenzüberschreitende Überlassung		§ 16	X	X			unzulässige grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung	§ 22 Abs 1 Z 1 lit c	EUR 1.000 - 5.000 Wiederholungsfall: EUR 2.000 - 10.000
Pflichten nach dem AuslBG		§ 16 iVm § 4 AuslBG	—	X				§ 28 AuslBG	
Aufbewahrungspflichten		§ 12 Abs 8	—	X					
Arbeitszeitaufzeichnungen		§ 6 iVm § 26 AZG	—	X				§ 27 AZG	
Informationspflicht offene Stellen		§ 12 Abs 4	—	X					
Aus- und Weiterbildungsmaßnahmen		§ 12 Abs 5	X	X					
Fürsorgepflichten		§ 6	X	X					

AÜG

Aufgrund der sich aus den Bestimmungen des LSD-BG sowie des AÜG ergebenden Pflichten und der damit in Zusammenhang stehenden Strafbestimmungen ist die Abgrenzung einer „echten“ Entsendung von der Arbeitskräfteüberlassung von wesentlicher Bedeutung.<sup>90</sup>

### 2.3.5. Die Abgrenzung zwischen Entsendung und Arbeitskräfteüberlassung

Sowohl im LSD-BG, als auch im AÜG finden sich Bestimmungen hinsichtlich der Abgrenzung zwischen Arbeitskräfteüberlassung und Entsendung. Im Geltungsbereich des LSD-BG ist gem § 2 Abs 1 der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhalts für die Beurteilung maßgebend, ob eine grenzüberschreitende Entsendung oder Arbeitskräfteüberlassung vorliegt. Hinsichtlich der Beurteilung wird ausdrücklich auf § 4 Abs 2 AÜG verwiesen.<sup>91</sup>

Mit der Bestimmung des § 4 AÜG, als Beurteilungsmaßstab, wird versucht, einer Umgehung der Arbeitskräfteüberlassung entgegenzutreten.<sup>92</sup> Der Gesetzgeber hat in § 4 Abs 2 AÜG<sup>93</sup> Tatbestände normiert, die für eine Arbeitskräfteüberlassung und gegen das Vorliegen eines Werkvertrages sprechen.

Demgemäß liegt Arbeitskräfteüberlassung dann vor,

*„wenn die Arbeitskräfte ihre Arbeitsleistung im Betrieb des Werkbestellers in Erfüllung von Werkverträgen erbringen, aber*

- 1. kein von den Produkten, Dienstleistungen und Zwischenergebnissen des Werkbestellers abweichendes, unterscheidbares und dem Werkunternehmer zurechenbares Werk herstellen oder an dessen Herstellung mitwirken oder*
- 2. die Arbeit nicht vorwiegend mit Material und Werkzeug des Werkunternehmers leisten oder*
- 3. organisatorisch in den Betrieb des Werkbestellers eingegliedert sind und dessen Dienst- und Fachaufsicht unterstehen oder*
- 4. der Werkunternehmer nicht für den Erfolg der Werkleistung haftet.“*

In § 4 Abs 1 AÜG normiert der Gesetzgeber, dass es bei der Prüfung, ob der verwirklichte Sachverhalt Arbeitskräfteüberlassung darstellt, auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform ankommt.

In seiner Rechtsprechung hat der VwGH schon mehrfach ausgesprochen, dass es für das Vorliegen von Arbeitskräfteüberlassung nicht entscheidend ist, ob und welche Rechtsbeziehung zwischen dem Beschäftigten und der Arbeitskraft sowie dem

---

<sup>90</sup> Vgl *Rath*, Zum Anwendungsbereich des LSD-BG bei grenzüberschreitender Tätigkeit, *ecolex* 2016, 663.

<sup>91</sup> Vgl § 2 Abs 1 und 2 LSD-BG BGBl I 44/2016 idgF.

<sup>92</sup> Vgl *Obereder in Mazal/Risak* (Hrsg), *Das Arbeitsrecht I*<sup>30</sup> § 4 AÜG Rz 7.

<sup>93</sup> § 4 Abs 2 AÜG BGBl 1988/196 idF BGBl I 38/2017.

Beschäftiger und dem Überlasser, vereinbart ist. Entscheidend für das Vorliegen von Arbeitskräfteüberlassung iSd § 4 Abs 2 Z 1 – 4 AÜG ist der wahre wirtschaftliche Gehalt des verwirklichten Sachverhalts.<sup>94</sup>

### 2.3.5.1. Die Abgrenzung in der neueren Rechtsprechung des VwGH

Nach der bisher ergangenen Rechtsprechung des VwGH muss nur eines der im § 4 Abs 2 AÜG angeführten Merkmale erfüllt sein, um das Vorliegen von Arbeitskräfteüberlassung anzunehmen. Die Qualifikation des Sachverhalts als Überlassung wird dann ohne weitere Würdigung unwiderlegbar vermutet. Eine Arbeitskräfteüberlassung liegt selbst dann vor, wenn die zugrundeliegende Vereinbarung als Werkvertrag einzustufen wäre.<sup>95</sup>

Auch in den Gesetzesmaterialien zum AÜG spricht sich der Gesetzgeber für eine Auslegung auf Basis von Einzelmerkmalen aus. *„Sofern ein für den Werkvertrag typisches Merkmal nicht vorhanden ist (Z 1, 2 und 4) oder ein für den Werkvertrag völlig untypisches Merkmal (Z 3) gegeben ist, wird das Vorliegen des Tatbestandes der Arbeitskräfteüberlassung angenommen.“*<sup>96</sup>

Eine Gesamtbeurteilung des Sachverhalts sieht der VwGH in seiner bisherigen Rechtsprechung nur dann vor, wenn keiner der Tatbestände, die sich aus dem AÜG ergeben, zur Gänze erfüllt ist. Sind aber dennoch einige der genannten Tatbestandselemente gegeben, so ist im Einzelfall im Rahmen einer Gesamtbeurteilung zu entscheiden, ob nach wahren wirtschaftlichen Gehalt die Arbeitskräfteüberlassung im Vordergrund steht. Es ist zu prüfen, ob jene Elemente überwiegen, die für Arbeitskräfteüberlassung oder für das Vorliegen eines Werkvertrags sprechen.<sup>97</sup>

In einem vor kurzem ergangenen Erkenntnis<sup>98</sup> weicht der VwGH von seiner bisherigen Rechtsprechung ab, wonach Arbeitskräfteüberlassung bereits bei Erfüllung eines Tatbestandmerkmals des § 4 Abs 2 AÜG vorliegt. Unter Berücksichtigung der EuGH-Entscheidung in der Rs *„Martin Meat“*<sup>99</sup> ist für die Beurteilung, ob ein Sachverhalt als Arbeitskräfteüberlassung zu qualifizieren ist, nun nicht mehr auf ein Merkmal abzustellen, vielmehr ist der gesamte Sachverhalt zu berücksichtigen.<sup>100</sup>

---

<sup>94</sup> Vgl. *Mayr*, *Arbeitsrecht* (2016) § 3 AÜG E 5 mit Verweis auf VwGH 22.10.1996, 94/08/0178; VwGH 27.6.2002, 2002/09/0027; VwGH 4.9.2006, 2005/09/0068.

<sup>95</sup> Vgl. *Obereder in Mazal/Risak* (Hrsg.), *Das Arbeitsrecht I*<sup>30</sup> § 4 AÜG Rz 8 mit Verweis auf VwGH 12.6.2017, 2017/11/0046; VwGH 22.10.1996, 94/08/0178.

<sup>96</sup> Vgl. *ErIRV* 450 BlgNr 17. GP, 17.

<sup>97</sup> Vgl. *Schindler in ZellKomm*<sup>2</sup> § 4 AÜG Rz 5 f.

<sup>98</sup> VwGH 22. 8. 2017, Ra 2017/11/0068.

<sup>99</sup> EuGH 18.6.2015, C-586/13.

<sup>100</sup> Vgl. *Lindmayr/Tuma*, *Grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung - Änderung der Rsp*, *RdW* 2017, 765.



Der EuGH führt aus, dass für die Feststellung, ob es sich um Arbeitskräftegestellung iSd der EntsendeRL<sup>101</sup> handelt,

- der Umstand, dass der Dienstleistungserbringer die Folgen der nicht vertragsgemäßen Ausführung der vertraglich vereinbarten Leistung trägt, sowie
- der Umstand, dass es dem Dienstleistungserbringer freisteht, die Zahl der Arbeitnehmer zu bestimmen, deren Entsendung in den Aufnahmemitgliedstaat er für sachgerecht hält

nicht für Arbeitskräfteüberlassung sprechen und

- der Umstand alleine, dass das Unternehmen, dem die betreffende Leistung zugutekommt, kontrolliert, ob diese vertragsgemäß ist, oder allgemeine Anweisungen an die Arbeitnehmer des Dienstleistungserbringers erteilen kann, als solcher nicht die Schlussfolgerung zulässt, dass eine Überlassung von Arbeitskräften vorliegt.<sup>102</sup>

Somit ist aus unionsrechtlicher Sicht für die Beurteilung des Vorliegens einer Arbeitskräfteüberlassung jeder Anhaltspunkt zu prüfen und die bisherige Rechtsprechung der Höchstgerichte zu eng ausgelegt.<sup>103</sup>

### 2.3.5.2. Übersicht Unterscheidungsmerkmale Arbeitskräfteüberlassung und Entsendung

Aufgrund der Brisanz, die sich aus der Abgrenzungsproblematik zwischen „echter“ Entsendung und Arbeitskräfteüberlassung und der daraus resultierenden Verpflichtungen und Strafbestimmungen ergibt, soll an dieser Stelle eine Gegenüberstellung der wichtigsten Unterscheidungsmerkmale erfolgen.

	„echte“ Entsendung	Arbeitskräfteüberlassung
Definition	Bei einer Entsendung erbringt der Arbeitnehmer im Namen und unter der Leitung des entsendenden Unternehmens Leistungen an ein Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat.	Die Arbeitskräfteüberlassung ist die Zurverfügungstellung von Arbeitskräften an einen Dritten.
<b>Unterscheidungsmerkmale</b>		
Vertrag	Erfüllung eines Werkvertrags	Erfüllung eines Dienstverschaffungsvertrags
Leistung	Herstellung eines abgrenzbaren Werks	Arbeitskraft, es wird kein von den Produkten, Dienstleistungen des Auftraggebers abgrenzbares Werk hergestellt

<sup>101</sup> Art 1 Abs 3 lit c EntsendeRL 96/71 ABI L 1997/18, 3.

<sup>102</sup> Vgl EuGH 18.6.2015, C-586/13 Rz 41.

<sup>103</sup> Vgl *Korenjak*, Neues zur grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung, ASoK 2017, 413.

Mittel	eigene Mittel und eigenes Material	Verwendung des Materials und der Werkzeuge des Beschäftigers
Eingliederung	keine Eingliederung in den Betrieb des Auftraggebers	organisatorische Eingliederung und Unterordnung hinsichtlich der Weisungsgebundenheit in den Betrieb des Beschäftigers
Haftung	Haftung für den Werkerfolg	Überlasser haftet nur für die grundsätzliche Qualifikation und Arbeitsbereitschaft der Arbeitskraft
Normen	LSD-BG	LSD-BG und AÜG

Tab 2: Übersicht Unterscheidungsmerkmale „echte“ Entsendung/Überlassung<sup>104</sup>

### 2.3.6. Die Finanzpolizei als Kontrollorgan iSd LSD-BG und des AÜG

Im Rahmen ihrer Kontrolltätigkeit überprüft die Finanzpolizei vor Ort, ob die Bestimmungen des LSD-BG und des AÜG eingehalten werden. Dabei ermitteln sie auch den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt und beurteilen, ob es sich bei der Tätigkeit des grenzüberschreitend eingesetzten Personals um Arbeitskräfteüberlassung oder um „echte“ Entsendung handelt.

Die Finanzpolizei ist als Abgabenbehörde gem § 11 Abs 1 iVm § 12 Abs 1 LSD-BG berechtigt das

- Bereithalten der Unterlagen nach den §§ 21 und 22 LSD-BG zu überwachen und
- die Kontrolle des Entgelts iSd § 29 LSD-BG von Arbeitnehmern, die nicht dem ASVG unterliegen und ihren gewöhnlichen Arbeitsort im Ausland haben, durchzuführen.

Hierbei ist die Finanzpolizei berechtigt

- Betriebsstätten, Betriebsräume, auswärtige Arbeitsstellen und Aufenthaltsräume der Arbeitnehmer ungehindert zu betreten und Wege zu befahren, auch wenn dies sonst der Allgemeinheit untersagt ist,
- von den dort angetroffenen Personen Auskünfte über alle für die Erhebung nach § 12 Abs 1 LSD-BG relevanten Tatsachen zu verlangen und
- in die zur Erhebung erforderlichen Unterlagen Einsicht zu nehmen, Kopien zu erstellen und die Übermittlung dieser Unterlagen einzufordern.<sup>105</sup>

Eine ähnliche Anordnung, die der Abgabenbehörde Kontrollbefugnisse erteilt, ist auch in § 20 AÜG zu finden.

<sup>104</sup> Vgl *Mertinz*, Abgrenzung Dienstreise – Entsendung – Arbeitskräfteüberlassung: ein Versuch, PV-Info 5/2015, 10 ff.

<sup>105</sup> Vgl § 12 Abs 1 LSD-BG; *Kühteubl/Wieder*, Das neue Lohn- und SozialdumpingbekämpfungsgG, ZAS 2011, 216.

### **3. Abgabenrecht und grenzüberschreitender Personaleinsatz**

Bei grenzüberschreitendem Personaleinsatz spielen nicht nur der Arbeitnehmerschutz oder wirtschaftspolitische Überlegungen eine Rolle, sondern es bestehen daneben auch abgabenrechtliche Interessen.

Werden grenzüberschreitend Sachverhalte verwirklicht, sind neben dem Abgabenrecht auch die Vorschriften des Abkommensrechts wesentlich. Die Zuteilung von Besteuerungsrechten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten ist grundsätzlich in Doppelbesteuerungsabkommen geregelt. Diese bilateralen Abkommen teilen Besteuerungsrechte zu bzw schränken diese ein. Ziel dieser Abkommen ist es, Doppelbesteuerung oder Doppelnichtbesteuerung zu vermeiden.

Beim grenzüberschreitenden Personaleinsatz nach Österreich ist die Unterscheidung zwischen der Gestellung von Arbeitskräften und der Entsendung von Personal im Rahmen eines Werkvertrages aufgrund der an sie anknüpfenden und voneinander abweichenden Konsequenzen auch im Abgabenrecht von hoher Relevanz. Wesentlich bei der Besteuerung grenzüberschreitender Personaleinsätze ist der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, der in diesem Kapitel genauer beleuchtet wird.

#### **3.1. Die Steuerpflicht bei grenzüberschreitenden Sachverhalten**

Jeder Staat ist in der Festlegung seiner Besteuerungsansprüche und in der Ausübung seiner Besteuerungsgewalt aufgrund des Souveränitätsprinzips autonom. Dabei ist die Gebietshoheit anderer Staaten anzuerkennen. Das bedeutet jedoch nicht, dass Sachverhalte, die sich auf fremdem Staatsgebiet ereignen von der Besteuerung jedenfalls ausgeschlossen sind. Diese Sachverhalte müssen aber einen persönlichen oder sachlichen Bezug zu dem Staat aufweisen, der besteuern möchte.<sup>106</sup>

Im Rahmen des grenzüberschreitenden Personaleinsatzes sind der ausländische Arbeitgeber und der ausländische Arbeitnehmer idR Steuerausländer und unterliegen grundsätzlich der beschränkten Steuerpflicht. Bei Steuerausländern ist zu klären, in welchem Umfang Österreich als Quellenstaat die im Inland erzielten Einkünfte einer Besteuerung unterwerfen kann und in welchem Ausmaß dieser Anspruch durch das anzuwendende DBA eingeschränkt wird.

---

<sup>106</sup> Vgl *Kanduth-Kristen* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger* (Hrsg), Internationales Steuerrecht (2015) 5 f; *Vogel* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>5</sup> (2008) Einl Rz 11.

### 3.1.1. Die unbeschränkte Steuerpflicht

Der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen gem § 1 Abs 2 EStG

*„jene natürlichen Personen, die im Inland*

- *einen Wohnsitz oder*
- *ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben.“*

Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche in- und ausländischen Einkünfte, also das gesamte Welteinkommen.

Die unbeschränkte Steuerpflicht knüpft im Ertragssteuerrecht an die Person des Steuerpflichtigen an. Die persönliche Beziehung zum steuererhebenden Staat wird als gegeben angesehen, wenn die Person in diesem Staat wirtschaftlich zugehörig und demzufolge ansässig ist. Als Anknüpfungspunkt der unbeschränkten Steuerpflicht dient der Wohnsitz bzw der gewöhnlich Aufenthalt unabhängig von der Nationalität.<sup>107</sup>

Einen Wohnsitz hat gem § 26 Abs 1 BAO *„jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.“*

Der gewöhnliche Aufenthalt ist ein Ersatztatbestand, der die mitunter schwierige Wohnsitzprüfung wegfallen lässt.<sup>108</sup> Unter dem gewöhnlichen Aufenthalt ist gem § 26 Abs 2 BAO ein Ort zu verstehen, wo jemand *„sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt“*.

Darüber hinaus unterliegen der unbeschränkten Steuerpflicht gem § 1 Abs 2 KStG<sup>109</sup>, *„Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben.“* Dabei erstreckt sich die Steuerpflicht auf alle in- und ausländischen Einkünfte iSd § 2 EStG.

Um die unbeschränkte Steuerpflicht im Inland zu begründen, reicht es aus, wenn eines der beiden Anknüpfungsmerkmale vorliegt. Der Sitz einer Körperschaft befindet sich gem § 27 Abs 1 BAO an jenem Ort, der durch Satzung, Vertrag und dergleichen bestimmt ist. Der Ort der Geschäftsleitung ist gem § 27 Abs 2 BAO jener, *„an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet“*. Unter dem Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung ist jener Ort zu verstehen, an dem der entscheidende Geschäftswille gebildet und die laufende Geschäftsführung ausgeübt wird.<sup>110</sup>

---

<sup>107</sup> Vgl *Kanduth-Kristen* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger* (Hrsg), Internationales Steuerrecht (2015) 29.

<sup>108</sup> Vgl *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>19</sup> (2017) § 1 Tz 18.

<sup>109</sup> Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl 401/1988 idGF.

<sup>110</sup> Vgl *Hohenwarter-Mayr* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG<sup>2</sup> (2016) § 1 Rz 48.

### 3.1.2. Die beschränkte Steuerpflicht

Beschränkt steuerpflichtig sind gem § 1 Abs 3 EStG

„jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen

- Wohnsitz noch ihren
- gewöhnlichen Aufenthalt

haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte.“

Die Steuerpflicht orientiert sich am Territorialitätsprinzip und knüpft aufgrund der wirtschaftlichen Zugehörigkeit der Steuerquelle zum Staatsgebiet an die beschränkte Steuerpflicht an.<sup>111</sup>

Die überlassene Arbeitskraft unterliegt gem § 1 Abs 3 iVm § 98 Abs 1 Z 4 EStG mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aus ihrer im Inland ausgeübten Tätigkeit der beschränkten Steuerpflicht.

Daneben unterliegen Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung, noch ihren Sitz haben der beschränkten Steuerpflicht gem § 1 Abs 3 Z 1 KStG. Die Steuerpflicht erstreckt sich auf die iSd § 21 Abs 1 KStG erzielten Einkünfte, wobei dieser Paragraph wiederum auf die in § 98 EStG taxativ aufgezählten Einkünfte verweist.

Wird ein ausländisches Unternehmen im Inland tätig, so unterliegt diese Tätigkeit bei Einkünften aus Gewerbebetrieb gem § 98 Abs 1 Z 3 EStG der beschränkten Steuerpflicht, wenn im Inland

- eine Betriebsstätte unterhalten wird,
- ein ständiger Vertreter bestellt ist, oder
- unbewegliches Vermögen vorliegt.

Wie bei der beschränkten Steuerpflicht natürlicher Personen knüpft die beschränkte Steuerpflicht von Körperschaften ebenfalls an das steuerrechtliche Territorialitätsprinzip an.<sup>112</sup>

Im Rahmen der grenzüberschreitenden Gestellung von Arbeitskräften liegen gem § 98 Abs 1 Z 3 TS 5 EStG auch dann Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter bestellt ist.

### 3.2. Der grenzüberschreitende Personaleinsatz im Abkommensrecht

Sind die Tatbestände für das Vorliegen der beschränkten Steuerpflicht in Österreich für eine im Inland ausgeübte Tätigkeit erfüllt, so ist in weiterer Folge zu beurteilen, ob die dabei erzielten Einkünfte auch besteuert werden dürfen. Im Rahmen grenzüberschreitender Sachverhalte erfolgt die Zuteilung des Besteuerungsrechts anhand des anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens.

---

<sup>111</sup> Vgl. Kanduth-Kristen in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg), Internationales Steuerrecht (2015) 29.

<sup>112</sup> Vgl. Hohenwarter in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG (2009) § 1 Rz 86.

Die Verwaltungspraxis wie auch die österreichische Rechtsprechung geht bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen sowohl bei unbeschränkter als auch bei beschränkter Steuerpflicht idR in drei Schritten vor. Das Vorgehen unter Zuhilfenahme der Drei-Stufen-Technik folgt Zweckmäßigkeitskriterien und ist gesetzlich nicht geregelt.<sup>113</sup>

<p><b>Erste Stufe:</b>  <b>Beurteilung des Sachverhalts nach innerstaatlichem Steuerrecht</b></p>
<p>In der ersten Stufe ist der vorliegende Sachverhalt ausschließlich nach inländischem Steuerrecht zu beurteilen. Weder ausländisches noch Abkommensrecht sind hier zu berücksichtigen.</p> <p>Folgende Kriterien sind zu untersuchen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• liegen steuerliche Einkünfte vor,</li> <li>• welcher Einkunftsart sind diese zuzurechnen ,</li> <li>• in welcher Höhe sind diese anzusetzen und</li> <li>• wem sind sie konkret zuzurechnen</li> </ul> <p>Ergibt sich nach innerstaatlichem Steuerrecht keine Steuerpflicht, bedarf es keiner weiteren Prüfung.</p>
<p><b>Zweite Stufe:</b>  <b>Anwendung des DBA</b></p>
<p>Unter Beachtung der maßgebenden Auslegungsgrundsätze wird festgestellt, ob das Doppelbesteuerungsabkommen den ermittelten inländischen Besteuerungsanspruch zur Gänze oder teilweise zulässt oder ob die Besteuerung im Inland generell ausgeschlossen wird.</p>
<p><b>Dritte Stufe:</b>  <b>Steuererhebung</b></p>
<p>Unter Beachtung der maßgebenden Auslegungsgrundsätze wird festgestellt, ob das Doppelbesteuerungsabkommen den ermittelten inländischen Besteuerungsanspruch zur Gänze oder teilweise zulässt oder die Besteuerung überhaupt ausschließt. Anschließend wird die Steuer nach innerstaatlichem Recht erhoben.</p>

Abb 4: Die Drei-Stufen-Technik<sup>114</sup>

Bei grenzüberschreitendem Personaleinsatz sind die Verteilungsnormen für Unternehmensgewinne iVm der Betriebsstättendefinition, sowie die Zuteilung des Besteuerungsrechts bei Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit von Bedeutung.

<sup>113</sup> Vgl Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA-Kommentar (2017) 40.

<sup>114</sup> Vgl Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 0 Rz 96 ff.

### 3.2.1. Der ausländische Arbeitgeber/Auftragnehmer im Abkommensrecht

Unabhängig davon, ob es sich beim ausländischen Auftragnehmer um eine natürliche Person oder eine Körperschaft handelt, liegen in der Regel beschränkt steuerpflichtige Einkünfte vor. Im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht ist wie bereits erwähnt auch das Abkommensrecht, die Doppelbesteuerungsabkommen, zu berücksichtigen.

Sowohl bei Einzelunternehmen als auch bei Gesellschaften sind jene Tätigkeiten, bei denen es zu grenzüberschreitenden Personaleinsätzen kommt, unter den abkommensrechtlichen Tatbestand der Unternehmensgewinne zu subsumieren.

Die zentrale Norm der Behandlung von Unternehmensgewinnen von im Inland tätigen ausländischen Unternehmen ist in Art 7 OECD-MA<sup>115</sup> geregelt. Gewinne eines im Ausland ansässigen Unternehmens, die im Inland erzielt werden, dürfen nach dieser Norm grundsätzlich nur im Ansässigkeitsstaat dieses Unternehmens besteuert werden. Wird jedoch die Tätigkeit im Rahmen einer im Inland gelegenen Betriebsstätte ausgeübt, so hat der Quellenstaat das Recht, die von der Betriebsstätte erzielten Gewinne zu besteuern.<sup>116</sup>

Die Betriebsstättendefinition ist in Art 5 OECD-MA geregelt. Grundsätzlich ist unter einer Betriebsstätte gem Art 5 Abs 1 OECD-MA „eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird“ zu verstehen.

Neben dieser Definition ist ua aber auch die Begründung einer Betriebsstätte im Rahmen von Bau- oder Montageausführungen möglich. Dauern diese Arbeiten länger als 12 Monate, wird diese Baustelle aufgrund ihrer Dauer als Betriebsstätte fingiert. Im Rahmen der Baubetriebsstätte bedarf es keiner festen Geschäftseinrichtung, ausschlaggebend ist lediglich die Dauer der Tätigkeit. Wird eine Tätigkeit als Bau- oder Montagearbeit qualifiziert und wird die 12 Monatsfrist überschritten, wird dem Staat, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird, das Besteuerungsrecht zugeteilt.<sup>117</sup>

Liegt im Rahmen des grenzüberschreitenden Personaleinsatzes seitens des Arbeitgebers bzw Auftragnehmers kein inländischer Anknüpfungspunkt in Form der Ansässigkeit wie bspw durch eine Betriebsstätte oder durch die Dauer der Bau- oder Montageausführung vor, verbleibt das Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat.

---

<sup>115</sup> OECD Musterabkommen.

<sup>116</sup> Vgl Schuch/Blum in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Die österreichische DBA-Politik (2013) 131.

<sup>117</sup> Vgl Bendlinger in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg), Internationales Steuerrecht (2015) 543 f.

### **3.2.2. Der ausländische Arbeitnehmer im Abkommensrecht**

Die Besteuerung grenzüberschreitend tätiger Arbeitnehmer wird in Art 15 OECD-MA geregelt.

Ausschlaggebend für die Zuteilung des Besteuerungsrechts bei Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit ist die Art und Weise, in welcher die Leistungserbringung erfolgt. Danach richtet sich auch die abkommensrechtliche Definition des Arbeitgebers.

Wird der Arbeitnehmer des ausländischen Unternehmens im Rahmen einer „echten“ Entsendung tätig, bleibt der ausländische Auftragnehmer Arbeitgeber, sowohl im zivilrechtlichen als auch im abkommensrechtlichen Sinn.

Wird der Arbeitnehmer des ausländischen Unternehmens im Rahmen einer grenzüberschreitenden Arbeitskräftegestellung tätig, so bleibt der ausländische Auftragnehmer zwar zivilrechtlicher Arbeitgeber, im abkommensrechtlichen Sinn hat er die Funktion eines Überlasser. Der Auftraggeber fungiert als Beschäftiger und wird damit iSd neuen Rechtsprechung des VwGH zum wirtschaftlichen Arbeitgeber der überlassenen Arbeitskraft.

Daraus ist zu schließen, dass der abkommensrechtliche Begriff des Arbeitgebers maßgebliche Auswirkung auf die Zuteilung des Besteuerungsrechts hat.

### **3.3. Der Begriff des Arbeitgebers im Abkommensrecht**

Wie einleitend erwähnt, ist im Rahmen des grenzüberschreitenden Personaleinsatzes Art 15 OECD-MA von wesentlicher Bedeutung, respektive kommt es hinsichtlich der Zuteilung eines Besteuerungsrechts auf die Auslegung des abkommensrechtlichen Arbeitgeberbegriffes an.

Grundsätzlich regelt Art 15 OECD-MA die Zuweisung des Besteuerungsrechts für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit. Da bisher kein Konsens zwischen den Staaten hinsichtlich des Arbeitgeberbegriffs hergestellt werden konnte, kommt es immer wieder zu Doppelbesteuerungen oder Doppelnichtbesteuerungen im Kontext der internationalen Arbeitskräfteüberlassung. Je nach Interpretation des Arbeitgeberbegriffs sehen Staaten das Besteuerungsrecht für die überlassenen Arbeitskräfte ab dem ersten Tag der Überlassung als zugewiesen an oder aber erst bei Überschreiten der 183-Tage-Regelung. Die Interpretation des Arbeitgeberbegriffs ist demnach entscheidend für den Zeitpunkt der Zuteilung des Besteuerungsrechts der involvierten Staaten.

Bevor es jedoch im Abkommensrecht zur Zuweisung eines Besteuerungsrechts kommen kann, muss im Inland ein Anknüpfungspunkt in Form der beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht vorliegen.



### 3.3.1. Art 15 OECD MA – Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit

Bezieht eine in einem Vertragsstaat (Ausland) ansässige Person Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen aus unselbständiger Tätigkeit, so dürfen diese gem Art 15 Abs 1 OECD-MA nur in diesem Staat (Ausland) besteuert werden. Wird die Arbeit jedoch in einem anderen Vertragsstaat (Ö) ausgeübt, so dürfen die bezogenen Vergütungen auch in diesem Staat (Ö) besteuert werden.

In Abs 2 des Art 15 OECD-MA wird die Zuteilung des Besteuerungsrechts mit den einleitenden Worten „*Ungeachtet des Absatzes 1*“ wiederum eingeschränkt. Gem Art 15 Abs 2 OECD-MA können Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat (Ausland) ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat (Ö) ausgeübte unselbständige Tätigkeit bezieht, nur im erstgenannten Staat (Ausland) besteuert werden, wenn

- a) *„der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält und*
- b) *die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und*
- c) *die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.“*

Nach Art 15 Abs 1 OECD-MA besteht das Besteuerungsrecht dort, wo die Arbeit ausgeführt wird, nach dem Arbeitsort- bzw Tätigkeitsortprinzip. Die Ansässigkeit des Arbeitgebers spielt für diese Bestimmung keine Rolle.<sup>118</sup> Erzielt ein Steuerausländer aufgrund einer im Inland ausgeübten Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, so steht Österreich das Besteuerungsrecht auf die erzielten Einkünfte zu. Grundsätzlich wird die Arbeit dort ausgeübt, wo sich die Arbeitskraft bei der Arbeitsausübung physisch aufhält.<sup>119</sup>

Abweichend von Abs 1 enthält Art 15 Abs 2 OECD-MA eine Regelung, die den Rückfall des Besteuerungsrechts an den Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers enthält. Dabei formuliert Abs 2 drei Anwendungsvoraussetzungen, die kumulativ erfüllt sein müssen.<sup>120</sup>

- Der Arbeitnehmer darf sich nicht länger als 183 Tage im betreffenden ausländischen Staat aufhalten. („183-Tage-Klausel“)
- Der die Vergütungen zahlende Arbeitgeber darf in dem betreffenden ausländischen Staat nicht ansässig sein.

---

<sup>118</sup> Vgl Bendlinger in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg), Internationales Steuerrecht (2015) 685.

<sup>119</sup> Vgl Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 00 Rz 228.

<sup>120</sup> Vgl Bendlinger in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg), Internationales Steuerrecht (2015) 686.

- Der Arbeitgeber darf in dem betreffenden ausländischen Staat keine die Vergütung zahlende Betriebsstätte unterhalten.<sup>121</sup>

Es ist bereits ausreichend, wenn eine der Anwendungsvoraussetzung nicht erfüllt ist, um die Grundregel gem Art 15 Abs 1 OECD-MA, das Besteuerungsrecht an den Einkünften aus unselbständiger Arbeit steht dem Tätigkeitsstaat zu, anzuwenden.<sup>122</sup>

### 3.3.1.1. Die 183-Tage-Klausel – Art 15 Abs 2 lit a OECD-MA

Art 15 Abs 2 lit a OECD-MA verhindert grundsätzlich den Wechsel des Besteuerungsrechts bei kurzfristigen Einsätzen von Arbeitnehmern im Ausland. Die 183-Tage-Klausel ist als Bagatellregelung zu verstehen und auch unter dem Begriff der „Monteurklausel“ bekannt. Die Verlagerung der Besteuerungsrechte an den Tätigkeitsstaat soll bei bloß kurzen Einsätzen im Ausland nicht zum Tragen kommen. Die Intention des Regelungsinhalts ist es, den damit verbundenen Verwaltungsaufwand in Grenzen zu halten, da schließlich bei Tätigkeiten, die von kurzer Dauer sind, eine Nahebeziehung zum Tätigkeitsort nicht allzu groß sein kann.<sup>123</sup>

Die Berechnung der Aufenthaltstage stellt einzig und allein auf die physischen Anwesenheitstage im Tätigkeitsstaat ab. Dabei ist es unerheblich, ob sämtliche Aufenthaltstage im Quellen- bzw Tätigkeitsstaat ausschließlich mit dem Arbeitseinsatz zusammenhängen oder nicht. Entscheidend bei der Berechnung sind nur die tatsächlichen Tage, die der Arbeitnehmer im Tätigkeitsstaat anwesend war. Kehrt der Arbeitnehmer täglich an seinen Wohnsitz im Ausland zurück, ist er dennoch im Tätigkeitsstaat anwesend.<sup>124</sup>

Für die Berechnung ist wie folgt vorzugehen:

- Sämtliche Tage der Anwesenheit (auch Urlaubstage) im Tätigkeitsstaat, die unmittelbar vor, während oder nach der ausgeübten Tätigkeit liegen, sind einzubeziehen.
- Im Tätigkeitsstaat verbrachte Samstage, Sonn- und Feiertage sind während und nach der Tätigkeit mitzuzählen.
- Anwesenheitszeiten trotz Arbeitsunterbrechung (etwa Streik, Ausbildung, Ausbleiben von Zulieferungen) sind ebenso einzuberechnen.
- Mehrere Aufenthalte im selben Staat sind zusammenzurechnen, dh es muss sich nicht um einen zusammenhängenden Aufenthalt handeln.

---

<sup>121</sup> Vgl *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht I/1 Z 15 Rz 52; *Waser*, Steuerliche Aspekte der Arbeitskräfteüberlassung nach Österreich (2014) 8.

<sup>122</sup> Vgl *Waser*, Steuerliche Aspekte der Arbeitskräfteüberlassung nach Österreich (2014) 8.

<sup>123</sup> Vgl *Bendlinger* in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA-Kommentar (2017) 944.

<sup>124</sup> Vgl *Bendlinger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger* (Hrsg), Internationales Steuerrecht (2015) 686 f.

- Einzuberechnen sind auch kurze Zeiten der Anwesenheit, wie etwa ein stundenweiser Aufenthalt.
- Nicht mitzuzählen sind volle Tage, die außerhalb des Tätigkeitsstaates zugebracht werden.

Die 183-Tage-Frist kann sich diesbezüglich auf das Kalenderjahr, das Steuerjahr<sup>125</sup> oder einen Zeitraum von zwölf Monaten beziehen.<sup>126</sup>

### 3.3.2. Der Arbeitgeberbegriff nach dem OECD-MA

Der Arbeitgeberbegriff wird weder in den einzelnen DBA noch im OECD-MA definiert. Erst im Kommentar zum Musterabkommen beschäftigt man sich mit der Begrifflichkeit des Arbeitgebers.

Bereits im Kommentar des OECD-MA 2008 fand sich eine Liste an Kriterien, die in Fällen der internationalen Arbeitskräfteüberlassung der Bestimmung des „tatsächlichen Arbeitgebers“ dienen sollte. Folgende von der OECD ausgegebenen Merkmale sollten demnach dafür sprechen, dass der Beschäftigte und nicht der Überlasser der Arbeitskräfte als Arbeitgeber angesehen wird:<sup>127</sup>

- *„der Arbeitskräfteverleiher trägt keine Verantwortung und kein Risiko für die Arbeitsergebnisse des Arbeitnehmers;*
- *das Weisungsrecht gegenüber den Arbeitnehmern obliegt dem Gestellungsnehmer;*
- *die Arbeit wird an Orten ausgeführt, die der Aufsicht und Verantwortung des Gestellungsnehmers unterliegen;*
- *die an den Verleiher zu leistende Vergütung wird an Hand der Arbeitszeit berechnet oder es besteht eine andere Beziehung zwischen dieser Vergütung und den gezahlten Arbeitslöhnen;*
- *Werkzeuge und Werkstoffe werden im Wesentlichen vom Gestellungsnehmer beigestellt;*
- *Zahl und Qualifikation der Arbeitnehmer wird nicht ausschließlich vom Verleiher bestimmt.“<sup>128</sup>*

Anlässlich des Updates 2010 des Kommentars zum OECD-MA wurden die Erläuterungen hinsichtlich der Begriffsklärung zum Arbeitgeber ausführlich erweitert.<sup>129</sup>

Zur Beurteilung der Arbeitgeberbereiung sieht der Kommentar die Art der erbrachten Leistung („the nature of the services“) und inwiefern diese einen wesentlichen Bestandteil

---

<sup>125</sup> Staaten die als Bezugszeitraum das Steuerjahr vorsehen sind bspw Australien von 1.7. bis 30.6. oder von 6.4. bis 5.4. Nordirland und Großbritannien.

<sup>126</sup> Vgl Bendlinger in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA-Kommentar (2017) 945 ff.

<sup>127</sup> Vgl Waser, Steuerliche Aspekte der Arbeitskräfteüberlassung nach Österreich (2014) 11 f.

<sup>128</sup> Vgl AÖF 1993/87.

<sup>129</sup> Vgl Waser, Steuerliche Aspekte der Arbeitskräfteüberlassung nach Österreich (2014) 11 f.

der Unternehmenstätigkeit des Leistungsempfängers darstellt („integral part of the business activities“) als entscheidend an. Darüber hinaus ist ausschlaggebend, welches Unternehmen die Verantwortung und die Risiken hinsichtlich der Arbeitsergebnisse der Arbeitskräfte trägt.<sup>130</sup> Anschließend ergänzt das OECD-MK nachfolgende Kriterien, die bei der Bestimmung berücksichtigt werden sollen:

- „Wer ist berechtigt, der natürlichen Person hinsichtlich der zu erbringenden Leistung Weisungen zu erteilen?
- Wer kontrolliert bzw hat die Verantwortung über den Ort der Leistungserbringung?
- Wird die von der natürlichen Person bezogene Vergütung unmittelbar vom zivilrechtlichen Arbeitgeber an den Leistungsempfänger in Rechnung gestellt?
- Wer stellt der natürlichen Person die notwendigen Arbeitsmittel und Werkzeuge zur Verfügung?
- Wer bestimmt Zahl und Qualifikation der die Leistung erbringenden natürlichen Personen?
- Wer ist berechtigt, die natürliche Person auszuwählen, welche die Leistung erbringen soll und wer ist berechtigt, die mit der Person geschlossenen vertraglichen Vereinbarungen zu kündigen?
- Wer ist berechtigt, hinsichtlich der Arbeitsleistung der natürlichen Person disziplinarische Maßnahmen zu setzen?
- Wer bestimmt Urlaub und Arbeitsplanung der Person?<sup>131</sup>

Das OECD-MK setzte sich bis zum Update 2010 mit dem Arbeitgeberbegriff nur im Zusammenhang mit Steuerumgehungsgestaltungen und Missbrauch auseinander. Ob der Arbeitgeberbegriff immer wirtschaftlich auszulegen ist oder nur bei Missbrauchsgestaltungen, ist umstritten.<sup>132</sup> Mit dem Update 2010 des OECD-MK und den Erweiterungen wurde klargestellt, dass im Rahmen der Arbeitskräfteüberlassung die Qualifikation des Beschäftigten als Arbeitgeber nicht nur auf Missbrauchsfälle anzuwenden ist.<sup>133</sup> Tendenziell stellt das OECD-MK seit diesem Zeitpunkt auf den wirtschaftlichen Arbeitgeber ab, was auch anhand der im Kommentar enthaltenen Beispielsammlung dokumentiert ist.<sup>134</sup>

---

<sup>130</sup> Vgl Rz 8.13 OECD-MK zu Art 15 Abs 2 OECD-MA idF 2017; *Bendlinger* in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA-Kommentar (2017) 957.

<sup>131</sup> Vgl Rz 8.14 OECD-MK zu Art 15 Abs 2 OECD-MA idF 2017; *Bendlinger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger* (Hrsg), Internationales Steuerrecht (2015) 697 f.

<sup>132</sup> Für die Einschränkung auf Missbrauchsfälle: BMF in mehreren EAS Auskünften: EAS 476 vom 19.7.1994, EAS 567 vom 5.2.1997; EAS 969 vom 12.11.1996; *Lang* spricht sich in SWI 2011, 106 gegen die Einschränkung aus, da die Überlegungen der OECD zwar zunächst bei der Verhinderung von Missbrauchsfällen ansetze, aber die von den Verfassern des OECD-MK gewählten Formulierungen jedoch deutlich machen würden, dass für abkommensrechtliche Zwecke der Beschäftigte als Arbeitgeber anzusehen sei.

<sup>133</sup> Vgl *Waser*, Steuerliche Aspekte der Arbeitskräfteüberlassung nach Österreich (2014) 11 f.

<sup>134</sup> Vgl *Bendlinger* in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA-Kommentar (2017) 959.

Im Hinblick auf die Definition des Arbeitgeberbegriffs konnte trotz jahrelanger Verhandlungen des OECD-Fiskalkomitees bis zum Update 2010 kein Konsens zwischen den OECD Mitgliedstaaten hergestellt werden. Im OECD-MK wurde eingeräumt, dass sich aus dem Kontext des Musterabkommens keine abkommensautonome Interpretation des Begriffs ergibt und zur Interpretation daher nach Art 3 Abs 2 OECD-MA<sup>135</sup> auf nationales Recht zurückzugreifen ist.<sup>136</sup>

Der OECD-MK sieht in weiterer Folge vor, dass das Recht des Quellenstaates für die Beurteilung der Arbeitgebereigenschaft bei Qualifikationskonflikten Anwendung finden soll, sofern der Abkommenszusammenhang nichts anderes erfordert oder objektive Kriterien dagegenstehen. Im Gegenzug dazu, soll der Ansässigkeitsstaat der natürlichen Person unter Anwendung des Art 23A (Steuerfreistellung) oder Art 23B des OECD-MA (Steueranrechnung) dazu verpflichtet sein Entlastungsmaßnahmen durchzuführen. Diese Maßnahmen sind auch dann durchzuführen, wenn nach dem innerstaatlichen Recht des Ansässigkeitsstaates keine Umqualifizierung der Arbeitgebereigenschaft erfolgt ist. In strittigen Fällen ist die Einleitung von Verständigungsverfahren gem § 48 BAO zwischen den Abkommensstaaten möglich.<sup>137</sup>

### **3.3.3. Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff in Österreich vor Rechtsprechung des VwGH**

Die Auslegung des Arbeitgeberbegriffs des Art 15 Abs 2 lit b OECD-MA ist ein bis dato nicht von allen Staaten einheitlich behandelter Begriff und seit Jahren ungelöste Causa.

Bis zur Rechtsprechung des VwGH hat die österreichische Finanzverwaltung unter abkommenskonformer Auslegung des Arbeitgeberbegriffs nach Art 3 Abs 2 OECD-MA, sowohl bei der innerstaatlichen als auch bei der grenzüberschreitenden Gestellung von Arbeitskräften an einen „formalrechtlichen“ Arbeitgeberbegriff angeknüpft. Als Arbeitgeber wurde derjenige angesehen, der idR in einer Vertragsbeziehung mit der Arbeitskraft steht, also der Überlasser.<sup>138</sup>

Die bis dahin erfolgte Anknüpfung an den zivilrechtlichen Arbeitgeberbegriff liegt darin begründet, dass nach Ansicht des BMF ein Abweichen nur bei Missbrauch erfolgen sollte. Die von der OECD aufgelisteten Kriterien sind so zu verstehen, dass diese Steuerumgebungsmuster unter künstlicher Zwischenschaltung von ausländischen Gestellungsunternehmen unterbunden werden sollen und auch nur aus diesem Blickwinkel können sie in ihrer Bedeutung gewürdigt werden. Die Kriterien sind jedenfalls

---

<sup>135</sup> Zu Art 3 Abs 2 OECD-MA siehe auch Kapitel 3.3.3.1 Qualifikationskonflikte.

<sup>136</sup> Vgl *Loukota*, Das wechselvolle Schicksal der steuerlichen Behandlung des internationalen Arbeitnehmerverleihs, SWI 2015, 527 f.

<sup>137</sup> Vgl Rz 8.10 OECD-MK zu Art 15 Abs 2 OECD-MA idF Update 2017.

<sup>138</sup> Vgl *Bendlinger* in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA-Kommentar (2017) 961.

nicht so auszulegen, dass sie einem mit echter wirtschaftlicher Funktion ausgestatteten Arbeitgeber die Arbeitgeberbereiungenschaft abzuerkennen vermögen.<sup>139</sup>

### 3.3.3.1. Qualifikationskonflikte

Der Arbeitgeberbegriff selbst wird in den Doppelbesteuerungsabkommen nicht definiert. Werden in den Abkommen Begriffe verwendet, für die keine konkrete Definition vorhanden ist, so sind diese gem Art 3 Abs 2 OECD-MA insofern nach dem inländischen Recht des Staates, der das Abkommen anwendet auszulegen, als sich aus dem Abkommenszusammenhang nichts anderes ergibt.<sup>140</sup> Da der Begriff des Arbeitgebers nicht definiert ist, können alle DBA Vertragsstaaten auf Grundlage des Art 3 Abs 2 OECD-MA dem Arbeitgeberbegriff jene Bedeutung beimessen, die ihm nach dem jeweiligen innerstaatlichen Steuerrecht zukommt. Durch die unterschiedlichen Auslegungen ergibt sich eine Unzahl an Fällen, die mit Qualifikationskonflikten behaftet sind.<sup>141</sup>

Wenn beide Vertragsstaaten aufgrund des Art 3 Abs 2 OECD-MA zur Auslegung eines Abkommensbegriffes auf innerstaatliches Recht zurückgreifen, kann es durch Unterschiede der innerstaatlichen Rechtsvorschriften beider Staaten zu positiven als auch negativen Qualifikationskonflikten kommen. Ein solcher Qualifikationskonflikt entsteht, wenn beide Vertragsstaaten die gleichen Einkünfte unterschiedlichen Abkommensbestimmungen mit daran anknüpfenden, unterschiedlichen Rechtsfolgen zuordnen.<sup>142</sup> Qualifikationskonflikte aufgrund der unterschiedlichen Auslegung des Arbeitgeberbegriffs können sowohl zu einer Doppelbesteuerung, als auch zu einer Doppelnichtbesteuerung der betreffenden Einkünfte führen.

Dies kann sowohl Inbound- als auch Outbound-Fälle betreffen. Von Inbound-Fällen spricht man, wenn ein ausländischer Beschäftigter Arbeitskräfte ins Inland zur Arbeitsausübung überlässt. Ein Outbound-Fall liegt dann vor, wenn ein österreichischer Beschäftigter Arbeitskräfte ins Ausland zur Arbeitsausübung überlässt.<sup>143</sup>

---

<sup>139</sup> Vgl EAS 476 vom 19.7.1994, EAS 567 vom 5.2.1997; EAS 969 vom 12.11.1996.

<sup>140</sup> Vgl *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht I/1 Z 3 Rz 14.

<sup>141</sup> Vgl *Bendlinger*, Der Beschäftigter als Arbeitgeber bei der internationalen Gestellung von Arbeitskräften, SWI 2013, 432.

<sup>142</sup> Vgl *Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger* (Hrsg), Internationales Steuerrecht (2015) 437; *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht I/1 Z 0 Rz 76.

<sup>143</sup> Vgl *Haas/Hollaus/Pogliès-Schneiderbauer*, Arbeitskräfteüberlassung, SWK Spezial (2014) 68.

**Inbound-Fall:**

natürliche Person wird vom Ausland nach Österreich überlassen
---

<b>Tätigkeitsstaat</b>	<b>Ansässigkeitsstaat</b>
zivilrechtliche Arbeitgeberbegriff	wirtschaftlicher Arbeitgeberbegriff
gem Art 3 Abs 2 OECD-MA	gem Art 3 Abs 2 OECD MA
Art 15 Abs 1 OECD-MA	Art 15 Abs 2 OECD-MA
Zuweisung des Besteuerungsrechts an Ansässigkeitsstaat	Zuweisung des Besteuerungsrechts an Tätigkeitsstaat Ö

<b>Doppel<b>nicht</b>besteuerung</b>
--------------------------------------

**Outbound-Fall:**

natürliche Person wird von Österreich ins Ausland überlassen
--

<b>Tätigkeitsstaat</b>	<b>Ansässigkeitsstaat</b>
wirtschaftlicher Arbeitgeberbegriff	zivilrechtlicher Arbeitgeberbegriff
gem Art 3 Abs 2 OECD-MA	gem Art 3 Abs 2 OECD MA
Art 15 Abs 2 OECD-MA	Art 15 Abs 1 OECD-MA
Zuweisung des Besteuerungsrechts an Tätigkeitsstaat	Zuweisung des Besteuerungsrechts an Ansässigkeitsstaat Ö

<b>Doppelbesteuerung</b>
--------------------------

Abb 5: Qualifikationskonflikte

In jenen Fällen, in denen ein Konsens hinsichtlich der Auslegung des Arbeitgeberbegriffs herrscht, kommt es zu keinem Qualifikationskonflikt und somit auch nicht zu einer Doppelbesteuerung bzw Doppelnichtbesteuerung.

Bei Qualifikationskonflikten aufgrund unterschiedlicher Beurteilung der Arbeitgebereigenschaft hat das BMF in mehreren EAS Auskünften<sup>144</sup> seine Bereitschaft erklärt, dem Quellenstaat hinsichtlich seiner Beurteilung zu folgen. Die Steuerentlastung durch Befreiungs- oder Anrechnungsmethode soll unter der Voraussetzung hergestellt werden, dass durch den Rückgriff auf innerstaatliches Steuerrecht des ausländischen Quellenstaats österreichische Arbeitskräfteüberlasser gegenüber Arbeitskräfteüberlassern des Quellenstaats nicht diskriminiert werden. Diese Auskunft gilt sowohl im Verhältnis zu Mitgliedstaaten der EU, als auch zu Nicht-EU-Mitgliedstaaten.<sup>145</sup> Die nach Ansicht der Finanzverwaltung geforderte Voraussetzung der Nichtdiskriminierung sei dann erfüllt, wenn die innerstaatliche Regelung des betreffenden Staates in jedem Fall sowohl bei rein innerstaatlichen, als auch grenzüberschreitenden Sachverhalten, der Gestellung von Personal den Beschäftiger als steuerlichen Arbeitgeber qualifiziert.<sup>146</sup> Dieser von Seiten der Finanzverwaltung geforderte Sachverhalt ist regelmäßig nicht gegeben, da dieser bei reinen Inlandssachverhalten jedenfalls nicht erforderlich ist und so in den meisten Fällen zumindest vorläufig zu einer Doppelbesteuerung führt.<sup>147</sup>

<sup>144</sup> Das für internationale Steuerfälle im BMF eingerichtete EAS (Express-Antwort-Service) dient zur Information des Anfragenden über die Auffassung des BMF zu vorgelegten Zweifelsfragen, die bei Anwendung des internationalen Steuerrechts auftreten.

<sup>145</sup> Vgl *Bendlinger* in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA-Kommentar (2017) 961 f; EAS 3271 vom 9.5.2012; EAS 3201 vom 24.1.2011; EAS 3108 vom 17.12.2009.

<sup>146</sup> Vgl *Waser*, Steuerliche Aspekte der Arbeitskräfteüberlassung nach Österreich (2014) 16.

<sup>147</sup> Vgl *Kunesch*, Der wirtschaftliche Arbeitgeber – eine Lösung in Sicht? PV-Info 9/2013, 20; *Bendlinger* in *Bendlinger* (Hrsg), *Auslandsentsendungen*<sup>3</sup> (2017) 140.

### **Beispiel – zivilrechtlicher Arbeitgeberbegriff**

Die natürliche Person A wird von seinem Arbeitgeber, einem Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen eines ausländischen DBA-Staats an einen österreichischen Beschäftigten zur Arbeitsausübung im Inland überlassen.

#### **a) Die Tätigkeit des A liegt unter 183 Tagen**

##### Stufe 1:

Die von A im Inland ausgeübte Tätigkeit führt gem § 1 Abs 3 EStG zur beschränkten Steuerpflicht des A in Österreich.

##### Stufe 2:

Gem Art 15 Abs 1 iVm Abs 2 behält der Ansässigkeitsstaat des A das Besteuerungsrecht auf die im Inland ausgeübte Tätigkeit aus nichtselbständiger Arbeit, da A gem lit a) sich unter 183 Tage im Inland innerhalb eines 12 Monats-Zeitraum aufhält, lit b) die Vergütungen von einem nicht im Inland ansässigen Arbeitgeber bezahlt werden lit c) und die Vergütungen nicht von einer im Inland liegenden Betriebsstätte des Arbeitgebers des A getragen werden.

Stufe 3: muss nicht mehr geprüft werden, da das DBA die Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit ausgeschlossen hat.

Anmerkung: Interpretiert der Ansässigkeitsstaat des A den Arbeitgeberbegriff nach Art 15 OECD-MA in anderer Weise als Österreich, kommt es zu einem Qualifikationskonflikt. Dieser Qualifikationskonflikt (bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise des Arbeitgeberbegriffs) würde dazu führen, dass weder der Ansässigkeitsstaat des A, noch der Tätigkeitsstaat (Österreich) die Einkünfte besteuern, es liegt eine Doppelnichtbesteuerung vor.

#### **b) Die Tätigkeit des A liegt über 183 Tage**

##### Stufe 1:

Die von A im Inland ausgeübte Tätigkeit führt gem § 1 Abs 3 EStG zur beschränkten Steuerpflicht des A in Österreich.

##### Stufe 2:

Gem Art 15 Abs 1 iVm Abs 2 geht das Besteuerungsrecht auf die im Inland ausgeübte Tätigkeit aus nichtselbständiger Arbeit des A, auf den Tätigkeitsstaat Österreich über, da A sich gem

lit a) über 183 Tage im Inland innerhalb eines 12 Monats-Zeitraum aufhält.

##### Stufe 3:

In Stufe 3 ist die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung, die nach inländischen Rechtsvorschriften durchzuführen ist zu ermitteln und in weiterer Folge einzuheben.

Anmerkung: Auch im Fall, dass der Ansässigkeitsstaat des A die Arbeitgeberbereiensechaft in anderer Weise als der Tätigkeitsstaat Österreich interpretieren würde, würde es zu dem gleichen Ergebnis kommen. Österreich hätte gem Art 15 OECD-MA den Besteuerungsanspruch auf die im Inland erzielten Einkünfte.

Abb 6: Beispiel zivilrechtlicher Arbeitgeberbegriff

### **3.3.4. Die Rechtsprechung des VwGH zum Arbeitgeberbegriff im Abkommensrecht**

Entgegen der langjährig geübten Verwaltungspraxis hat der VwGH am 22.Mai 2013 ein richtungsweisendes Erkenntnis<sup>148</sup> zur Auslegung des Arbeitgeberbegriffs bei Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen getroffen. Die höchstgerichtliche Rechtsprechung führt zu grundlegenden Änderungen der Vorgehensweise bei der Arbeitskräftegestellung sowohl bei Inbound- als auch Outbound-Fällen.

<sup>148</sup> VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031.



Nachfolgender Sachverhalt war Entscheidungsgrundlage des VwGH:

Der Beschwerdeführer war Dienstnehmer der in Österreich ansässigen X-GmbH, die ihn im Ausmaß von 30% seiner Tätigkeit zur slowakischen Tochtergesellschaft Y-sro entsandte. Grundlage der Entsendung war ein zwischen der X-GmbH und Y-sro geschlossener „Vertrag einer Arbeitskräfteüberlassung“. Der überlassene Dienstnehmer war im Management tätig und hatte gleichzeitig die Aufgabe den Vertrieb aufzubauen und zu optimieren. Während seiner Tätigkeit bei der Tochtergesellschaft ist er in diese als Arbeitnehmer eingegliedert und ausschließlich dieser gegenüber verantwortlich. Die Y-sro legt die Tätigkeit des Beschwerdeführers fest, trägt das Risiko des Erfolgs, regelt die Arbeitszeiten und ist auch für den Dienstnehmer verantwortlich. Die für die Tätigkeit bei der ausländischen Tochter angefallenen Gehaltskosten wurden ohne Gewinnaufschlag von der österreichischen Gesellschaft an diese weiterverrechnet. Gemäß dem DBA-CSSR wurde das Besteuerungsrecht auch auf die in der Slowakei erzielten Einkünfte angewandt, da die 183-Tage-Frist im maßgeblichem Zeitraum nicht überschritten wurde. Der gesamte Jahresbezug des beschwerdeführenden Dienstnehmers wurde sohin einer Besteuerung in Österreich zugeführt.

In seinem Erkenntnis gelangt der VwGH zur Rechtsansicht, *„dass Arbeitgeber im Sinne des Abkommensrechts nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber, sondern auch eine andere natürliche oder juristische Person sein kann, die die Vergütungen für die ihr geleistete nichtselbständige Tätigkeit wirtschaftlich trägt.“*

In seiner Begründung führt er aus, dass das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten gem Art 3 Abs 2 DBA-CSSR nur dann von Bedeutung ist, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert. Die Auslegung des Arbeitgeberbegriffs durch den VwGH stützt sich dabei im Wesentlichen auf den Umstand der Kostentragung der Gehaltsaufwendungen durch die Y-sro. Art 15 Abs 2 lit b macht die Besteuerung der im Ausland ausgeübten Tätigkeit des inländischen Dienstnehmers davon abhängig, dass *„die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden“* der nicht im Ausland ansässig ist. Durch diese Einschränkung soll *„sichergestellt werden, dass der Tätigkeitsstaat sein Recht zur Besteuerung auch bei einer unter 183 Tage dauernden Tätigkeit behält, wenn die gezahlte Vergütung den Gewinn eines seiner Steuerhoheit unterliegenden Unternehmens schmälert hat.“*<sup>149</sup>

Ausgehend von der Rechtsprechung des VwGH ist der Begriff des Arbeitgebers im Abkommensrecht dementsprechend abkommensautonom in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auszulegen.

Der Rechtsansicht und bisherigen Vorgehensweise der Finanzverwaltung wird durch das Erkenntnis eine Absage erteilt. Begriffe eines DBA sind nach abkommensautonomer Interpretation so weit wie möglich ohne Rückgriff auf innerstaatliches Recht auszulegen.<sup>150</sup> Nach Ansicht des VwGH ergibt sich aus dem Kontext des Abkommens

---

<sup>149</sup> Vgl VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031.

<sup>150</sup> Vgl Pinetz/Zeiler, Der „wirtschaftliche“ Arbeitgeberbegriff nach Art. 15 Abs 2 OECD-MA, SWI 2014, 19.

zwingend die Arbeitgebereigenschaft des Beschäftigten. Ein Rückgriff auf innerstaatliches Recht gem Art 3 Abs 2 DBA-CSSR ist daher nicht erforderlich.<sup>151</sup>

Ausschlaggebend für die Entscheidung war, dass der Dienstnehmer im Interesse der ausländischen Tochtergesellschaft tätig und der Arbeitserfolg auch dieser zuzurechnen war, so dass diese zum Gestellungsnehmer wird und ihr eine Gestellungsvergütung anzulasten ist. In diesem Kontext jedoch fungiert die in Österreich ansässige Muttergesellschaft letztlich als reine „Zahlstelle“. Dadurch wird die im Ausland ansässige Tochtergesellschaft zum Träger der Vergütungen, weshalb der Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht hat.<sup>152</sup>

In seiner Entscheidungsbesprechung<sup>153</sup> wendet *Giesinger*<sup>154</sup> zusätzlich ein, dass im Fall der Kostentragung durch eine im Tätigkeitsstaat ansässige Betriebsstätte des Arbeitgebers der Besteuerungsanspruch des Tätigkeitsstaates gem Art 15 Abs 2 lit c erwirkt wird. Dies müsse umso mehr für eine Tochtergesellschaft gelten, wenn die Kostentragung durch diese erfolgt. Die Tochtergesellschaft weise schließlich eine größere Intensität hinsichtlich der Beziehung zum Tätigkeitsstaat auf als eine Betriebsstätte, weshalb eine Zuweisung des Besteuerungsrechts an den Tätigkeitsstaat erfolgen muss.

In seinem Erkenntnis bejaht der VwGH den wirtschaftlich geprägten Arbeitgeberbegriff im Abkommensrecht, konkretisiert jedoch dessen Inhalt nicht weiter und lässt wesentliche Fragen über konkrete Abgrenzungskriterien offen. Dass allein das Kriterium der Kostentragung zur Abgrenzung zwischen Arbeitskräftegestellung und Dienstleistungsvertrag entscheidend ist, wird in der Literatur einheitlich abgelehnt. Auch im Fall der Erbringung von Dienstleistungen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten liegt eine Kostenkomponente in Form des Arbeitslohns vor, die an den Dienstleistungsempfänger weiterverrechnet wird, was diesen aber nicht zum wirtschaftlichen Arbeitgeber macht. Das Kriterium der Kostentragung ist zwar eine wichtige Komponente aber kann nur erster Schritt in der Prüfung hinsichtlich der Eigenschaft eines wirtschaftlichen Arbeitgebers sein. Eine Trennungslinie zwischen der Gestellung von Arbeitskräften und Dienstleistungsverhältnissen ergibt sich bereits aus dem OECD-MK.<sup>155</sup>

---

<sup>151</sup> Vgl *Jirousek/Loukota*, Kehrtwende bei der Besteuerung internationaler Arbeitskräfteüberlassungen, ÖStZ 2013, 436.

<sup>152</sup> Vgl *Giesinger*, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, SWI 2010, 4 f.

<sup>153</sup> Hier wurde die Entscheidung des UFS vom 22. 1. 2009, RV/3057-W/08 besprochen, die der Rechtsprechung des VwGH vorangegangen ist.

<sup>154</sup> Vgl *Giesinger*, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, SWI 2010, 5.

<sup>155</sup> Vgl Pinetz/Zeiler, Der „wirtschaftliche“ Arbeitgeberbegriff nach Art. 15 Abs 2 OECD-MA, SWI 2014, 18 ff; *Jirousek/Loukota*, Kehrtwende bei der Besteuerung internationaler Arbeitskräfteüberlassungen, ÖStZ 2013, 436.

### **3.3.5. Die Auswirkung der Rechtsprechung des VwGH zum Arbeitgeberbegriff im Abgabenrecht**

Durch die höchstgerichtliche Rechtsprechung hat die bisherige Vorgehensweise der Abgabenbehörden bei grenzüberschreitender Gestellung von Personal eine 180 Grad Wendung erfahren.

Bei grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellung ist der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff nun in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu sehen. Dies hat zur Folge, dass die 183-Tage-Klausel gem Art 15 Abs 2 lit a OECD-MA nicht mehr wirksam wird.<sup>156</sup> Die Ansicht des BMF, wonach nur in Missbrauchsfällen oder in Fällen der Steuerumgehung die abkommensrechtliche Arbeitgeberbereiungenschaft auf den Beschäftigter übergeht, ist somit obsolet.

Bei typischen internationalen Arbeitskräfteüberlassungsverhältnissen gibt es fortan gleichzeitig zwei Arbeitgeber. Den Gesteller, der als zivilrechtlicher Arbeitgeber ein Vertragsverhältnis mit den Arbeitskräften hat, und den Beschäftigter, der sich in einer Vertragsbeziehung mit dem Gesteller befindet. Die Auswirkung des VwGH Erkenntnisses beschränkt sich auf die abkommensrechtliche Ebene und hat für die Zuteilung von Besteuerungsrechten Bedeutung.<sup>157</sup>

#### **3.3.5.1. Die steuerlichen Konsequenzen bei Outbound-Fällen**

Bei Outbound-Fällen, also bei der Überlassung von österreichischen Arbeitskräften ins Ausland, unterliegen die auf die Tätigkeit im Ausland entfallenden Teile der Einkünfte der Arbeitskraft nicht der Besteuerung in Österreich.

Bei Abkommen mit Befreiungsmethode sind die auf das Ausland entfallenden Teile der Einkünfte von der Besteuerung unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts von der Besteuerung in Österreich freizustellen.<sup>158</sup>

Die abkommensrechtliche Verpflichtung zur Steuerfreistellung besteht nur dann, wenn auch der Beschäftigterstaat bzw Tätigkeitsstaat einem wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff iSd Abkommensrechts folgt. Dh der Tätigkeitsstaat wertet den Beschäftigter als Arbeitgeber der österreichischen überlassenen Arbeitskräfte und beide Staaten gehen von einer Zuteilung der Besteuerungsrechte an den Tätigkeitsstaat aus.<sup>159</sup>

Im Rahmen von Outbound-Fällen der Arbeitskräfteüberlassung fordert die österreichische Finanzverwaltung einen vom Tätigkeitsstaat ausgestellten Besteuerungsnachweis. Dieser dient als Nachweis, dass die Voraussetzungen für die Steuerfreistellung im

---

<sup>156</sup> Vgl Haas, Der wirtschaftliche Arbeitgeberbegriff im europäischen Rechtsvergleich, SWI 2015, 393.

<sup>157</sup> Vgl Jirousek/Loukota, Kehrtwende bei der Besteuerung internationaler Arbeitskräfteüberlassungen, ÖStZ 2013, 436.

<sup>158</sup> Vgl Haas, Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen, SWK 2014, 984 f.

<sup>159</sup> Vgl Erlass des BMF vom 12.6.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, 2.

Ansässigkeitsstaat erfüllt sind. Wird der Besteuerungsnachweis nicht vorgelegt, gilt die widerlegbare Annahme, dass die Voraussetzungen für eine Steuerfreistellung nicht erfüllt sind. Die Steuerbefreiung für Fälle der Outbound-Überlassung ergibt sich nicht durch Art 15 Abs 2 OECD-MA, sondern erst aus dem Zusammenwirken mit dem Methodenartikel, Art 23 OECD-MA. Fehlt ein solcher Besteuerungsnachweis, ist die österreichische Finanzverwaltung gem Art 23A OECD-MA nicht zur Steuerfreistellung verpflichtet.<sup>160</sup>

Der ausländische Besteuerungsnachweis dokumentiert, dass der Tätigkeitsstaat – so wie Österreich – im Fall der Gestellung von Arbeitskräften ebenfalls den Beschäftiger als wirtschaftlichen Arbeitgeber qualifiziert und deswegen ein Besteuerungsrecht im Tätigkeitsstaat vorliegt. Kann ein Besteuerungsnachweis aufgrund der Nichtbesteuerung dieser Einkünfte im Ausland nicht vorgelegt werden, so muss dokumentiert werden, dass der Beschäftigerstaat diese Einkünfte ausschließlich aufgrund einer innerstaatlichen Regelung von der Besteuerung freistellt und nicht aufgrund des Abkommens. Dh der ausländische Staat muss dennoch den abkommensrechtlichen Arbeitgeberbegriff in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auslegen, die Steuerfreistellung im Ausland muss jedoch auf ausländischem innerstaatlichem Recht beruhen. In diesem Fall kommt es zu einer legalen Doppelnichtbesteuerung.<sup>161</sup>

### **3.3.5.2. Die steuerlichen Konsequenzen bei Inbound-Fällen**

Bei Inbound-Fällen, also bei der Überlassung von ausländischen Arbeitskräften ins Inland, unterliegen die auf die Tätigkeit in Österreich entfallenden Teile der Einkünfte der Arbeitskraft der Besteuerung in Österreich als Tätigkeits- bzw Quellenstaat.

In diesen Fällen ist die „183-Tage-Klausel“ in Österreich nicht mehr anwendbar und die Zuteilung des Besteuerungsrechts an den Tätigkeitsstaat Österreich erfolgt ab dem ersten Tag der Anwesenheit der Arbeitskraft. Aufgrund des VwGH Erkenntnis kommt dem österreichischen Beschäftiger die wirtschaftliche Arbeitgeberfunktion auf Abkommensebene zu. Dieses neue System führt dazu, dass es bereits ab dem ersten Tag und nicht wie bisher erst nach Überschreiten der 183-Tage-Grenze zu einem inländischen Lohnsteueraufkommen bei der Gestellung von Personal eines ausländischen Überlassers kommt.<sup>162</sup>

---

<sup>160</sup> Vgl Haas, Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen, SWK 2014, 984 f; Erlass des BMF vom 12.6.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, 2.

<sup>161</sup> Vgl Jirousek/Loukota, Kehrtwende bei der Besteuerung internationaler Arbeitskräfteüberlassungen, ÖStZ 2013, 437.

<sup>162</sup> Vgl Jirousek/Loukota, Kehrtwende bei der Besteuerung internationaler Arbeitskräfteüberlassungen, ÖStZ 2013, 438.

Der inländische Beschäftiger hat bei Überweisung des Gestellungsentgelts an den ausländischen Arbeitskräfteüberlasser 20% des Entgelts einzubehalten und an das Finanzamt in Form einer Quellensteuer abzuführen.<sup>163</sup>

### 3.3.5.3. Erlass des BMF zu den Änderungen bei grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellung

Das BMF reagierte auf die Rechtsprechung und ein Folgeerkenntnis<sup>164</sup> des VwGH mit dem Erlass<sup>165</sup> vom 12.6.2014 *„Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellung“* und hat damit die höchstgerichtliche Rechtsansicht zur Auslegung des Arbeitgeberbegriffs übernommen.

Darin wird klargestellt, dass die Begrifflichkeit des „wirtschaftlichen Arbeitgebers“ nur im Hinblick auf die Doppelbesteuerungsabkommen eine Rolle spielt und für das innerstaatliche Recht keine Bedeutung hat.

Ferner finden die Erkenntnisse nur auf echte Fälle der Arbeitskräfteüberlassung Anwendung. Diesbezüglich ist zwischen reinen „Passivleistungen“ und „Aktivleistungen“ zu unterscheiden. Als „Aktivleistungen“ werden etwa Beratungsleistungen, Schulungsleistungen, Überwachungsleistungen und andere Assistenzleistungen genannt. Unter einer Passivleistung ist die Duldung der Nutzung der Arbeitskraft der überlassenen Arbeitnehmer zu verstehen. Im Anhang des Erlasses finden sich die im OECD-MK<sup>166</sup> angeführten Beispiele, die einer diesbezüglichen Unterscheidung dienen sollen.

Ergänzend weist der Erlass darauf hin, dass dieser grundsätzlich ab dem Zeitpunkt der Kundmachung auf alle offenen Fälle anzuwenden ist.

#### Inbound-Fall:

natürliche Person wird vom Ausland nach Österreich für weniger als 183 Tage überlassen
--

#### Outbound-Fall:

natürliche Person wird von Österreich ins Ausland für weniger als 183 Tage überlassen
---

Rechtslage vor VwGH	Rechtslage nach VwGH
zivilrechtlicher Arbeitgeberbegriff	wirtschaftlicher Arbeitgeberbegriff
Art 15 Abs 1 OECD-MA	Art 15 Abs 2 OECD-MA
Zuweisung des Besteuerungsrechts an Ansässigkeitsstaat	Zuweisung des Besteuerungsrechts an Tätigkeitsstaat Ö

Rechtslage vor VwGH	Rechtslage nach VwGH
zivilrechtlicher Arbeitgeberbegriff	wirtschaftlicher Arbeitgeberbegriff
Art 15 Abs 1 OECD-MA	Art 15 Abs 2 OECD-MA
Zuweisung des Besteuerungsrechts an Ansässigkeitsstaat Ö	Zuweisung des Besteuerungsrechts an Tätigkeitsstaat

Abb 7: Vorher/Nachher-Vergleich der Auslegung des Arbeitgeberbegriffes

<sup>163</sup> Vgl Haas, Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen, SWK 2014, 985.

<sup>164</sup> VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031; VwGH 31.7.2013, 2010/13/0003.

<sup>165</sup> Erlass des BMF vom 12.6.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014.

<sup>166</sup> Vgl Rz 8.16 ff OECD-MK zu Art 15 Abs 2 idF 2017.

### **3.4. Die Abgrenzung zwischen Entsendung und Gestellung von Arbeitskräften nach innerstaatlichem Recht**

Die Abgrenzung zwischen der Gestellung von Arbeitskräften und der Entsendung von Mitarbeitern zur Erfüllung eines Werkvertrags ist erfahrungsgemäß mit Schwierigkeiten verbunden. In der Praxis wird oft die Vereinbarung über eine Leistungserbringung als Werkvertrag bezeichnet, bei näherer Betrachtung jedoch überwiegen die Merkmale der Arbeitskräfteüberlassung. Daraus ergibt sich, dass aus steuerrechtlicher Sicht sogenannte Werkverträge jedenfalls auf ihren wahren wirtschaftlichen Gehalt hin zu überprüfen sind, nicht jeder Auftrag ist auch als Werkvertrag einzustufen. An die jeweilige steuerrechtliche Qualifizierung des Vertrags anknüpfend ergeben sich unterschiedliche Rechtsfolgen für die Vertragspartner.

Im Abgabenrecht hat die rechtliche Würdigung eines Sachverhalts nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt gem § 21 BAO zu erfolgen. Resultiert etwa aus einer abgabenbehördlichen Überprüfung bspw im Rahmen einer Außenprüfung nach § 147 BAO die „Umqualifizierung“ eines ursprünglich als Entsendung behandelten Sachverhaltes hin zu einer Gestellung von Arbeitskräften, kann dies zu massiven Abgabennachforderungen führen.

#### **3.4.1. Der wahre wirtschaftliche Gehalt – § 21 BAO**

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist gem § 21 Abs 1 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhalts maßgebend.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise nach § 21 BAO beschneidet die von der Rechtsordnung garantierte Gestaltungs- und Vertragsfreiheit nicht. Die §§ 21 bis 24 BAO sind als Grenzen der dem Abgabepflichtigen eingeräumten Gestaltungsfreiheit zu verstehen. Nur innerhalb dieses Normenbereichs ist die Abgabenbehörde berechtigt bei der Erhebung von Abgaben von der rechtlichen Gestaltung der Vertragspartner abzuweichen. Die Anwendung des § 21 BAO ist jedoch nur insofern zulässig, als nicht schon vom Tatbestand selbst die rechtliche Betrachtungsweise gefordert wird.<sup>167</sup>

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Sachverhalts sollen mittels teleologischer Interpretation Lebensvorgänge ohne Rücksicht auf ihre formalrechtliche Gestaltung in ihrer Wirklichkeit steuerlich erfasst werden. Im abgabenrechtlichen Sinn kommt es somit nicht auf die gewählte Form oder Bezeichnung eines Rechtsverhältnisses an, sondern auf dessen Inhalt.<sup>168</sup> Mit dieser Bestimmung soll dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung getragen werden. Dadurch wird bewirkt, dass wirtschaftlich gleiche Sachverhalte trotz möglicherweise unterschiedlicher Erscheinungsform zu identen abgabenrechtlichen Konsequenzen führen.<sup>169</sup>

---

<sup>167</sup> Vgl Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup> (2017) § 21, E 4 ff.

<sup>168</sup> Vgl Unger in Althuber/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO Handbuch (2015) 95.

<sup>169</sup> Vgl Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup> (2017) § 21 Anmerkung 3.

Laut ständiger Rechtsprechung des VwGH ist bei der Prüfung eines Vertragscharakters der strittigen Leistungsbeziehung nicht die vertragliche Abmachung maßgeblich, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist.<sup>170</sup>

Wird bei einer abgabenbehördlichen Prüfung grenzüberschreitender Personaleinsatz in einem Inbound-Fall als Entsendung deklariert, könnte dies ua einer der Schwerpunkte dieser Prüfung werden. Dabei ist der Sachverhalt dahingehend zu überprüfen ob nach wahren wirtschaftlichem Gehalt tatsächlich eine Entsendung oder aber Arbeitskräfteüberlassung vorliegt.

### **3.4.2. Merkmale für die Unterscheidung im Abgabenrecht**

Einleitend ist festzuhalten, dass im Ertragsteuerrecht im Unterschied zum Arbeitskräfteüberlassungsgesetz<sup>171</sup> keine abgrenzbaren Tatbestände, die für das Vorliegen einer Gestellung von Arbeitskräften sprechen, normiert sind. Weder im Körperschaftsteuergesetz noch im Einkommensteuergesetz ist der Begriff der Gestellung von Arbeitskräften definiert.

Im Rahmen der Arbeitskräfteüberlassung muss für das Ertragsteuerrecht eine gesonderte Beurteilung durchgeführt werden. Das Arbeitskräfteüberlassungsgesetz ist nicht anwendbar.<sup>172</sup> Dennoch sind die Kriterien die für Arbeitskräfteüberlassung im ertragsteuerlichen Sinn sprechen den in § 4 Abs 2 AÜG aufgezählten Tatbeständen sehr ähnlich, wenn nicht nahezu ident.

#### **3.4.2.1. Der Werkvertrag**

Übernimmt jemand die Herstellung eines Werkes gegen Entgelt, so liegt gem § 1151 Abs 1 ABGB ein Werkvertrag vor. Der Unternehmer ist nach § 1165 ABGB verpflichtet, das Werk persönlich oder unter seiner persönlichen Verantwortung auszuführen.

Für den Werkvertrag charakteristisch ist das Fehlen der persönlichen Arbeitspflicht und der Einordnung in den fremden Unternehmensorganismus, das Arbeiten nach eigenem Plan und mit eigenen Mitteln, sowie die Möglichkeit, sich eines Substituten zu bedienen. Der Werkvertrag ist ein Zielschuldverhältnis. Der Werkunternehmer schuldet einen bestimmten Erfolg bzw ein Werk und trägt das wirtschaftliche Risiko.<sup>173</sup> Das Werk sollte in einem Werkvertrag so präzise umschrieben werden, dass eine spätere Konkretisierung durch weitere Weisungen nur in einem untergeordneten Ausmaß notwendig ist. In dieser Konkretisierung liegt auch die wesentliche Abgrenzbarkeit des Werks. Unter einem Werkvertrag ist somit ein Vertragstyp zu verstehen, der nicht eine Mehrheit bloß gattungsmäßig umschriebener Leistungen zum Inhalt hat, sondern ein in sich

---

<sup>170</sup> Vgl VwGH 25.10.1994, 90/14/0184; VwGH 20.12.2000, 99/13/0223; VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071 betreffend Scheinselbständigkeit von Bauarbeitern.

<sup>171</sup> Vgl § 4 Abs 2 AÜG idgF.

<sup>172</sup> Vgl VwGH 27.9.2000, 96/14/0126.

<sup>173</sup> Vgl *Mayr*, Arbeitsrecht (2016) § 1151 ABGB E 158 ff.

geschlossenes Werk. Mit der Herstellung des Werkes endet der Vertrag.<sup>174</sup> Der Abschluss eines Werkvertrages muss der Abgabenbehörde mit detaillierter, inhaltlich klarer Darlegung der erbrachten Leistung nachgewiesen werden.<sup>175</sup>

### 3.4.2.2. Die Gestellung von Arbeitskräften

Die Gestellung von Arbeitskräften liegt dann vor, wenn ein Gesteller seine Dienstnehmer einem anderen Unternehmen - dem Gestellungsnehmer - zur Verfügung stellt. Dabei wird zwischen dem Gestellungsnehmer und den Dienstnehmern des Gestellers kein Dienstverhältnis begründet. Das Gefahrenrisiko liegt im Gegensatz zum Werkvertrag beim Gestellungsnehmer. Diesbezüglich haftet der Gesteller nicht für die erbrachte Leistung, sondern nur für die grundsätzliche Qualifizierung der zur Verfügung gestellten Dienstnehmer. Entscheidend ist, dass der Arbeitskräftegesteller nach innerstaatlichem Recht Arbeitgeber bleibt.<sup>176</sup>

### 3.4.2.3. Rechtsprechung des VwGH zur Abgrenzung

VwGH	Kernaussagen
15.9.1999, 97/13/0164	Das Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten bringt eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus zum Ausdruck und läuft dem Vorliegen eines Werkvertrags zuwider.
21.12.1993, 90/14/0103	Ein auf den Arbeitserfolg gerichtetes sachliches Weisungsrecht ist mit einem Werkvertrag verknüpft. Ein persönliches Weisungsrecht spricht für das Vorliegen einer Arbeitnehmereigenschaft. Dabei sind die persönlichen Weisungen auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und charakteristisch für die Arbeitnehmereigenschaft. Der Arbeitnehmer verspricht diesbezüglich nicht die Ausführung einzelner Arbeiten, sondern stellt seine Arbeitskraft zur Verfügung.
5.10.1994, 92/15/0230	Erfolgt die Abrechnung nach geleisteten Stunden, so ist dies ein gewichtiges Indiz für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit.  <u>Anmerkung:</u> Wird trotz Vorliegens eines „Werkvertrags“ nach Stunden abgerechnet spricht dies mE für die Gestellung von Arbeitskräften. In diesem Fall tritt eindeutig die von den Arbeitskräften des Gestellers geschuldete Arbeitskraft in den Vordergrund.

<sup>174</sup> Vgl Geiger, Dienstvertrag – freier Dienstvertrag – Werkvertrag<sup>4</sup> (2017) 26.

<sup>175</sup> Vgl EStR 2000 Rz 1177 f.

<sup>176</sup> Vgl EStR 2000 Rz 7940; Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>19</sup> (2017) § 98 Tz 56.



28.3.2000, 96/14/0070	Auch der Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, wird sich hinsichtlich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten müssen, ohne dadurch jedoch seine Selbständigkeit zu verlieren. Das aus dem Werkvertrag ableitbare sachliche Weisungsrecht ist dabei auf den Arbeitserfolg gerichtet.
27.9.2000, 96/14/0126	<p><i>„Eine Gestellung von Arbeitskräften liegt vor, wenn ein Unternehmer (Gesteller) seine Dienstnehmer einem anderen Unternehmer (Gestellungsnehmer) zur Verfügung stellt, ohne dass zwischen dem Gestellungsnehmer und den Arbeitnehmern des Gestellers ein Dienstverhältnis begründet wird.</i></p> <p><i>Beim Gestellungsvertrag handelt es sich um einen Vertrag eigener Art. Im Unterschied zum Werkvertrag liegt das Gefahrenrisiko ausschließlich beim Gestellungsnehmer.</i></p> <p><i>Der Gesteller haftet sohin nicht für die tatsächlichen Leistungen der von ihm gestellten Arbeitnehmer, sondern nur für ihre grundsätzliche Qualifizierung....</i></p> <p><i>In dieser Umschreibung liegen die steuerlich maßgeblichen Kriterien, nicht jedoch in den Bestimmungen des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes (AÜG).“</i></p>
27.9.2000, 96/14/0126	<i>„Bei der Prüfung des Vertragscharakters ist zu beachten, dass gemäß § 21 BAO im Steuerrecht nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt ausschlaggebend ist.“</i>
20.12.2000, 99/13/0223	Persönliche Weisungen, die charakteristischerweise auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet sind, sprechen dafür, dass Arbeitskraft zur Verfügung gestellt wird und nicht, dass der Arbeitnehmer die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht.
24.9.2003, 2000/13/0182	Inhalt eines Werkvertrages ist die Vereinbarung über die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges, nicht jedoch eine zeitraumbezogene und auf Dauer angelegte Erbringung von Leistungen, dessen Leistungsinhalt die Arbeit selbst ist.
24.9.2003, 2000/13/0182	<p>Werden bei einem Vertragsverhältnis Merkmale wie</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Auftragsübernahme auf unbestimmte Zeit unter Einräumung eines Probemonats</li> <li>• Kündigungsfrist für beide Vertragspartner</li> <li>• Beistellung des erforderlichen Materials durch den Auftraggeber</li> <li>• Meldepflicht jedes Mangels oder Schadens bei sonstiger Schadenersatzpflicht des Auftragnehmers</li> <li>• Möglichkeit des Auftraggebers hinsichtlich der</li> </ul>

	<p>Beschränkung bei Beauftragung von Hilfskräften durch den Auftragnehmer</p> <p>festgestellt, spricht das nicht für die Erbringung der Leistung im Rahmen eines Werkvertrags.</p> <p><i>„Dass die von der belangten Behörde festgestellten Merkmale... zum Ergebnis führten, es handle sich um eine nichtselbständige Tätigkeit, kann der Verwaltungsgerichtshof nicht für rechtswidrig befinden.“</i></p> <p><i>„Die im Beschwerdefall vorliegende Vereinbarung spricht für ein Dauerschuldverhältnis, nicht aber für einen Werkvertrag als Zielschuldverhältnis.“</i></p>
8.8.2008, 2008/09/0022	<p><i>„Ein Werkvertrag liegt vor, wenn die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes gegen Entgelt besteht, wobei es sich um eine im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit handeln muss. Die Verpflichtung aus einem Werkvertrag besteht darin, die genau umrissene Leistung (in der Regel bis zu einem bestimmten Termin) zu erbringen. Das Interesse des Bestellers bzw. die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers sind auf das Endprodukt als solches gerichtet. Für einen Werkvertrag essenziell ist ein "gewährleistungstauglicher" Erfolg der Tätigkeit, nach welchem die für den Werkvertrag typischen Gewährleistungsansprüche bei Nichtherstellung oder mangelhafter Herstellung des Werks beurteilt werden können. Mit der Erbringung der Leistung endet das Werkvertragsverhältnis. Eine zwar leistungsbezogene, nicht aber erfolgsbezogene Entlohnung spricht gegen das Vorliegen eines Werkvertrages. Wenn ein dauerndes Bemühen geschuldet wird, das bei Erreichen eines angestrebten "Ziels" auch kein Ende findet, spricht dies ebenfalls gegen einen Werkvertrag.“</i></p>
28.10.2009, 2008/15/0190	<p>Ein Werkvertrag ist ein Zielschuldverhältnis, es wird die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges vereinbart, nicht jedoch eine auf Dauer und damit zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen.</p>
2.2.2010, 2009/15/0191	<p>Die Vereinbarung eines Stundenhonorars ist ein Indiz dafür, dass kein bestimmter Arbeitserfolg geschuldet wird, sondern Arbeitskraft zur Verfügung gestellt wird.</p>
29.2.2012, 2008/13/0087	<p>Für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung kommt es nicht auf die gewählte Bezeichnung der Vertragspartner an. Entscheidend sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen. Dabei ist das Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend, wobei auch der im wirtschaftlichen Leben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist.</p>

23.1.2013, 2009/15/0174	Kann eine vertraglich vereinbarte Gewährleistungsklausel aufgrund der vom Auftragnehmer zu verrichtenden Tätigkeit kaum eintreten, weil es sich bei der Tätigkeit um die Übernahme von einfachen Hilfsarbeiten unter der "Dienst- und Fachaufsicht" eines Mitarbeiters des Auftraggebers der Weisungen an die Arbeiter des Auftragnehmers erteilt, handelt kann diese das wirtschaftliche Bild einer Arbeitskräftegestellung nicht entkräften.
18.12.2013, 2009/13/0230	Eine in einem Werkvertrag enthaltene Leistungsbeschreibung die sich nur an der Art der Arbeiten ("Reinigungstätigkeiten") orientiert, sowie die Vereinbarung eines Stundenhonorars und eine zeitraumbezogene Abrechnung sind Indizien dafür, dass die Arbeitskräfte (hier Reinigungskräfte) nicht einen bestimmten Arbeitserfolg sondern ihre Arbeitskraft schulden.

Tab 3: Rechtsprechung des VwGH zur Abgrenzung

#### 3.4.2.4. Rechtsprechung des BFG zur Abgrenzung

Bei den hier angeführten Entscheidungen handelt es sich ausschließlich um Rechtsprechungen des Bundesfinanzgerichts bzw des Unabhängigen Finanzsenats zur Abgrenzungsproblematik zwischen Werkvertrag und Gestellung von Arbeitskräften iZm § 98 Abs 1 Z 3 iVm § 99 Abs 1 Z 5 EStG.

BFG bzw UFS	Kernaussagen
11.8.2009, RV/0699-S/08	Wird in einem „Werkvertrag“ die geschuldete Leistung nur gattungsmäßig umschrieben (hier „Bewehrungsarbeiten“), fehlt das für einen Werkvertrag typische Spezifikationsmerkmal, die Beschreibung des vereinbarten Erfolges, die Definition des Werks. Wird die Leistung bzw der Auftragsumfang mit der zu erwartenden Tonnage an zu verlegendem Bewehrungsstahl bzw mit Preis/Tonne definiert reicht diese Umschreibung nicht aus um ein klares abgrenzbares Werk ableiten zu können.
11.8.2009, RV/0699-S/08	Handelt es sich bei den beauftragten Arbeiten um einfache Hilfstätigkeiten, die Zug um Zug mit dem Baufortschritt einhergehen, ist so gut wie auszuschließen, dass solche Tätigkeiten als selbständige Arbeiten vergeben werden, sodass alles andere als eine Beschäftigung in Form der Gestellung von Arbeitskräften schwer denkbar ist.
11.8.2009, RV/0699-S/08	Hilfsarbeiten, die in einem unmittelbaren zeitlichen Arbeitsablauf erbracht werden müssen, können kein selbständiges Werk darstellen, vor allem dann nicht,

	wenn durch die Art der Tätigkeit eine Abgrenzbarkeit des Arbeitsergebnisses durch die Mischverwendung von Stammpersonal und ausländischen Arbeitskräften nicht möglich ist.
20.3.2012, RV/0291-L/11	Für die Beurteilung der Leistungsbeziehung ist das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild maßgeblich. Es ist nicht ausreichend, wenn zwar einzelne für das Vorliegen eines Werkvertrags sprechende Sachverhaltselemente vorliegen, sich aber aus den Gesamtumständen Gegenteiliges ergibt.
20.3.2012, RV/0291-L/11	Hängt der Umfang der im Rahmen eines Werkvertrags zu erbringenden Leistungen direkt von der Anzahl der beim Auftraggeber geordneten Waren ab und ist gleichzeitig das „Werk“ auf spezielle Arbeitsabläufe im Zuge der Herstellung dieser Waren beschränkt und erbringen Arbeiter des Auftraggebers zur Mithilfe die gleichen Arbeiten, wenn etwa die Stückzahl nicht erreicht wurde, so liegt die Gestellung von Arbeitskräften vor.
28.1.2013, RV/0798-G/07	Werden die Arbeiten unter weitgehender Fachaufsicht der Angestellten des Auftraggebers durchgeführt, die notwendigen Arbeitsmittel, das Material und das Werkzeug bereitgestellt, sowie die Baustellenfahrzeuge, als auch Unterkünfte zur Verfügung gestellt, liegt die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung vor.
25.1.2017, RV/5100800/2015	<p>Die Gestellung von Arbeitskraft liegt schon allein dann vor,</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• wenn die Arbeitskräfte des Auftragnehmers die Arbeiten unter der Leitung und Verantwortung des Auftraggebers durchführen.</li> <li>• Hat der Auftraggeber das Recht die Leistungen des Auftragnehmers durch eigene Fachleute während der gesamten Baudauer zu überwachen bzw zu kontrollieren,</li> <li>• sowie jegliche Leistungserbringung, die nicht den Normen entspricht, abzulehnen und eine entsprechende Ausführung zu verlangen und dies mittels seiner eigenen Mitarbeiter (Polier, Vorarbeiter) durch Anweisungen an die Arbeitskräfte des Auftragnehmers exekutiert,</li> </ul> <p>spricht dies für die Gestellung von Arbeitskräften.</p> <p>Auch die Zeiteinteilung der Arbeitskräfte des Auftragnehmers durch den Auftraggeber spricht für die Gestellung von Arbeitskräften.</p>

25.1.2017, RV/5100800/2015	Die in einem Vertragsverhältnis formulierte Garantie für einwandfreie Durchführung der Arbeiten ist als leere Vertragsfloskel anzusehen, wenn der Auftraggeber das Material, sowie Geräte (insbesondere Spezialwerkzeug) zur Verfügung stellt und das Recht hat, die Leistungen des Auftragnehmers durch eigene Fachleute während der gesamten Baudauer zu überwachen, sowie jegliche Leistungserbringung, die nicht den Normen entspricht, abzulehnen und eine entsprechende Ausführung zu verlangen. In diesem Fall bleibt das Gefahrenrisiko beim Auftraggeber, die Garantie als leere Vertragsfloskel, stimmt nicht mit den restlichen Vereinbarungen die der Realität entsprechen, überein.
25.1.2017, RV/5100800/2015	Um das Vorliegen eines Werkvertrages weiter zu untersuchen, ist festzustellen, ob zum gleichen Sachverhalt das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ausgeschlossen werden kann.

Tab 4: Rechtsprechung des BFG bzw UFS zur Abgrenzung

### 3.5. Resümee – Abgabenrecht und grenzüberschreitender Personaleinsatz

In der Regel unterliegen im Rahmen des grenzüberschreitenden Personaleinsatzes sowohl der ausländische Auftragnehmer als auch die ausländische Arbeitskraft der beschränkten Steuerpflicht.

Abkommensrechtlich unterliegt der **ausländische Auftragnehmer**, sofern keine Betriebsstätte im Inland vorliegt

- weder mit den Einkünften aus der Gestellung (Überlassung der Arbeitskräfte),
- noch mit den im Rahmen eines Werkvertrags erzielten Einkünften („echte“ Entsendung der Arbeitskräfte)

einer inländischen Besteuerung.

Entscheidend dafür, ob die ausländische Arbeitskraft abkommensrechtlich einer inländischen Besteuerung unterliegt ist einerseits

- in welcher Form die Arbeitskraft im Inland tätig wird, andererseits
- die Dauer der Tätigkeit der Arbeitskraft im Inland.

Werden die **Arbeitskräfte** im Rahmen einer **Gestellung** tätig, weist das Abkommensrecht dem inländischen Fiskus das Besteuerungsrecht ab dem ersten Tag des Einsatzes des überlassenen Arbeitnehmers zu.

Erst durch die Rechtsprechung des VwGH iZm der abkommensrechtlichen Interpretation des Arbeitgeberbegriffs, weg vom zivilrechtlichen, hin zu einem wirtschaftlichen

Arbeitgeber, wurde die dafür erforderliche Rechtsgrundlage geschaffen. Werden Arbeitskräfte von einem ausländischen Unternehmen nach Österreich überlassen, wird der Beschäftigte abkommensrechtlich zum Arbeitgeber und das Abkommensrecht weist das Besteuerungsrecht ab dem ersten Tag Österreich zu.

Werden die **Arbeitskräfte** im Rahmen einer „**echten**“ **Entsendung** zur Erfüllung eines Werkvertrags tätig, weist das Abkommensrecht dem inländischen Fiskus das Besteuerungsrecht erst ab dem Überschreiten der 183-Tage-Frist zu.

Aus diesem Grund ist im Rahmen von abgabenbehördlichen Prüfungen oder Kontrollen auf Sachverhalte iZm ausländischen Personaleinsätzen besonderes Augenmerk zu legen. Insbesondere ist der wahre wirtschaftliche Gehalt der Vertragsbeziehungen zu überprüfen und nicht nur die äußere Erscheinungsform der Vereinbarung.

Dabei sind folgende Unterscheidungskriterien wesentlich:

<b>Entsendung</b>	<b>Gestellung von Arbeitskräften</b>
WERKVERTRAG Aktivleistung	ARBEITSKRÄFTEÜBERLASSUNG Passivleistung
Zielschuldverhältnis des Werkunternehmers: Werk wird geschuldet	Dauerschuldverhältnis der überlassenen Arbeitskraft: die Arbeitsleistung wird geschuldet
dem Werkunternehmer zurechenbares Werk, exakt definierter Leistungsumfang, Werkunternehmer erbringt individualisierbare/konkrete Leistung	kein zurechenbares Werk, Arbeitskräfteauswahl nach Qualifikation entsprechend Einsatzerfordernis Einsatz der überlassenen Arbeitskraft nach Plan des Beschäftigten kein unterscheidbares Werk
Terminvorgabe für die Fertigstellung	Terminvorgaben liegen in der Disposition des Beschäftigten
Haftung für den Leistungserfolg der Werkunternehmer trägt das Gefahrenrisiko	Haftung des AÜ für das Auswahlverschulden (Culpa in eligendo) keine Haftung für Leistungserfolg
Auftragnehmer hat Gewährleistungspflicht, gegebenenfalls Schadenersatzleistung	AÜ hat keine Gewährleistungspflicht
Auftragnehmer trägt das wirtschaftliche Risiko des Auftrags	AÜ trägt kein wirtschaftliches Risiko für die Leistungserbringung, das wirtschaftliche Risiko besteht weiterhin beim Beschäftigten
Haftung für Diebstahl-, Sach- und Personenschäden, die durch seine Dienstnehmer verursacht worden sind Haftpflchtigversicherung des Werkunternehmers	den AÜ trifft keine Haftung für Diebstahl-, Sach- und Personenschäden, die durch überlassene Dienstnehmer verursacht worden sind

Schäden werden dem Werkunternehmer vom Auftraggeber verrechnet oder in Abzug gebracht	Schäden können dem AÜ nicht in Rechnung gestellt werden
keine organisatorische Eingliederung der Arbeitnehmer in den Betrieb des Auftraggebers keine Vermischung der Tätigkeiten von Dienstnehmern des Auftragnehmers mit jenen des Auftraggebers	organisatorische Eingliederung der überlassenen Arbeitskräfte in den Betrieb des Beschäftigers die Dienstnehmer des AÜ und jene des Auftraggebers arbeiten gemeinschaftlich
der Werkunternehmer entscheidet über Anzahl und Qualifikation der eingesetzten Mitarbeiter	der Besteller bestimmt über Anzahl und Qualifikation der überlassenen Arbeitskräfte der AÜ haftet für Auswahlverschulden
leitende Mitarbeiter des Werkunternehmers <ul style="list-style-type: none"> <li>• sind am Ort der Leistungserbringung anwesend</li> <li>• haben Dienst- und Fachaufsicht, Weisungsbefugnis und Dispositionsrecht, die über die sachliche und fachliche Aufsicht des Auftraggebers hinsichtlich Arbeitsfortschritt und Terminkontrolle hinausgehen</li> </ul>	leitende Mitarbeiter des Beschäftigers <ul style="list-style-type: none"> <li>• sind für die Leistungserbringung der eigenen und der überlassenen Arbeitskräfte vor Ort verantwortlich</li> <li>• haben Dienst- und Fachaufsicht, Weisungsbefugnis und Dispositionsrecht über die überlassenen Arbeitskräfte</li> </ul> im Normalfall keine leitenden Mitarbeiter des AÜ vor Ort
Einschulung der Mitarbeiter erfolgt durch den Werkunternehmer	Einschulung der Mitarbeiter erfolgt durch den Beschäftiger
Auftragnehmer verfügt über hochqualifizierte Mitarbeiter	die überlassenen Arbeitskräfte erbringen in der Regel einfache Tätigkeiten
Beistellung von Werkzeug und Material durch den Auftragnehmer	Beistellung von Werkzeug und Material durch den Beschäftiger
Verfügungsgewalt über Arbeitsmittel liegt beim Werkunternehmer	Verfügungsgewalt über Arbeitsmittel liegt beim Beschäftiger
Abrechnung nach Pauschalpreisen	Abrechnung nach Zeiteinsatz, Aufmaß, Tonnagen,

Tab 5: Abgrenzung Werkvertrag Arbeitskräfteüberlassung<sup>177</sup>

<sup>177</sup> Vgl. Renner/Aigner, Praxisbeispiele zur Einkommensteuer (2017) 364 f; Bendlinger in Bendlinger (Hrsg), Auslandsentsendungen<sup>3</sup> (2017) 191 ff; sowie die in Tab 5 & 6 angeführte Rechtsprechung des VwGH und BFG.

Aufgrund der Rechtsprechung des VwGH musste das BMF seine bisherige Rechtsansicht des zivilrechtlichen Arbeitgeberbegriffs aufgeben und befasste sich in einem diesbezüglich ergangenen Erlass<sup>178</sup> mit der „Änderung bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellung“ mit der Anwendung des abkommensrechtlichen Arbeitgeberbegriffes. Dennoch führt die aufgrund des VwGH Erkenntnisses geänderte Rechtsansicht des BMF nicht zu einer gänzlichen Beseitigung von Qualifikationskonflikten.

Aus ua Tabelle ist ersichtlich, dass nicht alle Staaten, mit denen ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, einen wirtschaftlich geprägten Arbeitgeberbegriff anwenden.

<b>DBA- Partnerstaat</b>	<b>formalrechtlicher vs wirtschaftlicher Arbeitgeberbegriff</b>
Belgien	formalrechtlicher AG - 183-Tage Regel
Bulgarien	wirtschaftlicher AG
Deutschland*	formalrechtlicher AG - 183-Tage Regel
Finnland	formalrechtlicher AG - 183-Tage Regel
Frankreich	formalrechtlicher AG - 183-Tage Regel
Irland	wirtschaftlicher AG
Italien	wirtschaftlicher AG
Kroatien	formalrechtlicher AG - 183-Tage Regel
Niederlande	wirtschaftlicher AG
Norwegen*	„wirtschaftlicher AG“
Polen	formalrechtlicher AG - 183-Tage Regel
Rumänien	formalrechtlicher AG - 183-Tage Regel
Schweden	wirtschaftlicher AG
Schweiz*	formalrechtlicher AG - 183-Tage Regel
Serbien	formalrechtlicher AG - 183-Tage Regel
Slowakei	wirtschaftlicher AG
Slowenien	wirtschaftlicher AG
Spanien	wirtschaftlicher AG
Tschechien	wirtschaftlicher AG
Ungarn	wirtschaftlicher AG

Tab 6: Überblick über die Auslegung des Arbeitgeberbegriffs in den DBA<sup>179</sup>

<sup>178</sup> Erlass des BMF vom 12.6.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014.

<sup>179</sup> Vgl Haas, Der wirtschaftliche Arbeitgeberbegriff im europäischen Rechtsvergleich, SWI 2015, 394.



In den Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland, Norwegen und der Schweiz gibt es hinsichtlich der Überlassung von Arbeitskräften Sonderbestimmungen, die nachfolgend überblicksmäßig erläutert werden.

Das DBA zwischen Österreich und Norwegen schließt im Rahmen der Gestellung von Arbeitskräften den wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff aus, dennoch unterliegen die Einkünfte der überlassenen Arbeitskraft ab dem ersten Tätigkeitstag in Österreich der Steuerpflicht.

Eine weitere Sondernorm iZm Arbeitskräfteüberlassung sieht das DBA Österreich – Deutschland vor. Wird die überlassene Arbeitskraft im Inland nicht länger als 183 Tage tätig, so verbleibt das Besteuerungsrecht in Deutschland.

Im Rahmen einer Konsultation wurde mit der Schweiz die Vereinbarung getroffen, den Arbeitgeberbegriff nach österreichischem innerstaatlichem Recht auszulegen. Dies bedeutet, dass im Fall von Inbound-Überlassungen ebenfalls die „183-Tage-Klausel“ zur Anwendung kommt.<sup>180</sup>

---

<sup>180</sup> Vgl. Waser, Steuerliche Aspekte der Arbeitskräfteüberlassung nach Österreich (2014) 23 ff.

## **4. Die Abzugsteuer im Rahmen der grenzüberschreitenden Arbeitskräftegestellung**

Dem Abgabenrecht ist der Begriff der Arbeitskräfteüberlassung grundsätzlich unbekannt. Als Terminus technicus findet sich in den §§ 98 Abs 1 Z 3 TS 5 und 99 Abs 1 Z 5 EStG die „*Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung*“.

Die Kriterien für das Vorliegen der Überlassung von Arbeitskräften wurde im vorangegangenen Kapitel ausführlich dargelegt. Wenn nun ein ausländisches Unternehmen seine Arbeitskräfte in Form der Personalgestellung überlässt, tritt grundsätzlich der Anwendungsfall der Abzugsteuer ein.

Bei der Abzugsteuer handelt es sich um eine Quellensteuer und als solche um eine pauschale Form der Besteuerung für Steuerinländer und Steuerausländer.

### **4.1. Begriffsdefinition der Abzugsteuer**

Die Abzugsteuer stellt keine eigene Steuerart dar, vielmehr bezeichnet der Begriff Abzugsteuer lediglich eine besondere Art der Steuererhebung in pauschalierter Form, meist der Einkommen- oder Körperschaftsteuer.<sup>181</sup> Die Einhebung von Steuern in Form einer Quellen- bzw Abzugsteuer ist nicht verfassungswidrig.<sup>182</sup>

Anlässlich der Besteuerung grenzüberschreitender Gestellung von Arbeitskräften in Inbound-Fällen sind zumindest immer zwei Personen involviert, der ausländische Überlasser als Steuerschuldner und Empfänger der Einkünfte und der Beschäftigte als Abzugsverpflichteter und Schuldner der Einkünfte.

Die Erhebung der Abzugsteuer an der Quelle, somit bei Zahlung des Schuldners der Einkünfte, dient der Vereinfachung. Ziel des Steuerabzugs nach § 99 Abs 1 EStG ist es zum einen, die Besteuerung beschränkter Steuerpflichtiger sicherzustellen. Andererseits dient sie der Verwaltungsvereinfachung, da die Veranlagung beschränkter Steuerpflichtiger mit hohem Verwaltungsaufwand verbunden ist. Durch den Einbehalt der Abzugsteuer entfaltet diese in den meisten Fällen Abgeltungswirkung für die angefallene Steuerbelastung.<sup>183</sup>

---

<sup>181</sup> Vgl. Hummer in Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser, Handbuch Quellensteuern I (2016) 1.

<sup>182</sup> Vgl. VfGH 16.6.2011, G 18/11.

<sup>183</sup> Vgl. Hummer in Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser, Handbuch Quellensteuern I (2016) 1.

## 4.2. Die Abzugsteuer aus dem Blickwinkel des EuGH

Bereits mehrfach hat sich der EuGH mit der Thematik der Abzugsteuer in seiner Rechtsprechung beschäftigt und Entscheidungen hinsichtlich der Konformität der Abzugsteuer mit dem Europarecht getroffen. Die Erhebung der Abzugsteuer stand sowohl dem Grunde als auch der Höhe der Bemessungsgrundlage nach auf dem Prüfstand des EuGH.

### 4.2.1. Die Zulässigkeit von Abzugsteuern dem Grunde nach

In der Rechtssache „*Truck Center SA*“<sup>184</sup> hat sich der EuGH erstmals mit der Zulässigkeit der Erhebung einer Quellensteuer dem Grunde nach, bei Zahlungen an in anderen EU-Mitgliedstaaten ansässige Personen beschäftigt.

Die Zulässigkeit von Steuerabzugsverfahren war bisher unter dem Gesichtspunkt von Liquiditätsnachteilen beim Empfänger der Einkünfte und wegen des Haftungsrisikos beim Abzugsverpflichteten umstritten. Darüber hinaus bestanden auch begründete Zweifel hinsichtlich der Verhältnismäßigkeit einer solchen Maßnahme, da die Beitreibungs-RL<sup>185</sup> eine weniger belastende Möglichkeit für die Erhebung der Steuer beim beschränkt Steuerpflichtigen aufzeigt.<sup>186</sup>

In dem diesem Urteil zugrundeliegenden Sachverhalt wurde der Einbehalt von Quellensteuer auf Zinszahlungen von in Belgien ansässigen Personen an nicht in Belgien ansässige Personen beansprucht. Bei Zahlungen an in Belgien ansässige Personen ist jedoch kein Quellensteuerabzug vorgesehen.

In der Rechtssache „*Truck Center SA*“ stellt der EuGH fest, dass sich im Fall von direkten Steuern Gebietsansässige und Gebietsfremde nicht in einer vergleichbaren Situation finden und eine unterschiedliche Behandlung nicht als Diskriminierung eingestuft werden kann.<sup>187</sup> Die Vergleichbarkeit ist nach Rechtsansicht des EuGH nicht gegeben, da sowohl die Stellung des Mitgliedsstaates (Sitzstaat, Quellenstaat), als auch die Form der Besteuerung (Körperschaftsteuer, Quellensteuer), sowie die Möglichkeit der zwangsweisen Einbringung der Steuerschuld eine andere ist.<sup>188</sup>

In einer weiteren Rechtsprechung des EuGH in der Sache „*X NV*“<sup>189</sup> wurde die Rechtmäßigkeit der Erhebung von Abzugsteuern iSd Gemeinschaftsrechts bestätigt. Im Gegensatz zur Rechtsprechung „*Truck Center SA*“ bestätigte der EuGH die

---

<sup>184</sup> EuGH 22.12.2008, C-282/07.

<sup>185</sup> RL 76/308/EWG des Rates v 15. 3. 1976 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige Maßnahmen ABI L 73, 18 idF RL 2008/55/EG v 26. 5. 2008 ABI L 150, 28.

<sup>186</sup> Vgl *Kühbacher*, Die Rs „*Truck Center SA*“ – Neues zur Abzugsbesteuerung des § 99 EStG? ÖStZ 2009, 224 f.

<sup>187</sup> Vgl EuGH 22.12.2008, C-282/07 Rn 38 .

<sup>188</sup> Vgl *Hummer* in *Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser*, Handbuch Quellensteuern I (2016) 20.

<sup>189</sup> EuGH 18.10.2012, C-498/10.

Vergleichbarkeit und sieht in der Einhebung von Quellensteuer eine Beschränkung des Dienstleistungsverkehrs. In weiterer Folge jedoch erkennt der EuGH die Erhebung einer Abzugsteuer als gerechtfertigte Maßnahme bei Zahlungen an Gebietsfremde an. Die Sicherstellung der Effizienz der Beitreibung der Steuern rechtfertigt die Maßnahme der Abzugsteuer durch die Mitgliedstaaten. Auch im Hinblick auf die Beitreibungs-RL ist die Einhebung einer Abzugsteuer lt Urteil des EuGH verhältnismäßig.<sup>190</sup>

#### **4.2.2. Die Einschränkung von Abzugsteuern dem Grunde nach**

In den verbundenen Rechtssachen „*Strojirny Prostejov*“<sup>191</sup> und „*ACO Industries*“<sup>192</sup> hat der EuGH seine Rechtsprechung zur Einhebung von Quellensteuern konkretisiert bzw eingeschränkt.

Ausgangslage der Verfahren war die Beschäftigung von Arbeitskräften eines in der Slowakischen Republik ansässigen Gestellungsunternehmens durch zwei tschechische Unternehmen „*ACO Industries*“ und „*Strojirny Prostejov*“. Das in der Slowakei ansässige Unternehmen verfügte im Zeitraum der Dienstleistungserbringung über eine eingetragene Zweigniederlassung in der Tschechischen Republik. Die tschechische Finanzverwaltung forderte von den zwei in der Tschechischen Republik ansässigen Unternehmen für die an ihre Unternehmen überlassenen Arbeitskräfte Abzugsteuer.

In seiner Rechtsprechung sieht der EuGH in der Vorgehensweise der tschechischen Finanzbehörde eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit. Begründend führt er dazu aus, dass die tschechische Regelung in Form der Verpflichtung zur Einbehaltung und Abfuhr von Quellensteuern durch die im Inland ansässigen Beschäftigten bei Vorhandensein einer inländischen Zweigniederlassung des Gestellers nicht europarechtskonform ist. Die Einhebung der Abzugsteuer kann nicht durch die Notwendigkeit einer effektiven Steuererhebung aufgrund der physischen Präsenz des Gestellers in Form der Zweigniederlassung gerechtfertigt werden.<sup>193</sup>

Demgemäß dürfen im Inland ansässige Beschäftigte nicht zum Steuerabzug verpflichtet werden, wenn das beschränkt steuerpflichtige ausländische Überlassungsunternehmen über eine inländische Betriebsstätte verfügt.

#### **4.2.3. Die Höhe der Bemessungsgrundlage von Abzugsteuern**

Der EuGH hat in mehreren Urteilen klargestellt, dass das Steuerabzugsverfahren dem Grunde nach eine gemeinschaftsrechtskonforme Vorgehensweise der Mitgliedstaaten ist, um ihren Besteuerungsanspruch sicherzustellen und durchsetzen zu können. Dennoch

---

<sup>190</sup> Vgl. *Kühbacher*, Die Rs „X NV“ – Neues zur Abzugsbesteuerung (§ 99 EStG)? ÖStZ 2013, 141 f.

<sup>191</sup> EuGH 19.6.2014, C-53/13.

<sup>192</sup> EuGH 19.6.2014, C-80/13.

<sup>193</sup> Vgl. *Spies*, Quellensteuern auf dem Prüfstand des EuGH: Abzugssteuer bei inländischer Präsenz des ausländischen Dienstleisters unzulässig, ÖStZ 2014, 532.

muss das Quellensteuerabzugsverfahren bestimmte Anforderungen erfüllen, um Gebietsfremde gegenüber Gebietsansässigen nicht zu diskriminieren und diese nicht in den Grundfreiheiten der EU einzuschränken.

In der Rechtssache „*Gerritse*“<sup>194</sup> hat sich der EuGH mit der deutschen Bruttoabzugsbesteuerung beschäftigt. Ein in den Niederlanden ansässiger Musiker war für einen deutschen Radiosender tätig. Auf das Honorar des Musikers hat der deutsche Sender 25% Abzugsteuer einbehalten und ans Finanzamt abgeführt. Eine Antragsveranlagung in Deutschland wurde dem Musiker verwehrt. Das Entgelt des Musikers wurde mit einem 25%igen Steuersatz ohne die Möglichkeit eines Betriebsausgabenabzugs besteuert.

Zunächst setzte sich der EuGH mit der Zulässigkeit der Ungleichbehandlung von Gebietsansässigen und Gebietsfremden hinsichtlich des Steuersatzes auseinander. In der gleichen Rechtssache behandelte er den Ausschluss des Betriebsausgabenabzugs bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Erhebung der Abzugsteuer.<sup>195</sup>

In seinem Urteil kommt der EuGH zu dem Schluss, dass ein höherer Steuersatz für Gebietsfremde eine mittelbare Diskriminierung darstellt, weshalb zu überprüfen ist, ob der Pauschalsteuersatz mit dem anzuwendenden Tarifsteuersatz der im Quellenstaat auf die erzielten Nettoeinkünfte anzuwenden wäre, vergleichbar ist.<sup>196</sup>

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage hat der EuGH festgestellt, dass auch beschränkt Steuerpflichtigen ein Betriebsausgabenabzug ermöglicht werden muss. Gebietsfremden muss die Möglichkeit eingeräumt werden, Betriebsausgaben, die in unmittelbarem Zusammenhang mit den im Tätigkeitsstaat erzielten Einkünften stehen, geltend zu machen.<sup>197</sup>

In der Rs „*Scorpio*“<sup>198</sup> präzisierte der EuGH das Quellensteuerabzugsverfahren. Demnach ist der Betriebsausgabenabzug sofort im Zeitpunkt des Steuerabzuges zu berücksichtigen. Der Ausschluss der sofortigen Berücksichtigung der Betriebsausgaben stellt im Hinblick auf den zusätzlichen administrativen und wirtschaftlichen Aufwand beim Gebietsfremden eine Einschränkung der Dienstleistungsfreiheit dar.<sup>199</sup>

Darüber hinaus vertritt der EuGH in der Rs „*Scorpio*“, dass der Steuerabzug *„ein verhältnismäßiges Mittel zur Beitreibung steuerlicher Forderungen des Besteuerungsstaats“* darstellt. Gleiches gilt aber auch für die Haftung des Abzugsverpflichteten. Die Haftung trägt *„ebenfalls in angemessener Weise dazu bei, die Effizienz dieser Erhebung zu gewährleisten.“*<sup>200</sup>

---

<sup>194</sup> EuGH 12.6.2013, C-234/01.

<sup>195</sup> Vgl. *Hummer* in *Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser*, Handbuch Quellensteuern I (2016) 23.

<sup>196</sup> Vgl. *Kofler*, "Europäisierung" der beschränkten Steuerpflicht durch das AbgÄG 2004, taxlex 2005, 16.

<sup>197</sup> Vgl. *Waser*, Steuerliche Aspekte der Arbeitskräfteüberlassung nach Österreich (2014) 48.

<sup>198</sup> EuGH 3.10.2006, C-290/04.

<sup>199</sup> Vgl. *Schilcher*, Grenzen der Mitwirkungspflichten im Lichte des Gemeinschaftsrechts (2009) 164.

<sup>200</sup> Vgl. EuGH 3.10.2006, C-290/04 Rn 37 f.

Der Gesetzgeber hat für die Umsetzung der Rechtsprechung des EuGH im Rahmen der innerstaatlichen Verwaltungspraxis zu sorgen und die europarechtskonforme Erhebung der Abzugsteuer sicherzustellen. In Fällen, in denen der Rechtsprechung des EuGH durch den Gesetzgeber noch nicht Rechnung getragen worden ist, sind dennoch die Entscheidungen des EuGH im Rahmen der innerstaatlichen Vollziehung zu berücksichtigen.

### **4.3. Die Besteuerung von Inbound-Fällen der grenzüberschreitenden Gestellung von Arbeitskräften**

In Inbound-Fällen unterliegen regelmäßig sowohl die ausländischen Arbeitskräfte iSd § 98 Abs 1 Z 3 TS 5 EStG als auch der ausländische Gesteller gem § 98 Abs 1 Z 4 EStG mit ihren jeweiligen Einkünften der beschränkten Steuerpflicht im Inland.<sup>201</sup>

Die Besteuerung von Sachverhalten der grenzüberschreitenden Gestellung von Arbeitskräften erfolgt gem § 99 Abs 1 Z 5 EStG im Wege der Abzugsteuer. Der Beschäftiger der überlassenen Arbeitskräfte ist gem § 100 Abs 2 EStG verpflichtet, die Abzugsteuer einzubehalten und abzuführen. Er haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Abzugsteuer.

#### **4.3.1. Der Paragraphenschwengel der Besteuerung grenzüberschreitender Gestellung von Arbeitskräften**

Die Besteuerung des Sachverhalts der grenzüberschreitenden Gestellung von Arbeitskräften wird in den §§ 98 und 99 EStG angeordnet. In den §§ 100 bis 102 EStG werden Höhe, Einbehalt und Abfuhr der Abzugsteuer geregelt.

- **§ 98 Abs 1 Z 3 TS 5 EStG – betrifft den ausländischen Gesteller**

Der ausländische Gesteller unterliegt demgemäß mit den Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) der beschränkten Steuerpflicht.

- **§ 98 Abs 1 Z 4 EStG – betrifft die ausländischen Arbeitskräfte**

Die ausländischen Arbeitskräfte unterliegen mit ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit grundsätzlich der beschränkten Steuerpflicht. Gleichzeitig wird angeordnet, dass die Erfassung von Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit zu unterbleiben hat, wenn die Einkünfte bereits nach Z 3, also im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst wurden.

- **§ 99 Abs 1 Z 5 EStG – regelt die Besteuerung der Einkünfte aus Gestellung**

Bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung durch beschränkt Steuerpflichtige wird die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben.

---

<sup>201</sup> Vgl Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>19</sup> (2017) § 98 Tz 58/1.

- **§ 99 Abs 2 EStG – regelt die Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer**

Im Rahmen der Gestellung von Arbeitskräften in Inbound-Fällen kann es sowohl zur Brutto- als auch Nettobesteuerung kommen.

- **§ 100 Abs 1 EStG – regelt die Höhe der Abzugsteuer**

Die Abzugsteuer bei der grenzüberschreitenden Gestellung von Arbeitskräften ins Inland beträgt grundsätzlich 20%.

- **§ 100 Abs 2 EStG – betrifft den ausländischen Gesteller und den Beschäftigte im Inland**

Schuldner der Abzugsteuer ist der ausländische Gesteller.

Der Beschäftigte haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Abzugsteuer.

- **§ 100 Abs 4 Z 1 EStG – betrifft den Beschäftigte**

Der Beschäftigte hat den Steuerabzug zu jenem Zeitpunkt vorzunehmen, in dem die steuerabzugspflichtigen Einkünfte dem ausländischen Beschäftigte zufließen.

- **§ 101 Abs 1 EStG – betrifft den Beschäftigte**

Der Beschäftigte hat die innerhalb eines Kalendermonats einbehaltenen Steuerbeträge spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats an das für ihn zuständige Finanzamt abzuführen.

Die Gestellung von Arbeitskräften, die Zurverfügungstellung von Arbeitnehmern eines Unternehmens an Dritte setzt auch im Abgabenrecht Rechtsverhältnisse zwischen drei Personen voraus.<sup>202</sup> Schon anhand des hier dargestellten Überblicks über die abgabenrechtlichen Bestimmungen zur grenzüberschreitenden Gestellung von Arbeitskräften kann man auf die dreipersonalen Vertragsverhältnisse schließen.

#### **4.3.2. Die überlassene Arbeitskraft in Inbound-Fällen aus abgabenrechtlicher Sicht**

Im Rahmen der grenzüberschreitenden Gestellung von Arbeitskräften wird die im Inland tätige Arbeitskraft idR der beschränkten Steuerpflicht unterliegen.

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Rahmen der Gestellung von Arbeitskräften unterliegen jedoch dann nicht der beschränkten Steuerpflicht, wenn diese gem § 98 Abs 1 Z 4 letzter Satz EStG „*wirtschaftlich bereits nach Z 3 erfaßt wurden.*“ Durch diese Bestimmung soll eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung verhindert werden. Im Rahmen der Arbeitskräfteüberlassung würden ansonsten sowohl die Einkünfte aus

---

<sup>202</sup> Vgl Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>19</sup> (2017) § 98 Tz 56.

nichtselbständiger Arbeit als auch die Einkünfte aus der Gestellung steuerlich erfasst werden.<sup>203</sup>

Wie bereits erwähnt unterliegen die überlassenen Arbeitskräfte gem § 1 Abs 3 iVm § 98 Abs 1 Z 4 EStG mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aus ihrer im Inland ausgeübten Tätigkeit der beschränkten Steuerpflicht. Auch wenn die überlassenen Arbeitskräfte über einen Wohnsitz in Österreich verfügen und somit unbeschränkt steuerpflichtig wären, weil sie in Österreich etwa durch ihren Arbeitgeber untergebracht werden, sind sie zwar doppelt ansässig, dennoch kann nur ein Staat Ansässigkeitsstaat sein.<sup>204</sup> Hinsichtlich der Bestimmung der Ansässigkeit kommen die Kriterien des Art 4 OECD-MA, die sogenannten „Tie-Breaker“ zur Anwendung.

#### **4.3.2.1. „Tie-Breaker-Rules“ bei doppelter Ansässigkeit**

Ist ein Arbeitnehmer aufgrund von zwei Wohnsitzen doppelt ansässig, sieht das OECD-MA in Art 4 Kollisionsregeln vor, die über die Ansässigkeit einer natürlichen Person entscheiden sollen. Bei Anwendung des Art 4 Abs 2 OECD-MA ist die Reihenfolge der Kriterien, die Aufschluss über die Ansässigkeit geben sollen, zu beachten. Diese kommen in jener Reihenfolge zur Anwendung, die von einer Person regelmäßig nur in einem Vertragsstaat erfüllt werden können.<sup>205</sup>

Ist eine Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt gem Art 4 Abs 2 OECD-MA, dass sie in jenem Staat als ansässig anzusehen ist,

- lit a: in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt, ist dies in beiden Staaten der Fall, dann gilt,  
zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen)
- lit b: wo der gewöhnliche Aufenthalt liegt,
- lit c: dessen Staatsangehörigkeit die Person besitzt, oder
- lit d: wie im Verständigungsverfahren der Vertragsstaaten festgestellt

In den Fällen der Arbeitskräfteüberlassung wird der Arbeitnehmer somit regelmäßig in seinem Herkunftsstaat die Ansässigkeit beibehalten, auch wenn dieser über einen Wohnsitz im Tätigkeitsstaat verfügt.

---

<sup>203</sup> Vgl Ludwig in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>19</sup> (2017) § 98 Tz 69.

<sup>204</sup> Vgl *Renner/Aigner*, Praxisbeispiele zur Einkommensteuer (2017) 373.

<sup>205</sup> Vgl *Mamut* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008) 142 f.



#### 4.3.3. Der ausländische Überlasser in Inbound-Fällen aus abgabenrechtlicher Sicht

Wird ein ausländischer Unternehmer in Rahmen der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung tätig, so unterliegt er gem

- § 1 Abs 3 EStG bei natürlichen Personen bzw gem
- § 1 Abs 3 iVm § 21 Abs 1 KStG bei Körperschaften

mit diesen Einkünften iSd § 98 Abs 1 Z 3 TS 5 EStG<sup>206</sup> der beschränkten Steuerpflicht.

Dies unabhängig davon, ob eine inländische Betriebsstätte vorliegt oder ein ständiger Vertreter bestellt ist. Entscheidender Tatbestand ist die Ausübung der Tätigkeit im Inland.<sup>207</sup> Durch diese Regelung sollen insbesondere beschränkt Steuerpflichtige mit hoher Mobilität erfasst werden.<sup>208</sup> In diesem Zusammenhang ist es auch nicht von Bedeutung, ob die überlassenen Arbeitskräfte der beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht im Inland unterliegen.<sup>209</sup>

Die steuerliche Erfassung der Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung iSd § 98 Abs 1 Z 3 TS 5 EStG im Inland ist grundsätzlich an das Vorliegen einer Betriebsstätte iSd Art 5 iVm Art 7 OECD-MA gebunden. Im Rahmen der Besteuerung des Überlassers würden dessen Gewinne gem Art 7 OECD-MA besteuert werden. Voraussetzung für die Besteuerung dieser Gewinne ist jedoch das Vorliegen eines steuerlichen Anknüpfungspunkts im Inland. Liegt keine Betriebsstätte iSd Art 5 OECD-MA vor, können Gewinne aus der Gestellung von Arbeitskräften nicht besteuert werden.

Liegt im Inland keine Betriebsstätte des Überlassers iSd Abkommensrechts vor, kann der inländische Besteuerungsanspruch auf die Unternehmensgewinne des ausländischen Arbeitskräfteüberlassungsunternehmens nicht aufrechterhalten werden.<sup>210</sup>

##### 4.3.3.1. Die Lohnsteuerbetriebsstätte gem § 81 EStG

Liegt im Inland keine Betriebsstätte vor, so kann der Überlasser in Ermangelung dieser auch nicht zum Lohnsteuerabzug für die ausländischen Arbeitskräfte verpflichtet werden. Im innerstaatlichen Recht gilt als Lohnsteuerbetriebsstätte gem § 81 Abs 1 EStG *„jede vom Arbeitgeber im Inland für die Dauer von mehr als einem Monat unterhaltene feste örtliche Anlage oder Einrichtung, wenn sie der Ausübung der durch den Arbeitnehmer ausgeführten Tätigkeit dient ...“*.

Im Fall von grenzüberschreitenden Personalgestellungen wird eine Betriebsstätte dann begründet, wenn vom überlassenden Unternehmen eine über die bloße Duldungsleistung

---

<sup>206</sup> § 98 Abs 1 Z 3 Teilstrich 5 EStG 1988, BGBl 400/1988 idgF.

<sup>207</sup> Vgl Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>19</sup> (2017) § 98 Tz 54.

<sup>208</sup> Vgl Marschner in Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl, EStG<sup>11</sup> (2018) § 99 Rz 66.

<sup>209</sup> Vgl Aigner/Konezny in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004) 179.

<sup>210</sup> Vgl Marschner in Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl, EStG<sup>11</sup> (2018) § 98 Rz 68.

hinausgehende Leistung erbracht wird.<sup>211</sup> Voraussetzung für die Begründung einer Betriebsstätte ist in Folge dessen, dass durch die Betriebsstätte „aktive“ Einkünfte erzielt bzw. „Aktivleistungen“ erbracht werden. Die Erzielung von „Passiveinkünften“ durch „Passivleistungen“, wie es bei der Arbeitskräfteüberlassung der Fall ist, begründet im Tätigkeitsstaat keine Betriebsstätte. Die Überlassung von Arbeitskräften führt an dem Ort, an dem die Arbeitskräfte tätig werden, somit nicht zur Begründung einer Betriebsstätte.<sup>212</sup>

Die Gestellung von Arbeitskräften begründet auch keine Dienstleistungsbetriebsstätte, die in einzelnen von Österreich abgeschlossenen DBA vorgesehen ist. Dies deshalb nicht, da die Dienstleistung als „aktive“ Leistung verstanden wird, und die Gestellung als „Passivleistung“ somit nicht unter den Dienstleistungsbegriff fällt.<sup>213</sup>

Die Steuer beschränkt Steuerpflichtiger wird bei den Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften gem § 99 Abs 1 Z 5 EStG durch Steuerabzug erhoben. Schuldner der Abzugsteuer ist gem 100 Abs 2 EStG der Überlasser der Arbeitskräfte.

#### **4.3.4. Der Beschäftigte in Inbound-Fällen aus abgabenrechtlicher Sicht**

Der inländische Beschäftigte ist die Schlüsselfigur in Bezug auf die ertragsteuerlichen Aspekte der grenzüberschreitenden Gestellung von Arbeitskräften.

Im Rahmen der Arbeitskräfteüberlassung ist in der Regel derjenige als Arbeitgeber iSd § 47 EStG anzusehen, der seine Arbeitnehmer einem Dritten überlässt und für die Entlohnung der Arbeitskräfte sorgt. Der Beschäftigte als derjenige, der diese Arbeitskräfte in seinem Betrieb einsetzt, ist nicht als Arbeitgeber anzusehen.<sup>214</sup> Dies gilt, wie bereits erläutert, allerdings aufgrund des VwGH Erkenntnis nur mehr bei reinen Inlandssachverhalten.

Bei grenzüberschreitender Arbeitskräfteüberlassung wird der inländische Beschäftigte in abkommenskonformer Auslegung des Arbeitgeberbegriffs zum Arbeitgeber. Da der Beschäftigte jedoch nur im Abkommensrecht zum wirtschaftlichen Arbeitgeber wird und nicht nach innerstaatlichem Recht, besteht keine Verpflichtung einen Lohnsteuerabzug für die überlassenen Arbeitskräfte durchzuführen.<sup>215</sup>

Dennoch hat der Beschäftigte nicht unwesentliche Verpflichtungen im Rahmen der Besteuerung von Inbound-Überlassungen. So ist er zwar nicht Schuldner der Abzugsteuer, jedoch haftet er gem § 100 Abs 2 für die Einbehaltung und Abfuhr der

---

<sup>211</sup> Vgl *Lenneis* in *Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl*, EStG<sup>11</sup> (2018) § 81 Rz 4.

<sup>212</sup> Vgl *Bendlinger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger* (Hrsg), Internationales Steuerrecht (2015) 485.

<sup>213</sup> Vgl *Bendlinger* in *Bendlinger* (Hrsg), *Auslandsentsendungen*<sup>3</sup> (2017) 158.

<sup>214</sup> Vgl *Lenneis* in *Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl*, EStG<sup>11</sup> (2018) § 47 Rz 4.

<sup>215</sup> Vgl *Haas/Hollaus/Poglies-Schneiderbauer*, *Arbeitskräfteüberlassung*, SWK Spezial (2014) 68.

Abzugsteuer. Die Höhe der Abzugsteuer, für die der Beschäftiger haftet, sowie der anzuwendende Steuersatz hängen dabei von der Bemessungsgrundlage ab.

#### **4.3.4.1. Die Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer**

Die Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer kann gem § 99 Abs 2 Z 1 EStG der volle Betrag der Einnahmen, die Bruttobesteuerung, oder gem § 99 Abs 2 Z 2 EStG der, um die mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängenden Aufwendungen gekürzte Betrag, die Nettobesteuerung, sein.

Welche Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Abzugsteuer herangezogen wird, ist somit ein Wahlrecht. Ob die Brutto- oder die Nettobesteuerung angewandt wird, liegt jedoch in der Entscheidung des Schuldners der Einkünfte, demzufolge beim Beschäftiger der Arbeitskräfte und nicht beim Überlasser. Die Inanspruchnahme der Nettobesteuerung wird dennoch insofern eingeschränkt, als diese nur auf jene beschränkt Steuerpflichtige anzuwenden ist, welche in der EU bzw im EWR ansässig sind.<sup>216</sup>

##### **4.3.4.1.1. Die Bruttobesteuerung**

Grundsätzlich unterliegt gem § 99 Abs 2 Z 1 EStG der volle Betrag der Einnahmen des Gestellers der Abzugsteuer, somit idR das an den Beschäftiger in Rechnung gestellte Entgelt. Dies gilt auch in jenen Fällen, in denen einzelne Geschäftsvorfälle zu negativen Einkünften führen.<sup>217</sup>

In die Bemessungsgrundlage der Bruttobesteuerung sind sämtliche Einnahmen des Überlassers einzubeziehen. Dies bedeutet, dass die Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer durch den Ersatz von Reise- und Nächtigungskosten und andere Spesenersätze durch den Beschäftiger erhöht wird. Auch reiner Aufwandsersatz ist in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.<sup>218</sup>

Nach Rechtsansicht der Finanzverwaltung findet § 26 EStG auf steuerabzugspflichtige Einkünfte gem § 99 EStG keine Anwendung. Durchlaufende Gelder und Auslagenersätze gem § 26 Abs 2 EStG unterliegen ebenfalls der Abzugsteuer. Aufwendungen und unentgeltlich erbrachte Leistungen durch den Beschäftiger sind als geldwerte Vorteile der Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer hinzuzurechnen.<sup>219</sup>

---

<sup>216</sup> Vgl Marschner in *Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl*, EStG<sup>11</sup> (2018) § 99 Rz 27.

<sup>217</sup> Vgl Marschner in *Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl*, EStG<sup>11</sup> (2018) § 99 Rz 28 mit Verweis auf VwGH 20.2.1997, 95/15/0135.

<sup>218</sup> Vgl Ludwig in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>19</sup> (2017) § 99 Tz 22/1.

<sup>219</sup> Vgl EStR 2000 Rz 8008; Ludwig in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>19</sup> (2017) § 99 Tz 23, kritisch Stefaner/Urtz in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg), *Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht* (2004) 289.

#### 4.3.4.1.2. Die Nettobesteuerung

Aufgrund der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache „*Scorpio*“<sup>220</sup> und des daraufhin ergangenen Erkenntnis des VwGH<sup>221</sup> wurde mit Budgetbegleitgesetz 2007<sup>222</sup> die Nettobesteuerung für beschränkt steuerpflichtige Einkünfte gesetzlich geregelt.

Für die Anwendung der Nettoabzugsbesteuerung normiert der Gesetzgeber in § 99 Abs 2 Z 2 EStG drei Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen.

- Ansässigkeit des Überlassers in einem Mitgliedstaat der EU oder dem EWR
- nur unmittelbar mit den Einnahmen zusammenhängende Ausgaben sind abzugsfähig
- schriftliche Mitteilung des Überlassers an den Beschäftiger vor dem Zufließen der Einkünfte über die vom Gestellungsentgelt abzuziehenden Aufwendungen

Voraussetzung für die Anwendung der Nettobesteuerung ist wie bereits erwähnt die Ansässigkeit des beschränkt Steuerpflichtigen in einem EU oder EWR Mitgliedstaat. Für beschränkt Steuerpflichtige mit Ansässigkeit außerhalb der EU oder dem EWR ist es gem § 99 Abs 2 Z 2 EStG nicht möglich, die Nettobesteuerung in Anspruch zu nehmen.

Im Rahmen der Nettobesteuerung dürfen von den Einnahmen nur unmittelbar mit diesen zusammenhängende Ausgaben abgezogen werden. Unter den unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben sind nur solche zu verstehen, die anlässlich der Leistungserbringung im Inland selbst anfallen oder ausschließlich durch diese bedingt sind. Ausgaben, die nur mittelbar mit den Einnahmen zusammenhängen, können nur im Weg einer Veranlagung abgezogen werden.<sup>223</sup> Die Rechtsprechung des EuGH deckt das Kriterium der Unmittelbarkeit iZm dem Abzug von Aufwendungen bei der Nettobesteuerung.<sup>224</sup> Als unmittelbar mit den Einnahmen zusammenhängende Ausgaben sind im Rahmen der Gestellung von Personal, die auf das Inland entfallenden Arbeitslöhne sowie die diesbezüglichen Lohnnebenkosten wie etwa ausländische Sozialversicherungsbeiträge oder Arbeitgeberbeiträge anzusehen.<sup>225</sup>

Dem Beschäftiger als Schuldner der Einkünfte müssen die Betriebsausgaben des Überlassers vor Zufließen der Einkünfte schriftlich mitgeteilt werden. Die schriftliche Mitteilung des Überlassers ist eine materielle Voraussetzung für die Anwendung der Nettomethode. Werden Vorauszahlungen geleistet, kann es nicht zur Anwendung der Nettoabzugsbesteuerung kommen.<sup>226</sup> Der Überlasser muss die Ausgaben in geeigneter

---

<sup>220</sup> EuGH 3.10.2006, C-290/04.

<sup>221</sup> VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109.

<sup>222</sup> Budgetbegleitgesetz 2007 BGBl I 24/2007.

<sup>223</sup> Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>19</sup> (2017) § 99 Tz 27/3.

<sup>224</sup> Vgl Mitterlehner in Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser, Handbuch Quellensteuern I (2016) 231.

<sup>225</sup> Vgl Waser, Nettoabzugsbesteuerung bei Inbound-Arbeitskräftegestellung zulässig, SWI 2017, 87 f.

<sup>226</sup> Vgl Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>19</sup> (2017) § 99 Tz 27/4.

Form, bspw durch Belege und Zahlungsabflüsse nachweisen. In weiterer Folge muss der Beschäftigte die vorgelegten Belege dahingehend überprüfen, ob die Aufwendungen in direktem Zusammenhang mit den Einkünften stehen und ist ferner dazu verpflichtet, die Unterlagen aufzubewahren.<sup>227</sup>

Auch wenn der Gesteller die Ausgaben schriftlich mitteilt, kann der Beschäftigte den Abzug der Ausgaben vom Gestellungsentgelt, somit die Nettoabzugsbesteuerung verweigern, zumal er als Abzugsverpflichteter für die Richtigkeit der Abzugsteuer gem § 100 Abs 2 EStG haftet.<sup>228</sup> Insbesondere wird der Beschäftigte die Nettobesteuerung unterlassen, wenn Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Ausgaben bestehen. Reziprok muss der Gesteller einer Nettobesteuerung zustimmen, so dass diese nur bei einem Konsens beider Vertragsparteien zur Anwendung gelangen kann.<sup>229</sup>

Neben den drei zu erfüllenden Voraussetzungen normiert der Gesetzgeber in weiterer Folge die Einschränkung der Nettobesteuerung im Hinblick auf bestimmte Ausgaben. Eine Beschränkung hinsichtlich der Anwendung der Nettoabzugsbesteuerung besteht gem § 99 Abs 2 Z 2 S 2 EStG dann, wenn

- der Empfänger der als Ausgaben geltend gemachten Beträge beschränkt steuerpflichtig ist,
- die Ausgaben den Betrag von 2.000 Euro übersteigen und
- wenn die steuerliche Erfassung beim Empfänger zur inländischen Besteuerung nicht ausreichend gewährleistet ist.

Werden im Rahmen der Inbound-Arbeitskräfteüberlassung beschränkt steuerpflichtige Arbeitskräfte im Inland tätig und betragen die Lohnzahlungen an den einzelnen Dienstnehmer mehr als 2.000 Euro pro Kalenderjahr, ist die Inanspruchnahme der Nettobesteuerung nur dann möglich, wenn die Besteuerung der Arbeitskraft im Inland sichergestellt ist. Das ist dann der Fall, wenn für die betreffende Arbeitskraft ein freiwilliger Lohnsteuerabzug vorgenommen wird. Nach Rechtsansicht der Finanzverwaltung hat der ausländische Überlasser diesbezüglich einen freiwilligen Lohnsteuerabzug im Inland durchzuführen und muss dies dem Beschäftigten in geeigneter Form nachweisen.<sup>230</sup> In der Literatur<sup>231</sup> wird daneben die Ansicht vertreten, dass die steuerliche Erfassung auch dann sichergestellt ist, wenn der freiwillige Lohnsteuerabzug unmittelbar vom Beschäftigten durchgeführt wird.

---

<sup>227</sup> Vgl Marschner in *Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl*, EStG<sup>11</sup> (2018) § 99 Rz 32.

<sup>228</sup> Vgl EStR 2000 Rz 8006e.

<sup>229</sup> Vgl Hummer in *Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser*, Handbuch Quellensteuern I (2016) 27.

<sup>230</sup> Vgl Waser, Nettoabzugsbesteuerung bei Inbound-Arbeitskräftegestellung zulässig, SWI 2017, 89 f; Marschner in *Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl*, EStG<sup>11</sup> (2018) § 99 Rz 34.

<sup>231</sup> Vgl Waser, Nettoabzugsbesteuerung bei Inbound-Arbeitskräftegestellung zulässig, SWI 2017, 90 FN 34.

#### 4.3.4.1.2.1. Die Nettobesteuerung aus Sicht des BMF

Einleitend erläutern die EStR<sup>232</sup>, dass sich im System der Bruttobesteuerung Aufwendungen nicht auswirken. Dies gilt auch für Aufwendungen des beschränkt Steuerpflichtigen, die an einen weiteren beschränkt Steuerpflichtigen bezahlt werden. Bei der Bruttoabzugsbesteuerung beim „ersten“ beschränkt Steuerpflichtigen sind diese weiterbezahlten Einkünfte wirtschaftlich bereits miterfasst. Als Beispiel werden Gagen, die ein ausländisches Theater an ausländische Künstler zahlt, genannt. Durch die wirtschaftliche Miterfassung der Künstler bei der Besteuerung des Theaters kann eine gesonderte Erfassung der Künstler unterbleiben. In weiterer Folge wird auf die analoge Anwendung des § 98 Abs 1 Z 4 EStG verwiesen, der das Gebot der Unterlassung einer nationalen Doppelbesteuerung enthält. Durch den Übergang zur Nettoabzugsbesteuerung würde die beschränkte Steuerpflicht der ausländischen Künstler aufleben.

In einer weiteren Auskunft des BMF<sup>233</sup> wird die Nettoabzugsbesteuerungsoption bei der Gestellung von Arbeitskräften explizit abgelehnt. Nach Rechtsansicht der Finanzverwaltung bewirkt die Konzeption des § 98 Abs 1 Z 3 TS 5 iVm § 98 Abs 1 Z 4 letzter Satz EStG die indirekte Besteuerung der ins Inland überlassenen Arbeitskräfte. Die auf die beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte des Gestellers erhobene Abzugsteuer dient somit der Besteuerung der wirtschaftlich darin enthaltenen Arbeitslöhne. Die Besteuerung der Arbeitslöhne kann nicht dadurch umgangen werden, dass unter Berufung auf die Nettoabzugsbesteuerungsoption das eigentliche Besteuerungssubstrat (die bezahlten Arbeitslöhne) als abzugsfähig gilt. Dies würde bewirken, dass nur mehr die Gewinnspanne des Gestellers der Abzugsteuer unterliegt. Da gem Art 7 OECD-MA keine Zuteilung des Besteuerungsrechts auf den Gewinn des ausländischen Gestellers vorliegt, muss die auf die Gewinnspanne einbehaltene Abzugsteuer jedenfalls an den Gesteller rückerstattet werden. In weiterer Folge würde dies somit zu einer Doppelnichtbesteuerung führen und nach Rechtsansicht der Finanzverwaltung der in § 98 EStG normierten Intention des Gesetzgebers, nämlich die steuerliche Erfassung der Arbeitslöhne sicherzustellen, widersprechen.

Die Nettoabzugsbesteuerung im Rahmen der Arbeitskräftegestellung ist nach Ansicht des BMF grundsätzlich nicht zulässig. Wie *Waser*<sup>234</sup> kritisch bemerkt, wird in der oben besprochenen Auskunft des BMF auf die in § 99 Abs 2 Z 2 EStG normierten Tatbeständen nicht näher eingegangen, sondern die Nettobesteuerung pauschal abgelehnt.

---

<sup>232</sup> Vgl EStR 2000 Rz 8006f.

<sup>233</sup> EAS 3041 vom 24.3.2009.

<sup>234</sup> Vgl *Waser*, Nettoabzugsbesteuerung bei Inbound-Arbeitskräftegestellung zulässig, SWI 2017, 86.

#### 4.3.4.1.2.2. Die Nettobesteuerung in der Rechtsprechung des VwGH

In zwei kürzlich ergangenen Erkenntnissen hat sich der VwGH<sup>235</sup> mit der Nettobesteuerung im Rahmen der Gestellung von Arbeitskräften in Inbound-Fällen beschäftigt.

Im Erkenntnis vom 27.5.2015 schließt der VwGH die Nettobesteuerungsoption bei der Gestellung von Arbeitskräften im Inbound-Fall nicht aus. Erst nach Überprüfung der in § 99 Abs 2 Z 2 EStG normierten Tatbestandsvoraussetzungen für die Nettobesteuerung weist er die Beschwerde als unbegründet ab. Ausschlaggebend für die Abweisung in diesem Fall war die fehlende schriftliche Mitteilung der Ausgaben durch den Überlasser vor Zufluss der Einnahmen. Aufgrund der Überprüfung der Kriterien des § 99 Abs 2 Z 2 EStG als Anwendungsvoraussetzung für die Nettobesteuerung ist abzuleiten, dass der VwGH eine Nettoabzugsbesteuerung bei der Gestellung von Arbeitskräften für zulässig erachtet.

Im zweiten Erkenntnis vom 15.9.2016 stellt der VwGH klar, dass die Anwendbarkeit der Nettobesteuerung im Rahmen der Arbeitskräfteüberlassung jedenfalls zulässig ist. Diesbezüglich verweist er auf die unionsrechtlichen Grundfreiheiten. Bezugnehmend auf die Rechtsprechung des EuGH in den Rs „Scorpio“ und „Gerritse“ leitet der VwGH die Zulässigkeit der Nettoabzugsbesteuerung bei Inbound-Arbeitskräftegestellung aus der Dienstleistungsfreiheit ab.<sup>236</sup>

Ob in Inbound-Arbeitskräfteüberlassungsfällen die Brutto- oder Nettoabzugsbesteuerung zur Anwendung kommt, wirkt sich nicht nur auf die Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer, sondern auch auf den anzuwendenden Steuersatz aus.

#### 4.3.4.2. Der Steuersatz der Abzugsteuer

Grundsätzlich erfolgt der Steuerabzug im Rahmen der grenzüberschreitenden Gestellung von Arbeitskräften in Inbound-Fällen mit einem pauschalen Steuersatz von 20%. Der Steuersatz, den der Beschäftiger bei der Einbehaltung und Abfuhr der Abzugsteuer anzuwenden hat, kann jedoch auch variieren. Entscheidend ist, ob zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer die Brutto- oder Nettobesteuerung herangezogen wurde.<sup>237</sup>

Im Rahmen der Bruttobesteuerung von Inbound-Arbeitskräftegestellungen kommt gem § 100 Abs 1 EStG ein Steuersatz von 20% zur Anwendung. Trägt der inländische Beschäftiger die Abzugsteuer für den Überlasser, so unterliegt diese als weiterer Vorteil ebenfalls dem Steuerabzug, was zu einem Steuersatz iHv 25% führt.<sup>238</sup>

Im Fall der Nettobesteuerung gem § 99 Abs 2 Z 2 EStG kommt seit dem Jahr 2016 ein einheitlicher Steuersatz für natürliche Personen und Körperschaften iHv 25% zur

---

<sup>235</sup> VwGH 27.5.2015, 2011/13/0111, VwGH 15.9.2016, 2013/15/0136.

<sup>236</sup> Vgl Waser, Nettoabzugsbesteuerung bei Inbound-Arbeitskräftegestellung zulässig, SWI 2017, 86 f.

<sup>237</sup> Vgl Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>19</sup> (2017) § 100 Tz 1.

<sup>238</sup> Vgl Marschner in Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl, EStG<sup>11</sup> (2018) § 99 Rz 35.

Anwendung. Vor der Änderung durch das AbgÄG 2015<sup>239</sup> bis Ende 2015 betrug der Steuersatz bei Inanspruchnahme der Nettobesteuerung für natürliche Personen 35%, für Körperschaften 25%.<sup>240</sup>

Mit dem ausländischen Unternehmen wurde ein Gestellungsentgelt iHv 10.000 Euro vereinbart. Der unmittelbar mit der Gestellung zusammenhängende Aufwand beträgt 6.000 Euro.

Bruttoabzugsbesteuerung	ohne Übernahme der Abzugsteuer		mit Übernahme der Abzugsteuer	
vereinbartes Entgelt	100%	10.000,00	80%	10.000,00
tatsächliches Entgelt = <b>BMGL Abzugsteuer</b>	100%	<b>10.000,00</b>	100%	<b>12.500,00</b>
<b>20% Abzugsteuer</b>		<b>2.000,00</b>		<b>2.500,00</b>
<b>"rechnerischer" Steuersatz</b>		<b>20%</b>		<b>25%</b>
tatsächliches Entgelt	100%	10.000,00	100%	12.500,00
<b>Abfuhr 20% Abzugsteuer</b>		- <b>2.000,00</b>		- <b>2.500,00</b>
Auszahlung an Gesteller		8.000,00		10.000,00

Nettoabzugsbesteuerung	ohne Übernahme der Abzugsteuer		mit Übernahme der Abzugsteuer	
vereinbartes Entgelt		10.000,00		10.000,00
Aufwand		- 6.000,00		- 6.000,00
Summe vereinbartes Entgelt	100%	4.000,00	80%	4.000,00
tatsächliches Entgelt = <b>BMGL Abzugsteuer</b>	100%	<b>4.000,00</b>	100%	<b>5.000,00</b>
<b>20% Abzugsteuer</b>		<b>800,00</b>		<b>1.000,00</b>
<b>"rechnerischer" Steuersatz</b>		<b>20%</b>		<b>25%</b>
tatsächliches Entgelt = <b>BMGL</b>	100%	4.000,00	100%	5.000,00
<b>Abfuhr 20% Abzugsteuer</b>		- <b>800,00</b>		- <b>1.000,00</b>
Auszahlung an Gesteller		3.200,00		4.000,00

Abb 8: Beispiel Brutto-/Nettobesteuerung mit und ohne Übernahme der Abzugsteuer

#### 4.3.4.3. Die Abfuhr der Abzugsteuer

Der Abzugsverpflichtete hat gem § 101 Abs 1 EStG die innerhalb eines Kalendermonats einbehaltene Abzugsteuer spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Monats, für den die Abzugsteuer einbehalten wurde, an das für ihn zuständige Finanzamt abzuführen. Zusätzlich muss der Beschäftigte gem § 101 Abs 3 EStG „dem zuständigen Finanzamt die Höhe der dem Steuerabzug unterliegenden Beträge und die Höhe der abgezogenen Steuerbeträge“ mitteilen.

Die Meldung erfolgt mittels Formular E 19 und ist als Gesamtmeldung für sämtliche abzugsteuerpflichtigen Vergütungen des Beschäftigten zu übermitteln. In dem zu übermittelnden Formular wird zwischen Brutto- und Nettoabzugsbesteuerung unterschieden. Wird die Nettobesteuerung in Anspruch genommen, so sind einerseits der

<sup>239</sup> Abgabenänderungsgesetz 2015 BGBl I 163/2015.

<sup>240</sup> Vgl. Hummer in Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser, Handbuch Quellensteuern I (2016) 7; Marschner in Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Vock, EStG<sup>9</sup> (2016) § 100 Rz 1.



Bruttobetrag der Einnahmen und andererseits die davon abgezogenen, in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Ausgaben bekanntzugeben.<sup>241</sup>

#### 4.3.4.4. Die Haftung des Beschäftigers bei Inbound-Arbeitskräftegestellungen

In den gesetzlichen Regelungen zur Haftung für die Abzugsteuer wird der Begriff des Schuldners zweifach verwendet. Während der „*Schuldner der Abzugsteuer*“ iSd § 100 Abs 2 EStG den Empfänger der Einkünfte aus der Arbeitskräfteüberlassung, sohin den Gesteller bestimmt, haftet nach dieser Bestimmung andererseits „*der Schuldner dieser Einkünfte*“, somit der Beschäftiger als Abzugsverpflichteter für Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge.<sup>242</sup>

Als Abzugspflichtige und in weiterer Folge Haftende kommen sowohl natürliche als auch juristische Personen in Betracht. Darüber hinaus ist es nicht von Bedeutung, ob der Abzugspflichtige im Inland über einen Wohnsitz, eine Betriebstätte oder einen Sitz verfügt. Demnach kommen auch ausländische Personen als Haftende und Abzugspflichtige in Frage.<sup>243</sup>

Eine Haftung iSd § 100 Abs 2 EStG kann jedoch nur dann vorliegen, wenn die Einkünfte der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. Sind diese Einkünfte allerdings aufgrund eines DBA oder einer anderen Bestimmung steuerfrei, ist der Geltendmachung einer Haftung die Grundlage entzogen. Haftungsschulden sind von der Existenz der Hauptschuld abhängig.<sup>244</sup> Dennoch muss bei der Haftung die Steuerpflicht nach Abkommensrecht berücksichtigt werden. Sieht nämlich § 5 DBA-Entlastungs-VO<sup>245</sup> für die Einkünfte zwingend ein Rückerstattungsverfahren vor, so haftet der Abzugsverpflichtete für die Abzugsteuer auch dann, wenn im Inland abkommensrechtlich kein Besteuerungsrecht vorliegt.<sup>246</sup>

Im Rahmen der Haftung für die Abzugsteuer wird nicht zwischen der Brutto- bzw Nettoabzugsbesteuerung unterschieden. In der Literatur wird die Meinung vertreten, dass soweit der Empfänger in der EU oder im EWR ansässig ist, die Haftung nur in Höhe des geringeren Betrags, der sich aus den Methoden ergibt, geltend gemacht werden kann. Dies soll auch dann gelten, wenn sich der Beschäftiger und der Überlasser für die ungünstigere Methode entschieden haben. Im Haftungsfall hat die Abgabenbehörde die

---

<sup>241</sup> Vgl *Burgmann*, Pflicht zum Abzug von Abzugsteuer gemäß § 99 EStG – Änderungen des Formulars E 19, PV-Info 2016, 22 ff.

<sup>242</sup> Vgl *Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>19</sup> (2017) § 100 Tz 2.

<sup>243</sup> Vgl *Kufner* in *Wiesner/Grabner/Wanke* (Hrsg), EStG § 100 Anm 7 (Stand 1.12.2017, rdb.at); EStR 2000 Rz 8012.

<sup>244</sup> Vgl *Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>19</sup> (2017) § 100 Tz 3.

<sup>245</sup> DBA-Entlastungsverordnung BGBl III 2005/92 idF BGBl II 2006/44.

<sup>246</sup> Vgl *Günther/Paterno* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Quellensteuern (2010) 205 f.

Abzugsteuer nach beiden Methoden zu berechnen und den kleineren Betrag vorzuschreiben.<sup>247</sup>

#### 4.3.4.4.1. Die Geltendmachung der Haftung

Die Haftung für Abzugsteuern muss mittels Haftungsbescheid durch die Finanzverwaltung geltend gemacht werden. Erst durch den Bescheid wird der Abzugsverpflichtete gem § 7 BAO neben dem Empfänger der Einkünfte zum Schuldner der Abzugsteuer.<sup>248</sup>

Für die Inanspruchnahme des Abzugsverpflichteten ist es nicht Voraussetzung, dass die Abgabenschuld bereits gegenüber dem Primärschuldner, also dem Beschäftigten geltend gemacht wurde.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde und ist im Haftungsbescheid zu begründen.<sup>249</sup> Ermessensentscheidungen haben sich gem § 20 BAO „in den Grenzen zu halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht.“ Diesbezüglich ist die Billigkeit iSd berechtigten Interessen der Partei und die Zweckmäßigkeit iSd öffentlichen Interesses an der Einbringung der Abgaben zwingend zu berücksichtigen.<sup>250</sup> Bei der Ermessensübung der Abgabenbehörde muss jedoch nicht darauf Bedacht genommen werden, ob es bei einer allfälligen Antragsveranlagung des beschränkt Steuerpflichtigen nach § 102 Abs 1 Z 3 EStG letztlich zu keiner oder einer geringeren Steuervorschreibung kommt.<sup>251</sup>

Wird der Abzugsverpflichtete zur Haftung gem § 100 Abs 2 EStG herangezogen, darf nicht per se davon ausgegangen werden, dass die Abzugsteuer von diesem getragen wird und so ein Steuersatz von 25% zur Anwendung gelangt. Diesbezüglich braucht es eine vertragliche oder konkludente Vereinbarung zwischen dem Abzugspflichtigen und dem Steuerschuldner.<sup>252</sup>

---

<sup>247</sup> Vgl Knörzer, Anmerkungen und Fragen zur neuen Netto-Abzugsteuer, taxlex 2007, 468; Marschner in Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl, EStG<sup>11</sup> (2018) § 100 Rz 5.

<sup>248</sup> Vgl Marschner in Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl, EStG<sup>11</sup> (2018) § 100 Rz 2 ff.

<sup>249</sup> Vgl Ritz, BAO<sup>6</sup> (2017) § 7 Rz 10.

<sup>250</sup> Vgl Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup> § 224 Ent 12.

<sup>251</sup> Vgl Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg), Internationales Steuerrecht (2015) 300.

<sup>252</sup> Vgl Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>19</sup> (2017) § 99 Tz 26; Marschner in Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl, EStG<sup>11</sup> (2018) § 100 Rz 4.

#### 4.3.5. Die Entlastung von der Abzugsteuer

In Fällen der grenzüberschreitenden Gestellung von Arbeitskräften bestehen Möglichkeiten, eine Entlastung von der Abzugsteuer zu erlangen.

Grundsätzlich gibt es drei Methoden, um eine Entlastung von der Abzugsteuer zu erwirken.

- Entlastung an der Quelle, es wird kein Steuerabzug durch den Abzugspflichtigen vorgenommen
- Erstattung gem § 240 BAO mittels formlosen Antrags
- Veranlagung gem § 102 EStG<sup>253</sup>

Ungeachtet dessen, ob die Entlastung von der Abzugsteuer durch Steuerfreistellung direkt an der Quelle oder erst durch Rückerstattung erfolgen soll, muss der Überlasser der Arbeitskräfte nach gängiger Verwaltungspraxis eine Ansässigkeitsbescheinigung vorlegen.<sup>254</sup>

##### 4.3.5.1. Die Entlastung an der Quelle

Grundsätzlich ist eine Entlastung an der Quelle gem § 5 Abs 1 Z 4 DBA-Entlastungs-VO für Fälle der Gestellung von Arbeitskräften ins Inland unzulässig.

Dennoch besteht die Möglichkeit, eine Entlastung vom Einbehalt der Abzugsteuer direkt an der Quelle herbeizuführen. Voraussetzung ist die Erlangung eines Befreiungsbescheids. Die gesetzliche Grundlage diesbezüglich findet sich in § 5 Abs 3 DBA-Entlastungs-VO.<sup>255</sup>

Bei der Vergütung für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung kann das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart über Antrag des ausländischen Überlassers eine zeitlich befristete Entlastung an der Quelle durch Bescheid zulassen, wenn sichergestellt ist, dass

- keine Umgehungsgestaltung vorliegt und
- die lohnsteuerlichen Verpflichtungen eines Arbeitgebers entweder durch den Überlasser oder durch den Beschäftiger wahrgenommen werden.

Der Verdacht auf das Vorliegen einer Umgehungsgestaltung liegt insbesondere dann vor, wenn die Lohnzahlungen ins Ausland erkennen lassen, dass ein ungewöhnlicher Gewinnabfluss erfolgt oder wenn im Ausland eine Scheinkapitalgesellschaft bzw Briefkastengesellschaft vorliegt. Ferner ist zu überprüfen, ob die Arbeitgebereigenschaften vom österreichischen Beschäftiger wahrgenommen werden und der ausländische Gesteller nur die Funktion eines Arbeitskräftevermittlers ausübt.

---

<sup>253</sup> Vgl EStR 2000 Rz 8017.

<sup>254</sup> Vgl Marschner in Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl, EStG<sup>11</sup> (2018) § 99 Rz 45.

<sup>255</sup> Vgl Waser, Steuerliche Aspekte der Arbeitskräfteüberlassung nach Österreich (2014) 67 f.

In weiterer Folge ist die Freistellung von der Abzugsteuer mit der Auflage verbunden, dass die lohnsteuerliche Erfassung der ins Inland überlassenen Arbeitskräfte sichergestellt ist. Erst wenn die Überwachung der lohnsteuerlichen Erfassung gegeben ist – dies erfolgt durch Bekanntgabe jener Abgabenbehörde, die die Überwachung übernimmt – ist das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart dazu berechtigt, über den Antrag der Ausstellung eines Befreiungsbescheids zu entscheiden.<sup>256</sup>

Liegt ein solcher Bescheid vor und wird dieser an den Beschäftiger übermittelt, kann dieser für Zeiträume, in denen ihm eine Kopie des Befreiungsbescheids vorliegt, eine Entlastung an der Quelle vornehmen. Die Gestellungsvergütung kann in Folge dessen ohne Vornahme eines Steuerabzugs an den Überlasser erstattet werden. Die direkte Entlastung an der Quelle ist optional. Der Beschäftiger muss aufgrund des Haftungsrisikos die Steuerfreistellung nicht durchführen, sondern kann dennoch Abzugsteuer einbehalten und abführen.<sup>257</sup>

Ab dem Kalenderjahr 2015 werden Befreiungsbescheide nur mehr als Individualbescheide je Auftrags- bzw Beschäftigerverhältnis ausgestellt. Im Rahmen der Beantragung der Ausstellung eines Befreiungsbescheids muss das ausländische Gestellungsunternehmen den Beschäftiger namhaft machen.<sup>258</sup>

#### **4.3.5.2. Die Entlastung durch Rückzahlung**

Wurde bei der Zahlung der Gestellungsvergütung vom Beschäftiger Abzugsteuer einbehalten und abgeführt, kann der Gesteller einen Antrag auf Rückerstattung der Abzugsteuer gem § 240 Abs 3 BAO stellen. Aufgrund der Rechtsprechung des VwGH und der Anwendung des abkommensrechtlichen Arbeitgeberbegriffs ist eine Totalentlastung von der Abzugsteuer nicht mehr möglich.<sup>259</sup> Antragsbefugt ist nur der Eigenschuldner, nicht jedoch der Abfuhrpflichtige.<sup>260</sup>

Der Rückzahlungsantrag ist unter Verwendung der amtlichen Vordrucke ZS-RD1 oder ZS-RE1, sowie der Beilage C des Erlass<sup>261</sup> vom 12.6.2014 beim zuständigen Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart zu stellen.

---

<sup>256</sup> Vgl Anhang 2 des Erlass des BMF vom 12.6.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014 mit Verweis auf LStR 2002 Rz 924.

<sup>257</sup> Vgl *Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger* (Hrsg), Internationales Steuerrecht (2015) 356.

<sup>258</sup> Vgl *Haas*, Änderungen iZm der grenzüberschreitenden Gestellung von Arbeitskräften ab 1.12.2014 bzw 1.1.2015, ÖStZ 2015, 239.

<sup>259</sup> Vgl *Jirousek/Loukota*, Kehrtwende bei der Besteuerung internationaler Arbeitskräfteüberlassungen, ÖStZ 2013, 438.

<sup>260</sup> Vgl *Ritz*, BAO<sup>6</sup> (2017) § 240 Rz 2.

<sup>261</sup> Erlass des BMF vom 12.6.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014.

Die Rückzahlung der Abzugsteuer setzt ferner den Nachweis der lohnsteuerlichen Erfassung der in Österreich tätig gewordenen Arbeitskräfte voraus. Der Nachweis muss nachfolgende Angaben enthalten:

„a) Informationen über den Steuerabzug, dessen Rückzahlung beantragt wurde

- Name, Firmenname und Anschrift der österreichischen Beschäftigten (einschließlich UID-Nr.);
- Höhe des von den einzelnen Beschäftigten vorgenommenen Steuerabzuges, dessen Rückzahlung beantragt wird (samt Belegen);

b) in Österreich lohnsteuerpflichtige Arbeitnehmer

- Name und Anschrift der Arbeitnehmer, für die in Österreich Steuerpflicht besteht;
- Nachweis ihrer lohnsteuerlichen Erfassung in Österreich.<sup>262</sup>

Der Rückzahlungszeitraum beträgt fünf Jahre und beginnt im Zeitpunkt der Abgabentrachtung zu laufen.<sup>263</sup>

#### 4.3.5.3. Die Entlastung durch Veranlagung

Grundsätzlich besteht für den ausländischen Überlasser in Ermangelung des Vorliegens einer Betriebsstätte im Inland keine Pflicht zur Veranlagung gem § 102 Abs 1 Z 2 EStG, was im Rahmen der Gestellung von Arbeitskräften in der Regel zutrifft. Dennoch besteht für ihn im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht die Möglichkeit einer Antragsveranlagung gem § 102 Abs 1 Z 3 EStG.<sup>264</sup>

### 4.4. Resümee – Die Abzugsteuer im Rahmen der grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung

Im Rahmen des grenzüberschreitenden Personaleinsatzes kommt das Besteuerungsregime der Abzugsteuer nur dann zur Anwendung, wenn Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung vorliegen.

Die Schlüsselfigur dieses Besteuerungsregimes ist der Beschäftigte. Als Schuldner dieser Einkünfte haftet er für Abzug, Einbehalt und Abfuhr der Abzugsteuer.

Der ausländische Überlasser, der im Inland keine Betriebsstätte unterhält, muss seine Einkünfte aus der Arbeitskräfteüberlassung in Österreich nicht versteuern, da in diesen Fällen das Abkommensrecht einer Besteuerung im Inland entgegensteht. Dessen ungeachtet wird das Gestellungsentgelt des Überlassers der Steuerbemessung zugrunde

---

<sup>262</sup> Vgl Anhang 2 des Erlass des BMF vom 12.6.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014.

<sup>263</sup> Vgl Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg), Internationales Steuerrecht (2015) 371 f.

<sup>264</sup> Vgl Bendlinger in Bendlinger (Hrsg), Auslandsentsendungen<sup>3</sup> (2017) 197.

gelegt und bewirkt auf diese Weise die Besteuerung der Löhne der überlassenen Arbeitnehmer.

Grundsätzlich werden nämlich im Rahmen der Besteuerung der grenzüberschreitenden Gestellung tatsächlich die Löhne der im Inland tätigen Arbeitskräfte des Überlassers besteuert. Aus wirtschaftlicher Sicht stellt der vom Gestellungsentgelt vorzunehmende pauschale 20 bzw 25%ige Steuerabzug die steuerliche Erfassung der den Arbeitskräften zufließenden Löhne dar. Durch die Erhebung der Abzugsteuer vom Gestellungsentgelt wird eine indirekte Besteuerung der Arbeitslöhne durch den Gesetzgeber angeordnet.<sup>265</sup> Gleichzeitig normiert das EStG die Steuerfreistellung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der überlassenen Arbeitskräfte, wenn diese bereits wirtschaftlich im Rahmen der Abzugsteuer erfasst worden sind.

Bei der Abzugsteuer in Fällen der Gestellung von Arbeitskräften handelt es somit um eine indirekte Besteuerung der Arbeitslöhne.

Arbeitnehmer ausländischer Unternehmen, die im Rahmen einer „echten“ Entsendung grenzüberschreitend tätig werden und dabei die 183-Tage-Frist überschreiten, sind rückwirkend ab dem ersten Tag mit ihren Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit im Inland beschränkt steuerpflichtig. Der ausländische Unternehmer hat dann für Lohnsteuerabzug und –abfuhr zu sorgen, auch wenn er im Inland nicht ansässig ist.

Der inländische Auftraggeber haftet in den Fällen der „echten“ Entsendung keinesfalls, für Abzug, Einbehalt und Abfuhr der Lohnsteuer der entsandten Arbeitnehmer.

---

<sup>265</sup> Vgl EAS 3041 vom 24.3.2009.

## 5. Conclusio

Der grenzüberschreitende Personaleinsatz ins Inland, das „Herüberarbeiten“ ist aufgrund unterschiedlichster zu beachtender Bestimmungen ein komplexes Themengebiet, mit dem sich betroffene Rechtsanwender auseinander zu setzen haben.

Die Intention des Gesetzgebers anlässlich der Verabschiedung der Vorschriften zur Bekämpfung des Lohn- und Sozialdumpings war neben dem Schutz des Arbeitsmarktes auch die Gewährleistung eines fairen Wettbewerbs im Inland angesichts der unterschiedlichen Kosten- und Lohnniveaus der einzelnen Mitgliedstaaten der EU und des EWR.

Dennoch kann trotz der Bestimmungen des LSD-BG und des AÜG nur eine Annäherung hinsichtlich eines fairen Wettbewerbs hergestellt werden. Die Lohnnebenkosten anderer Mitgliedstaaten wie etwa die Beiträge zur Sozialversicherung und sonstige Arbeitgeberbeiträge können durch diese Normen nicht eingefangen werden. Dadurch lässt sich ableiten, dass Unternehmen, die in Mitgliedstaaten ansässig sind, deren Lohnnebenkosten unter jenen im Inland liegen, klar im Vorteil sind. Dieser Vorteil spiegelt sich mit Sicherheit auch in der Angebotspreispolitik dieser Unternehmen wider. Aus diesem Grund und auch wegen der allgemein zunehmenden Globalisierung der Wirtschaft werden grenzüberschreitende Personaleinsätze nicht mehr aus der Realität wegzudenken sein. Auch im Hinblick auf die Tätigkeit der Abgabenbehörden ist deshalb ein zunehmender Bedarf an Kontrollen und Überprüfungen zu erwarten, bei denen der grenzüberschreitende Einsatz von Personal eine zentrale Rolle spielt.

### 5.1. „Echte“ Entsendung oder doch Arbeitskräfteüberlassung?

Aus den bisherigen Ausführungen lässt sich mE unbestritten ableiten, dass die Differenzierung grenzüberschreitender Personaleinsätze zwischen Arbeitskräfteüberlassung und „echter“ Entsendung, sowohl arbeits-, als auch abgabenrechtlich von maßgeblicher Bedeutung ist. Darüber hinaus ist festzustellen, dass grenzüberschreitende Personaleinsätze im Rahmen „echter“ Entsendungen sowohl für den Auftraggeber, als auch den Auftragnehmer jedenfalls vorteilhafter und unkomplizierter sind.

#### 5.1.1. Die Gestellung von Arbeitskräften aus dem Blickwinkel des Beschäftigers

Im Vergleich zur „echten“ Entsendung wechseln im Rahmen der grenzüberschreitenden Überlassung von Arbeitskräften viele im LSD-BG als auch AÜG normierten Pflichten den Normadressaten vom Überlasser weg hin zum Beschäftigten, wie etwa die Pflichten zur

- Bereithaltung der Lohnunterlagen, ZKO Meldungen und A1 Bestätigungen
- Auskunft und Vorlage oder Übermittlung von Unterlagen zur Einsichtnahme iZm Kontrollen
- Führung von Arbeitszeitaufzeichnungen
- Übergabe der Überlassungsmitteilung an den überlassenen AN
- Überprüfung der Arbeitskräfte aus Drittländern nach AuslBG
- Übermittlung statistischer Daten

- Aufzeichnung über Arbeitskräfte, Arbeitszeiten, etc
- Aufbewahrung aller im Zusammenhang mit der Gestellung anfallenden Unterlagen und Aufzeichnungen

Mit Übergang dieser Pflichten werden einerseits auch Risiken, andererseits unterschiedlichste Aufwendungen auf den Beschäftiger überwältigt.

Als Risiken sind jedenfalls jene übergegangenen Pflichten zu identifizieren, die mit saftigen Strafen bedroht sind. Die Strafrahmen dieser Bestimmungen beginnen oftmals bei 1.000 Euro je Arbeitnehmer und sind erst mit dem 10-fachen Betrag gedeckelt und im Wiederholungsfall mit der Verdoppelung der Strafhöhe sanktioniert.

Nicht zu unterschätzen sind die zusätzlichen Aufwendungen, die im Rahmen grenzüberschreitender Arbeitskräfteüberlassungen entstehen können. Neben vermehrter bürokratischer Administration steigt auch der monetäre Einsatz für den Beschäftiger nicht zuletzt durch Zusatzkosten, die ihm aus dem Rechtsverhältnis der Gestellung von Arbeitskräften erwachsen können.

- Aufwendungen, die iZm Kontrollen stehen können wie etwa
  - Beratungskosten
  - Kosten eigener Mitarbeiter bezüglich Beibringung von Unterlagen, Vorbereitung und Erteilung von Auskünften etc
  - Kosten iZm Beschwerdeverfahren
- Aufwendungen die iZm der Übermittlung statistischer Daten stehen
  - Aufbereitung und Übermittlung der Zahlen
- Aufzeichnungspflichten wie etwa
  - Arbeitszeitaufzeichnungen
  - Mitteilungspflichten an die überlassenen Arbeitskräfte

Werden von einem Unternehmen Arbeitskräfte grenzüberschreitend beschäftigt, so hat dieses 20% Abzugsteuer vom Bruttoentgelt an das Finanzamt abzuführen und diesbezügliche Meldungen abzugeben. Darüber hinaus besteht das Risiko, die Bemessungsgrundlage unrichtig zu ermitteln, wenn etwa Spesenersätze oder sonstige übernommene Aufwendungen nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurden.

Stimmt der Beschäftiger zu, die Abzugsteuer nach der Nettomethode zu ermitteln, so hat er die diesbezüglichen Vorschriften einzuhalten, die Unterlagen zu prüfen und aufzubewahren. Jedenfalls ist er mit dem Risiko der Haftung belastet.

Um dem administrativen und bürokratischen Aufwand zu verringern, kann er vom Überlasser die Vorlage eines Freistellungsbescheids vor Arbeitsbeginn verlangen. Liegt ihm dieser vor, ist damit die Haftung für Abzugsteuer hinfällig.



### 5.1.2. Die Gestellung von Arbeitskräften aus dem Blickwinkel des Überlassers

Im Rahmen der grenzüberschreitenden Arbeitskräftegestellung wechselt eine ganze Reihe an Pflichten, die sich aus den Bestimmungen des LSD-BG und des AÜG ergeben vom ausländischen Auftragnehmer zum Beschäftiger.

Der damit verbundene Übergang des Risikos der Bestrafung bei Verstößen gegen diese überantworteten Verpflichtungen scheint auf den ersten Blick ein enormer Vorteil für den Überlasser zu sein, relativiert sich allerdings bei genauerer Betrachtung aufgrund der Tatsache, dass dem Überlasser die gleichen Aufwendungen für die Organisation und Bereitstellung der Unterlagen erwachsen wie im Rahmen von „echten“ Entsendungen. Auch gewisse Obliegenheiten wie etwa die Sanktionen in Fällen der Unterentlohnung oder die Meldeverpflichtungen gegenüber der Zentralen Koordinationsstelle bleiben ebenso unverändert beim Überlasser, egal ob Personal entsandt oder verliehen wird.

Diese Vorteile können die in weiterer Folge beschriebenen Nachteile, die dem Überlasser im Rahmen der grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung entstehen, nicht aufwiegen.

Durch die Rechtsprechung des VwGH iZm der abkommensrechtlichen Interpretation des Arbeitgeberbegriffs sind die Löhne der überlassenen Arbeitskräfte grundsätzlich ab dem ersten Tag der Überlassung in Österreich zu besteuern. Bei Auszahlung des Gestellungsentgelts an den Überlasser sind vom Beschäftiger 20% des Entgelts einzubehalten und ans Finanzamt abzuführen. Dies bedeutet wiederum, dass der Überlasser nur 80% des Entgelts ausbezahlt bekommt. In der Literatur wird zutreffend kritisiert, dass der Überlasser durch die Besteuerung in Form der Abzugsteuer Liquiditätsnachteile erleidet.<sup>266</sup>

Durch Erlangung eines Freistellungs- bzw Befreiungsbescheids hat der Überlasser allerdings die Möglichkeit, den Steuerabzug und so die 20%ige Kürzung seines Entgelts zu verhindern. Möchte der Überlasser die Besteuerung vermeiden, so muss dieser entsprechend § 5 Abs 3 DBA-Entlastungs-VO den Nachweis erbringen, dass die lohnsteuerliche Erfassung der ins Inland überlassenen Arbeitskräfte sichergestellt ist. In weiterer Folge bedeutet dies, dass dem ausländischen Überlasser wiederum Kosten für die „Sicherstellung der Besteuerung“ erwachsen. Mit dem freiwilligen Lohnsteuerabzug sind ua

- die Beantragung einer Steuernummer im Inland,
- die Organisation einer Lohnverrechnung,
- das Führen von Lohnkonten,
- die Ausstellung von Jahreslohnzetteln, sowie
- Kosten der Lohnverrechnung und Rechtsberatung

verbunden.<sup>267</sup>

---

<sup>266</sup> Vgl *Hohenwarter*, Ende der Abzugssteuer bei beschränkter Steuerpflicht? RdW 2006, 784; *Kühbacher*, Die Rs „Truck Center SA“ – Neues zur Abzugsbesteuerung des § 99 EStG? ÖStZ 2009, 225.

<sup>267</sup> Vgl *Hummer* in *Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser*, Handbuch Quellensteuern I (2016) 55.

## 5.2. „Gestaltungsrisiko“ aus Sicht der Abgabenbehörde?

Stellt man also die Folgen „echter“ Entsendungen und Arbeitskräfteüberlassung gegenüber, ist festzustellen, dass die „echte“ Entsendung im Vergleich zur Personalgestellung für beide Vertragspartner vorteilhafter ist. Die Win-Win-Situation für Auftraggeber und Entsender lässt die Vermutung zu, dass im Rahmen grenzüberschreitender Tätigkeiten vielfach Entsendungen im Rahmen eines Werkvertrages vorgetäuscht werden, wo faktische Arbeitskräftegestellungen gelebt wird.

Stellt man schließlich noch die Anzahl der Arbeitnehmer, die 2016 im Rahmen von Entsendungen (166.489) im Inland grenzüberschreitend tätig geworden sind, der Anzahl der überlassenen Arbeitnehmer (26.092) gegenüber, so ergibt dies einen Anteil von nur 13,55%, der auf Überlassungen entfällt.<sup>268</sup>

Diese Zahlen untermauern die einleitend angestellte Vermutung, dass grenzüberschreitende Personaleinsätze zum beiderseitigen Nutzen der Vertragspartner entsprechend „gestaltet“ werden.

## 5.3. Konsequenzen der VwGH Rechtsprechung zur Abgrenzung iSd AÜG

Die neue Rechtsprechung des VwGH<sup>269</sup> weicht von den bisher ergangenen Erkenntnissen insofern ab, als dass das Vorliegen nur eines der Tatbestandmerkmale der Arbeitskräfteüberlassung iSd § 4 Abs 2 AÜG nicht mehr ausreichend ist, um den ermittelten Sachverhalt als Arbeitskräfteüberlassung zu qualifizieren und basiert auf dem EuGH Urteil in der Rs „*Martin Meat*“<sup>270</sup>. Hier entschied der EuGH, dass der verwirklichte Sachverhalt als Ganzes zu betrachten ist. Für die Qualifikation als Arbeitskräfteüberlassung „*ist jeder Anhaltspunkt dafür zu berücksichtigen, ob der Wechsel des Arbeitnehmers in den Aufnahmemitgliedstaat den eigentlichen Gegenstand der Dienstleistung, auf den sich dieses Vertragsverhältnis bezieht, darstellt oder nicht.*“

Das iSd EuGH Rechtsprechung ergangene Erkenntnis des VwGH hat mE bedeutende Auswirkung auf die zukünftig zu beurteilenden grenzüberschreitenden Personaleinsätze. Bisher gelang es bei abgabenbehördlichen Kontrollen nach dem LSD-BG iVm AÜG wesentlich einfacher, einen Sachverhalt hin zur Arbeitskräfteüberlassung umzuqualifizieren. Im Rahmen von Kontrollen durch die Finanzpolizei wird diese den vorgefunden Sachverhalt umfassender feststellen und mit entsprechenden Beweismitteln dokumentieren müssen. Gleichzeitig wird auch die rechtliche Würdigung der Sachverhalte gründlicher und umfangreicher als bisher stattfinden müssen, da die im Hinblick auf die Rechtsprechung durchzuführenden Abwägungen der einzelnen Tatbestände des § 4 Abs 2 AÜG, aus welchen Gründen Arbeitskräfteüberlassung vorliegt und weswegen allfällige Merkmale die für eine „echte“ Entsendung sprechen, dennoch das Vorliegen einer Überlassung nicht kompensieren können, zu begründen sind.

---

<sup>268</sup> Datenquelle: *Gagawczuk*, Lohndumping - Zahlen, Daten, Fakten, DRdA-InfAS 2017, 319.

<sup>269</sup> VwGH 22. 8. 2017, Ra 2017/11/0068.

<sup>270</sup> EuGH 18.6.2015, C-586/13.

Des Weiteren wurde durch die Rechtsprechung des VwGH zur Arbeitskräfteüberlassung gem AÜG eine Angleichung an die abgabenrechtliche Würdigung der grenzüberschreitenden Gestellung von Arbeitskräften bewirkt.

Im Rahmen der steuerrechtlichen Beurteilung hinsichtlich des Vorliegens einer Überlassung von Arbeitskräften war der Sachverhalt in Ermangelung konkreter gesetzlicher Vorgaben schon bisher gem § 21 BAO nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt zu beurteilen. Dabei waren von jeher sämtliche Sachverhaltselemente in die Beurteilung einzubeziehen. Insofern kommt es zu einer Annäherung der Beurteilung eines identen Sachverhalts nach § 4 Abs 1 AÜG mit der Bestimmung des § 21 BAO. Dennoch kann nach ständiger Rechtsprechung des VwGH nicht das AÜG zur ertragsteuerlichen Würdigung eines Sachverhalts für das Vorliegen von Arbeitskräfteüberlassung herangezogen werden. Praktisch gesehen ergeben sich für abgabenbehördliche Außenprüfungen gem § 147 BAO dennoch nicht von der Hand zu weisende Vorteile. Auch wenn anlässlich der Prüfung gem § 115 Abs 1 BAO eigene Ermittlungen zur Feststellung des wahren wirtschaftlichen Gehalts durchgeführt werden müssen, sind die Feststellungen der Finanzpolizei wichtige Beweismittel, die im Rahmen der freien Beweiswürdigung gem § 167 BAO von der Betriebsprüfung herangezogen werden dürfen.

Aus dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung ergibt sich, dass alle Beweismittel gleichwertig sind und keine Beweisregeln wie etwa eine gesetzliche Rangordnung oder formale Regeln bestehen.<sup>271</sup>

#### **5.4. Die Synergien der abgabenbehördlichen Kontroll- und Prüfungstätigkeit**

Obwohl die Finanzpolizei und die Außenprüfung beide als Organe der Abgabenbehörden tätig sind, prüfen sie wie zuvor erläutert in ihrem Aufgabenbereich zwar idente Sachverhalte jedoch nach unterschiedlichen Rechtsnormen. Während die Finanzpolizei ua in Vollziehung des LSD-BG, des AÜG und des AuslBG tätig wird, würdigt die Betriebsprüfung Sachverhalte nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten.

Dennoch lassen sich zumindest für Außenprüfungen gem § 147 BAO Synergien ableiten. Hat etwa die Finanzpolizei im Rahmen ihrer Kontrolltätigkeit bereits entsprechende Sachverhaltsfeststellung getroffen, sind diese in der Datenbank der Finanzpolizei, Finpol-Online, zu finden. Dort werden sämtliche Kontrollen und Amtshandlungen samt bezughabender Beweismittel wie etwa Niederschriften, Identitäts- und Personaldaten kontrollierter Personen, Verträge, Erhebungs- und Nachschauergebnisse, Anzeigen, Strafanträge und Schriftverkehr in Strafverfahren, etc archiviert.<sup>272</sup>

Diese Unterlagen können als Beweismittel im Abgabenverfahren dienen. Durch die bereits angesprochene Änderung der höchstgerichtlichen Judikatur zur Abgrenzung der Arbeitskräfteüberlassung ist aus den Feststellungen der Finanzpolizei zukünftig wesentlich mehr Substrat für die steuerrechtliche Würdigung entsprechender Sachverhalte bei Betriebsprüfungen zu erwarten als bisher.

---

<sup>271</sup> Vgl Ritz, BAO<sup>6</sup> (2017) § 167 Rz 6.

<sup>272</sup> Vgl Kolar in Eberl/Leopold/Hueber (Hrsg), Brennpunkt Betriebsprüfung – Vorhof zum Finanzstrafverfahren (2018) 63.

Das Konvolut an Nachweisen, das in Erfüllung der Melde-, Bereithalte- und Aufzeichnungspflichten iZm grenzüberschreitenden Personaleinsätzen zwangsläufig anfallen muss, ist mE jedenfalls zu jenen Unterlagen zu zählen, die auch für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind. Denn neben Büchern und Aufzeichnungen sind gem § 132 Abs 1 BAO auch die zu diesen gehörigen Belege, Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen für steuerliche Zwecke als Beweismittel aufzubewahren. Dazu zählen mE jedenfalls die in den §§ 21 und 22 LSD-BG angeführten Unterlagen, sowie die Aufzeichnungspflichten iZm der überlassenen Arbeitskraft gem § 13 Abs 8 AÜG und § 6 AÜG iVm § 26 AZG.

Unter den zu Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sind Schriftstücke zu verstehen, die die wesentlichen Merkmale von Geschäftsfällen enthalten und als Grundlage für Eintragungen dienen wie etwa Rechnungen, Abrechnungen, Materialentnahmescheine, Lohnabrechnungen. Sonstige Unterlagen müssen für die Besteuerung ausschlaggebend sein und Aussagen über steuerrechtlich relevante Vorgänge enthalten wie etwa Auftrags- und Bestellunterlagen, Bewertungsunterlagen oder Aus- und Einfuhrunterlagen.<sup>273</sup>

Auch wenn § 13 Abs 3 AÜG eine nach letztmaliger Eintragung fünfjährige Aufbewahrungspflicht für bestimmte Unterlagen normiert, so unterliegen diese, unter der Voraussetzung, dass sie für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, gem § 132 Abs 1 BAO der siebenjährigen Aufbewahrungspflicht.

## 5.5. Risiken der Umqualifizierung beim Beschäftiger

Die Umqualifizierung eines bislang als Entsendung behandelten Sachverhalts hin zu einer Überlassung von Arbeitskräften führt in der Regel sowohl nach den Bestimmungen des Arbeitsrechts, als auch im Abgabenrecht zu kostspieligen Folgen.

Die Verwaltungsstrafe iHv 22 Mio Euro, welche gegen die Vorstände des börsennotierten Konzerns Andritz verhängt worden ist, kann hier als Paradebeispiel für jenes Risiko genannt werden, das durch eine mögliche Umqualifizierung droht.

Nachdem im März 2014 eine Explosion im Zellstoffwerk Pols einen Laugenkessel beschädigt hatte, erhielt der Andritz Konzern den Zuschlag für die Erneuerung des beschädigten Kessels mit einem Auftragswert von rund 7 Mio Euro. In weiterer Folge hatte der Konzern den Auftrag an eine in Kroatien ansässige Montagegesellschaft pauschal weitervergeben, die zur Erfüllung dieses Auftrags rund 200 ausländische Arbeitskräfte im Inland einsetzten. Im Zuge einer Kontrolle stellte die Finanzpolizei fest, dass es sich bei dem mit dem kroatischen Montageunternehmen abgeschlossenen Vertrag nicht um einen Werkvertrag, sondern nach wahren wirtschaftlichem Gehalt um eine Überlassung von Arbeitskräften handelt. In weiterer Folge wurden von der Bezirksverwaltungsbehörde Strafbescheide nach dem damals gültigen AVRAG, sowie dem AuslBG erlassen.<sup>274</sup>

---

<sup>273</sup> Vgl Ritz, BAO<sup>6</sup> (2017) § 132 Rz 5 f.

<sup>274</sup> Vgl Industrie Magazin vom 10.8.2017; Strafe gegen Andritz: WKÖ will eine Änderung der Gesetze, abrufbar unter: <https://industriemagazin.at/a/strafe-gegen-andritz-wkoe-will-eine-aenderung-der-gesetze>,

Zu dem Strafausmaß, welches über die vier Vorstände von Andritz verhängt wurde, konnte es nur deshalb kommen, da im Verwaltungsstrafrecht das Kumulationsprinzip gem § 22 Abs 2 VStG zulässig ist. Daneben kam es nochmals zu einer Vervielfachung der Strafe, weil diese gegen alle nach außen vertretungsbefugten Personen verhängt wurde. Durch rechtzeitige Bestellung eines verantwortlich Beauftragten gem § 9 VStG iVm § 24 LSD-BG hätte man sich 75% der Strafe ersparen können.<sup>275</sup>

### 5.5.1. Risiken nach dem LSD-BG und dem AÜG

Findet aufgrund von Ermittlungsergebnissen der Finanzpolizei eine Umqualifizierung statt, drohen dem Beschäftigten jedenfalls Sanktionen aufgrund der

- Verletzung der Bereithaltungspflicht der Unterlagen nach § 26 Abs 2 iVm § 21 Abs 3 LSD-BG und
- Verletzung der Bereithaltungspflicht der Lohnunterlagen nach § 28 iVm § 22 Abs 2 LSD-BG.

Die Vergehen werden je Arbeitnehmer und je missachteter Vorschrift sanktioniert, es gilt das Kumulationsprinzip. Die Strafrahmen bewegen sich dabei zwischen 500 und 1.000 Euro Mindeststrafe und Höchststrafen zwischen 5.000 und 10.000 Euro je Arbeitnehmer. Bei einer drei Arbeitnehmer übersteigenden Anzahl und im Wiederholungsfall können Strafen von bis zu 50.000 Euro je Arbeitnehmer zur Festsetzung gelangen.

Bei einer Bestrafung nach dem LSD-BG ist es oft mit der Tilgung der Strafe alleine nicht getan. Das Vorliegen rechtskräftiger Strafbescheide kann zum Ausschluss von der Teilnahme an öffentlichen Ausschreibungen führen.

Öffentliche Auftraggeber und Sektorenauftraggeber haben die Zuverlässigkeit der Teilnehmer in Vergabeverfahren zu überprüfen. In den §§ 71 Abs 2 und 72 Abs 1 BVerG<sup>276</sup> wird eine verpflichtende Einholung von Auskünften hinsichtlich des Vorliegens rechtskräftiger Bestrafungen des Bieters nach dem LSD-BG angeordnet. Das Kompetenzzentrum LSDB<sup>277</sup> hat gem § 35 LSD-BG eine Evidenz über rechtskräftige Bescheide und Erkenntnisse in Verwaltungsstrafsachen nach den §§ 26, 27, 28, 29 Abs 1, 31 und 34 LSD-BG zu führen und öffentlichen Auftraggebern, sowie Sektorenauftraggebern Auskunft zu erteilen. Liegen für einen Bieter Einträge aufgrund von Verstößen gegen das LSD-BG vor, so ist dieser aus dem Bieterverfahren gem § 68 Abs 1 BVerG auszuschließen, wenn er seine Zuverlässigkeit nicht nachweisen kann.<sup>278</sup>

---

eingesehen am 5.5.2018; Der Börsianer vom 10.8.2017, Andritz Vorstand droht Mega-Strafe, abrufbar unter: <https://www.derboersianer.com/2017/08/andritz-vorstand-droht-mega-strafe/>, eingesehen am 6.5.2018.

<sup>275</sup> Vgl Die Presse vom 9.8.2017, Ein vermeidbarer Millionenfehler? abrufbar unter: <https://diepresse.com/home/wirtschaft/recht/5266413/Ein-vermeidbarer-Millionenfehler>, eingesehen am 5.5.2018

<sup>276</sup> Bundesvergabegesetz 2006, BGBl I 17/2006.

<sup>277</sup> Das Kompetenzzentrum Lohn- und Sozialdumping ist bei der Wiener Gebietskrankenkasse angesiedelt.

<sup>278</sup> Vgl Rihs/Schweinhammer, LSD-BG - ein Überblick aus vergaberechtlicher Perspektive, ZVB 2017, 60 f.

### 5.5.2. Risiken nach dem Abgabenrecht

Auch im Abgabenrecht besteht im Rahmen von Prüfungsmaßnahmen wie etwa nach § 147 BAO das Risiko einer Umqualifizierung des Sachverhalts. Der Beschäftigte haftet dann gem § 100 Abs 2 EStG für die Nichteinbehaltung und Abfuhr der Abzugsteuer.

Dies führt für das geprüfte Unternehmen zu einem 20%igem Anstieg der Kosten des ursprünglichen Gestellungsentgelts. Dieser unerwartete Kostenanstieg kann von Gewinneinbußen, über Verluste bis hin zur Insolvenz eines Unternehmens führen.

Bereits in Kapitel 4.3.4.4 „Die Haftung des Beschäftigten bei Inbound-Arbeitskräftegestellungen“ finden sich Ausführungen über die in der Literatur<sup>279</sup> vertretene Rechtsansicht, dass im Rahmen der Haftung nicht zwischen Brutto- und Nettoabzugsbesteuerung unterschieden wird, und soweit der Empfänger in der EU oder im EWR ansässig ist, die Haftung anlässlich einer Außenprüfung nur in Höhe des geringeren Betrags der sich aus diesen beiden Methoden ergibt, geltend gemacht werden kann. Dies soll auch dann gelten, wenn sich der Beschäftigte und der Überlasser für die ungünstigere Methode entschieden haben. Im Haftungsfall hätte die Abgabenbehörde die Abzugsteuer nach beiden Methoden zu berechnen und den kleineren Betrag vorzuschreiben.

Dieser Auffassung ist entgegenzuhalten, dass der Gesetzgeber in § 99 Abs 2 Z 2 EStG Voraussetzungen normiert hat, die bei der Anwendung der Nettoabzugsbesteuerung erfüllt sein müssen.

- Ansässigkeit des Überlassers in einem Mitgliedstaat der EU oder dem EWR
- nur unmittelbar mit den Einnahmen zusammenhängende Ausgaben sind abzugsfähig
- schriftliche Mitteilung des Überlassers an den Beschäftigten **vor** dem Zufließen der Einkünfte über die vom Gestellungsentgelt abzuziehenden Aufwendungen

Daneben dürfen unmittelbar zusammenhängende Ausgaben nicht abgezogen werden, wenn diese

- den Betrag von 2.000 Euro übersteigen,
- an einen beschränkt steuerpflichtigen Empfänger gezahlt werden und die
- steuerliche Erfassung beim Empfänger zur inländischen Besteuerung nicht ausreichend gewährleistet ist.

Bei abgabenbehördlichen Prüfungsmaßnahmen wie etwa der Außenprüfung gem § 147 BAO besteht einerseits die amtswegige Ermittlungspflicht nach § 115 Abs 1 BAO, andererseits fordert das Verfahrensrecht in § 138 BAO die Mitwirkung des Abgabepflichtigen.

Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde hinsichtlich des entscheidungsrelevanten Sachverhalts findet jedoch dort ihre Grenzen, wo nach Lage

---

<sup>279</sup> Vgl Knörzer, Anmerkungen und Fragen zur neuen Netto-Abzugsteuer, taxlex 2007, 468; Marschner in Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl, EStG<sup>11</sup> (2018) § 100 Rz 5.

des Falls schlussendlich nur mehr das geprüfte Unternehmen Angaben zum Sachverhalt machen kann. Bei Auslandssachverhalten gilt ferner die erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei.<sup>280</sup> Das Verfahrensrecht normiert zwar keine konkrete Zuweisung der Beweislast im Abgabeverfahren, dennoch muss die Beweislast diejenige Seite treffen, zu deren Vorteil sich die behaupteten Tatsachen auswirken würden.<sup>281</sup>

Nimmt die Abgabenbehörde im Rahmen einer Betriebsprüfung eine Umqualifizierung des Sachverhalts vor und begehrt der Schuldner der Einkünfte die Anerkennung von unmittelbar damit in Zusammenhangstehenden Ausgaben, so ist mE das geprüfte Unternehmen aufgefordert, diesbezügliche Unterlagen vorzulegen und Nachweise zu erbringen, in welcher Höhe diese Aufwendungen den einzelnen überlassenen Arbeitskräften zugeflossen sind. Die Außenprüfung kann in Haftungsfällen jedenfalls nicht dazu angehalten werden, diesbezügliche Aufwendungen im Schätzungswege gem § 184 BAO anzuerkennen. Einerseits scheidet dies bereits daran, dass fehlende Aufzeichnungen und Unterlagen jedenfalls dazu führen, dass die steuerliche Erfassung bei der überlassenen Arbeitskraft zur inländischen Besteuerung nicht gewährleistet ist. Andererseits wird schon in den EStR<sup>282</sup> festgehalten, dass das Risiko der Haftung im Rahmen einer „regulären“ Nettoabzugsbesteuerung nicht auf die Finanzverwaltung verlagert werden kann, wenn die Bemessungsgrundlage zu Unrecht durch vermeintlich abzugsfähige Aufwendungen gekürzt wird.

Ferner wird die Nettobesteuerung anlässlich der Umqualifizierung im Rahmen einer abgabenbehördlichen Außenprüfung schon daran scheitern, dass nach dem klaren Wortlaut des § 99 Abs 2 Z 2 EStG unmittelbar mit den Einnahmen zusammenhängende Ausgaben dann abgezogen werden können, wenn der Gesteller der Arbeitskräfte diese *„vor dem Zufließen der Einkünfte dem Schuldner der Einkünfte schriftlich mitgeteilt hat.“* In den allerwenigsten Fällen wird dieser Tatbestand erfüllt sein. In seiner Rechtsprechung<sup>283</sup> verneint auch der VwGH die Möglichkeit der Nettoabzugsbesteuerungsoption bei Fehlen der schriftlichen Mitteilung.

Jedoch liegt das Risiko bei Betriebsprüfungen nicht einzig in der Haftung, daneben sind Säumniszuschläge gem § 217 Abs 1 BAO aufgrund der nicht rechtzeitig entrichteten Abzugsteuer fällig. Der Säumniszuschlag beträgt gem § 217 Abs 2 BAO *„2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrag.“*

Wurden von der Abgabenbehörde entsprechende Feststellungen getroffen und Abzugsteuer festgesetzt, besteht zusätzlich das Risiko, dass der verwirklichte Sachverhalt von der Finanzstrafbehörde als grob fahrlässige Abgabenverkürzung iSd § 34 FinStrG<sup>284</sup> eingestuft wird.

---

<sup>280</sup> Vgl. *Tanzer/Unger*, BAO 2016/2017<sup>5</sup> (2017) 111 f unter Verweis auf VwGH 25.10.1995, 94/15/0131; VwGH 26.7.2000, 95/14/0145.

<sup>281</sup> Vgl. *Tanzer/Unger*, BAO 2016/2017<sup>5</sup> (2017) 186.

<sup>282</sup> Vgl. EStR 2000 Rz 8006e.

<sup>283</sup> Vgl. VwGH 27.5.2015, 2011/13/0111.

<sup>284</sup> Finanzstrafgesetz BGBl 129/1958.

## 5.6. Abschließende Worte

Grenzüberschreitende Leistungen im Allgemeinen, darunter auch die grenzüberschreitende Entsendung oder Überlassung von Personal, werden auch zukünftig wesentlicher Bestandteil wirtschaftlicher Beziehungen sein.

Mobilität und Flexibilität bestimmen zunehmend das Wirtschafts- und Arbeitsleben. Diesem Trend muss auch in der Gesetzgebung Rechnung getragen werden, wobei einerseits die Konkurrenzfähigkeit inländischer Unternehmen durch Deregulierung erhalten und gefördert werden soll, andererseits ausreichend wirkungsorientierte Bestimmungen geschaffen werden müssen, um Lohn- und Sozialdumping, Abgabenverkürzungen und Sozialbetrug, Gewinnverschiebungen, sowie weitere für die Wirtschaft und den Staat schädliche Entwicklungen zu verhindern.

Nur das Zusammenspiel gesetzlicher Regelungen hinsichtlich Prüfungs-, Kontroll- und Vollzugsmaßnahmen, sowie die praktikable Strafverfolgung von Übertretungen mit entsprechenden Sanktionsmöglichkeiten bieten zuverlässigen Schutz vor unlauteren Mitbewerbern und stellen einen fairen Wettbewerb sicher.

Auch wenn etwa im Fall Andritz die Strafhöhe in keinem Verhältnis zum Auftrag von 7 Mio Euro steht, können die Versäumnisse bei Andritz nicht wie in Medien dargestellt dem Gesetzgeber angelastet werden.<sup>285</sup> Die Strafhöhe von 22 Mio Euro kam nicht in erster Linie wegen des Kumulationsprinzips, sondern vor allem durch das Versäumnis, einen verantwortlich Beauftragten nach § 9 VStG zu bestimmen zustande, was zu einer Vervielfachung der Strafe führte.

Die von der derzeitigen Regierung geplanten Änderungen hinsichtlich der Entschärfung des Kumulationsprinzips und der Philosophie „beraten statt strafen“, sind zumindest aus dem Blickwinkel des Sozialbetrugs kritisch zu sehen, und führen dazu, dass zukünftig nach dem LSD-BG und AÜG zu verhängende Sanktionen harmlos ausfallen werden.

Hauptgesichtspunkte des am 9.5.2018 eingebrachten Ministerialentwurfs sind die Überarbeitung des Kumulationsprinzips und die Verwirklichung des Grundsatzes „beraten statt strafen“.<sup>286</sup> Dabei soll die Umsetzung der Entschärfung des Kumulationsprinzips einerseits sofort durch außerordentliche Strafmilderung möglich sein, andererseits sollen unter vorheriger Evaluierung der Verwaltungsstraftatbestände neue Regelungen mit Ablauf des 31.12.2019 in Kraft treten.<sup>287</sup>

---

<sup>285</sup> Vgl Kurier vom 8.8.2017; Lohndumping: Kritik an Strafe gegen Andritz-Chefs, abrufbar unter: <https://kurier.at/wirtschaft/lohndumping-kritik-an-strafe-gegen-andritz-chefs/279.470.283>, eingesehen am 8.5.2018.

<sup>286</sup> Vgl ME 49 XXVI GP Kurzinformation, 1.

<sup>287</sup> Vgl ME 49 XXVI GP Vereinfachte wirkungsorientierte Folgenabschätzung, 2.



Die Kumulation von Strafen wird entschärft, indem entweder

- bei Verletzung ein und derselben Verwaltungsvorschrift durch eine Tat oder mehrere Taten nur mehr eine einzige Strafe zu verhängen ist, oder
- bei Verletzung ein oder mehrerer Verwaltungsvorschriften durch eine Tat oder mehrere Taten je verletzter Verwaltungsvorschrift nur mehr eine einzige Strafe zu verhängen ist.<sup>288</sup>

Bei Verstößen gegen die Bestimmungen des LSD-BG bedeutet dies etwa, dass das gleiche Delikt nicht mehr je Arbeitnehmer bestraft werden kann.

Darüber hinaus sieht der neu geschaffene § 33a VStG bei geringfügigen Übertretungen eine Beratung der Behörde „mit dem Ziel einer möglichst wirksamen Beendigung des strafbaren Verhaltens oder der strafbaren Tätigkeiten“ vor. Diesbezüglich hat die Behörde den Beschuldigten schriftlich, unter Angabe der festgestellten Sachverhalte aufzufordern binnen angemessener Frist den rechtmäßigen Zustand herzustellen.<sup>289</sup>

Die gesetzlichen Änderungen, insbesondere die quasi Abschaffung des Kumulationsprinzips wird dazu führen, dass die innerstaatlichen Maßnahmen zur Bekämpfung von Lohn- und Sozialdumping ihre abschreckende Wirkung verlieren. Denn dort wo geringe Strafdrohungen der Aussicht auf hohe finanzielle Vorteile gegenüberstehen, nimmt man diese Risiken gerne in Kauf, vor allem dann, wenn in Zeiten von „Verwaltungsreformen“ und Personaleinsparungen die Gefahr kontrolliert zu werden so groß ist wie vom Blitz getroffen zu werden.

---

<sup>288</sup> Vgl ME 49 XXVI GP Textgegenüberstellung § 22 Abs 3 VStG, 3.

<sup>289</sup> Vgl ME 49 XXVI GP Textgegenüberstellung § 33a VStG, 5.

## Literaturverzeichnis

### Kommentar

- Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA-Kommentar, (2017)  
*Althuber/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO Handbuch, Wien (2015)  
*Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger* (Hrsg), Internationales Steuerrecht, Linz/Klagenfurt (2015)  
*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Einkommensteuergesetz Kommentar (EStG<sup>19</sup>), Wien (2017)  
*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO<sup>3</sup>, Wien (2017)  
*Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl*, Jahreskommentar Einkommensteuergesetz 2018<sup>11</sup> Wien (2018)  
*Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Vock*, Jahreskommentar Einkommensteuergesetz 2016<sup>9</sup> Wien (2016)  
*Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz<sup>2</sup> (2016)  
*Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz Kommentar, Wien (2009)  
*Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht I (2016)  
*Mayr*, Arbeitsrecht, Wien (2018)  
*Mazal/Risak* (Hrsg), Das Arbeitsrecht - System und Praxiskommentar<sup>30</sup>, Wien (2017)  
*Neumayr/Reissner*, Zeller Kommentar zum Arbeitsrecht<sup>2</sup>, Wien (2011)  
*Ritz*, Bundesabgabenordnung<sup>6</sup>, Wien (2017)  
*Vogel/Lehner*, DBA<sup>5</sup>, München (2008)  
*Wiesner/Grabner/Wanke*, Einkommensteuergesetz - EStG 1988<sup>24</sup>, Wien (2017)

### Bücher

- Bendlinger*, Auslandsentsendungen<sup>3</sup>, Linz (2017)  
*Eberl/Leopold/Hueber* (Hrsg), Brennpunkt Betriebsprüfung – Vorhof zum Finanzstrafverfahren, Wien (2018)  
*Endfellner/Exel/Freudhofmeier/Kopecek*, Personalentsendung kompakt<sup>2</sup>, Wien (2010)  
*Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004)  
*Geiger*, Dienstvertrag – freier Dienstvertrag – Werkvertrag<sup>4</sup>, Wien (2017)  
*Gerhartl/Nadlinger*, Die Öffnung des Arbeitsmarktes, ASoK Spezial, Wien/St.Pölten (2011)  
*Gruber/Rendl/Wotruba*, Lohn- und Sozialdumping Bekämpfungsgesetz<sup>3</sup>, Graz/Wien (2017)  
*Haas/Hollaus/Pogliès-Schneiderbauer*, Arbeitskräfteüberlassung, SWK Spezial (2014) Steyr (2014)  
*Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser*, Handbuch Quellensteuern I, Linz (2016)  
*Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien (2008)  
*Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die österreichische DBA-Politik, Wien (2013)  
*Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Quellensteuern, Wien (2010)  
*Rauch*, Arbeitsrecht für Arbeitgeber 2017<sup>16</sup>, Wien (2017)

*Renner/Aigner*, Praxisbeispiele zur Einkommensteuer, Leonding/Biberbach (2017)  
*Schilcher*, Grenzen der Mitwirkungspflichten im Lichte des Gemeinschaftsrechts, Wien (2009)  
*Schrank*, Arbeitsrecht und Sozialversicherungsrecht<sup>80</sup>, Graz (2018)  
*Schuster/Schrenk*, Personalverrechnung 2017<sup>18</sup>, Graz/Wien (2017)  
*Tanzer/Unger*, BAO 2016/2017<sup>5</sup> Einführung in das Recht der Bundesabgabenordnung, Wien (2017)  
*Waser*, Steuerliche Aspekte der Arbeitskräfteüberlassung nach Österreich, Leonding (2014)

## **Zeitschriften**

*Bendlinger*, Der Beschäftiger als Arbeitgeber bei der internationalen Gestellung von Arbeitskräften, SWI 2013, 432  
*Burger*, Die strafbare Unterentlohnung nach dem LSD-BG, JAS 2017, 233  
*Burgmann*, Pflicht zum Abzug von Abzugsteuer gemäß § 99 EStG – Änderungen des Formulars E 19, PV-Info 4/2016, 21  
*Edthaler/Traxler*, Entsendung oder Arbeitskräfteüberlassung – ein Kurzüberblick, PV-Info 3/2017, 8  
*Edthaler/Traxler*, Melde- und Bereithaltspflichten nach dem LSD-BG, PV-Info 9/2017, 19  
*Edthaler/Traxler*, Neues Gesetz zur Bekämpfung von Lohn- und Sozialdumping (LSD-BG) PV-Info 7/2016, 7  
*Franzen*, Die europarechtlichen Grundlagen der grenzüberschreitenden Arbeitnehmerüberlassung, ZAS 2011, 256  
*Gerhartl*, Grenzüberschreitende Überlassung bzw Entsendung Einflüsse des Unionsrechts, ASoK 2018, 139  
*Gerhartl*, Nach dem LSD-BG gesicherte Ansprüche, ASoK 2017, 383.  
*Giesinger*, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, SWI 2010, 3  
*Grünanger*, Die Auswirkungen der Leiharbeitsrichtlinie auf das AÜG, ecolx 2009, 424  
*Haas*, Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen, SWK 2014, 983  
*Haas*, Änderungen iZm der grenzüberschreitenden Gestellung von Arbeitskräften ab 1.12.2014 bzw 1.1.2015, ÖStZ 2015, 238  
*Haas*, Der wirtschaftliche Arbeitgeberbegriff im europäischen Rechtsvergleich, SWI 2015, 390  
*Hohenwarter*, Ende der Abzugssteuer bei beschränkter Steuerpflicht? RdW 2006, 783  
*Jirousek/Loukota*, Kehrtwende bei der Besteuerung internationaler Arbeitskräfteüberlassungen, ÖStZ 2013, 435  
*Karl*, Grenzüberschreitende Entsendungen - Das Spannungsfeld zwischen Dienstleistungsfreiheit, Rom I-VO, EntsendeRL und nationalem Recht, ZAS 2015, 196  
*Knörzer*, Anmerkungen und Fragen zur neuen Netto-Abzugsteuer, taxlex 2007, 466  
*Kofler*, "Europäisierung" der beschränkten Steuerpflicht durch das AbgÄG 2004, taxlex 2005, 16  
*Korenjak*, Neues zur grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung, ASoK 2017, 413  
*Krömer*, Entsendung oder grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung? Die Gretchenfrage des LSD-BG, ecolx 2016, 660

*Kühbacher*, Die Rs „Truck Center SA“ – Neues zur Abzugsbesteuerung des § 99 EStG? ÖStZ 2009, 224

*Kühbacher*, Die Rs „X NV“ – Neues zur Abzugsbesteuerung (§ 99 EStG)? ÖStZ 2013, 140

*Kühteubl/Waidmann*, Aller guten Dinge sind drei? Das (wieder) neue Lohn- und Sozialdumping-Bekämpfungsgesetz, ZAS 2016, 318

*Kühteubl/Wieder*, Das neue Lohn- und Sozialdumpingbekämpfungsg, ZAS 2011, 208

*Kunesch*, Der wirtschaftliche Arbeitgeber – eine Lösung in Sicht? PV-Info 9/2013, 19

*Lang*, Die Bedeutung der Änderungen im OECD-Kommentar 2010 zum Begriff des Arbeitgebers nach Art. 15 Abs 2 OECD-MA, SWI 2011, 105

*Lindmayr/Tuma*, Grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung - Änderung der Rsp, RdW 2017, 765

*Loukota*, Das wechselvolle Schicksal der steuerlichen Behandlung des internationalen Arbeitnehmerverleihs, SWI 2015, 527

*Mertinz*, Abgrenzung Dienstreise – Entsendung – Arbeitskräfteüberlassung: ein Versuch, PV-Info 5/2015, 9

*Mertinz*, Lohn- und Sozialdumping: Strafenkumulation bei Umqualifizierung von selbständig Tätigen zu abhängig Beschäftigten, PV-Info 3/2018, 20

*Mertinz*, LSD ist nicht nur ein Halluzinogen oder: Wichtige Neuerungen durch das LSD-BG, bauaktuell 2016, 199

*Pinetz/Zeiler*, Der „wirtschaftliche“ Arbeitgeberbegriff nach Art. 15 Abs 2 OECD-MA, SWI 2014, 19

*Rath*, Zum Anwendungsbereich des LSD-BG bei grenzüberschreitender Tätigkeit, ecolex 2016, 663

*Rauch*, Der verantwortliche Beauftragte im Arbeitsrecht, ASoK 2018, 95

*Rauch*, Pflichten des Beschäftigers von überlassenen Arbeitskräften, ASoK 2012, 402.

*Rihs/Schweinhammer*, LSD-BG - ein Überblick aus vergaberechtlicher Perspektive, ZVB 2017, 54

*Risak*, Überlegungen zum Vorschlag der Europäischen Kommission zur Änderung der Entsende-RL 96/71/EG, DRdA 2016, 306

*Spies*, Quellensteuern auf dem Prüfstand des EuGH: Abzugssteuer bei inländischer Präsenz des ausländischen Dienstleisters unzulässig, ÖStZ 2014, 531

*Waser*, Nettoabzugsbesteuerung bei Inbound-Arbeitskräftegestellung zulässig, SWI 2017, 85

### **Verordnungen, Richtlinien, Erlässe**

RL 91/383/EWG v 25.6.1991 zur Ergänzung der Maßnahmen zur Verbesserung der Sicherheit und des Gesundheitsschutzes von Arbeitnehmern mit befristetem Arbeitsverhältnis oder Leiharbeitsverhältnis

RL 96/71/EG v 16.12.1996 über die Entsendung von Arbeitnehmern im Rahmen der Erbringung von Dienstleistungen

RL 2008/104/EG v 19.11.2008 über Leiharbeit

RL 2014/67/EU v 15.5.2014 zur Durchsetzung der Richtlinie 96/71/EG über die Entsendung von Arbeitnehmern im Rahmen der Erbringung von Dienstleistungen und zur

Änderung der Verordnung (EU) Nr. 1024/2012 über die Verwaltungszusammenarbeit mit Hilfe des Binnenmarkt-Informationssystems („IMI-Verordnung“)

RL 76/308/EWG v 15. 3. 1976 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige Maßnahmen

DBA-Entlastungsverordnung BGBl III 92/2005

Einkommensteuerrichtlinie 2000

Lohnsteuerrichtlinien 2002

Erlass des BMF vom 11.2.1993, 04 0101/119-IV/4/92, Arbeitgeberbereignschaft bei der internationalen Arbeitskräftegestellung

Erlass des BMF vom 12.6.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellung

EAS 476 vom 19.7.1994

EAS 969 vom 12.11.1996

EAS 567 vom 5.2.1997

EAS 3041 vom 24.3.2009

EAS 3108 vom 17.12.2009

EAS 3201 vom 24.1.2011

EAS 3271 vom 9.5.2012

### **Rechtsprechung**

EuGH 3.10.2006, C-290/04

EuGH 22.12.2008, C-282/07

EuGH 18.10.2012, C-498/10

EuGH 12.6.2013, C-234/01

EuGH 19.6.2014, C-53/13

EuGH 19.6.2014, C-80/13

EuGH 18.6.2015, C-586/13

OGH 10.10.1990, 9 Ob A 602/90

VfGH 16.6.2011, G 18/11

VwGH 21.12.1993, 90/14/0103

VwGH 5.10.1994, 92/15/0230

VwGH 25.10.1994, 90/14/0184

VwGH 25.10.1995, 94/15/0131

VwGH 22.10.1996, 94/08/0178

VwGH 20.2.1997, 95/15/0135

VwGH 15.9.1999, 97/13/0164

VwGH 28.3.2000, 96/14/0070

VwGH 26.7.2000, 95/14/0145  
VwGH 27.9.2000, 96/14/0126  
VwGH 20.12.2000, 99/13/0223  
VwGH 27.6.2002, 2002/09/0027  
VwGH 24.9.2003, 2000/13/0182  
VwGH 4.9.2006, 2005/09/0068  
VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109  
VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071  
VwGH 8.8.2008, 2008/09/0022  
VwGH 28.10.2009, 2008/15/0190  
VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191  
VwGH 29.2.2012, 2008/13/0087  
VwGH 23.1.2013, 2009/15/0174  
VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031  
VwGH 31.7.2013, 2010/13/0003  
VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230  
VwGH 27.5.2015, 2011/13/0111  
VwGH 15.9.2016, 2013/15/0136  
VwGH 12.6.2017, 2017/11/0046  
VwGH 22.8.2017, Ra 2017/11/0068

UFS 22.1.2009, RV/3057/-W/08  
UFS 11.8.2009, RV/0699-S/08  
UFS 20.3.2012, RV/0291-L/11  
UFS 28.1.2013, RV/0798-G/07  
BFG 25.1.2017, RV/5100800/2015

### **Internet**

Der Börsianer, <https://www.derboersianer.com/2017/08/andritz-vorstand-droht-mega-strafe/> (eingesehen am 6.5.2018)  
Der Standard, <https://derstandard.at/2000019074407/An-der-Grenze-zur-Wettbewerbs-faehigkeit> (eingesehen am 10.3.2018)  
Die Presse, [https://diepresse.com/home/politik/eu/1598676/EUOsterweiterung\\_Die-meisten-Aengste-bewahrheiten-sich-nicht](https://diepresse.com/home/politik/eu/1598676/EUOsterweiterung_Die-meisten-Aengste-bewahrheiten-sich-nicht) (eingesehen am 10.3.2018)  
Die Presse, [https://diepresse.com/home/wirtschaft/economist/4965188/Arbeitsmarkt\\_Ungarn-gegen-stroengere-EURegeln-fuer-Billigarbeiter](https://diepresse.com/home/wirtschaft/economist/4965188/Arbeitsmarkt_Ungarn-gegen-stroengere-EURegeln-fuer-Billigarbeiter) (eingesehen am 10.3.2018)  
Die Presse, <https://diepresse.com/home/wirtschaft/recht/5266413/Ein-vermeidbarer-Millionenfehler> (eingesehen am 5.5.2018)  
Industrie Magazin; <https://indusmagazin.at/a/strafe-gegen-andritz-wkoe-will-eine-aenderung-der-gesetze> (eingesehen am 5.5.2018)  
Kurier, <https://kurier.at/wirtschaft/lohndumping-kritik-an-strafe-gegen-andritz-chefs/279.470.283> (eingesehen am 8.5.2018)

## **Abbildungsverzeichnis**

Abb 1: Mindeststundenlohn & Arbeitskosten in der EU .....	1
Abb 2: Vergleich – Pflichten nach dem LSD-BG .....	25
Abb 3: Vergleich – Pflichten nach dem AÜG .....	26
Abb 4: Die Drei-Stufen-Technik .....	34
Abb 5: Qualifikationskonflikte .....	43
Abb 6: Beispiel zivilrechtlicher Arbeitgeberbegriff.....	44
Abb 7: Vorher/Nachher-Vergleich der Auslegung des Arbeitgeberbegriffes .....	49
Abb 8: Beispiel Brutto-/Nettobesteuerung mit und ohne Übernahme der Abzugsteuer....	76

## **Tabellenverzeichnis**

Tab 1: Übersicht Entfall der Übergangsbestimmungen .....	2
Tab 2: Übersicht Unterscheidungsmerkmale „echte“ Entsendung/Überlassung .....	30
Tab 3: Rechtsprechung des VwGH zur Abgrenzung .....	55
Tab 4: Rechtsprechung des BFG bzw UFS zur Abgrenzung .....	57
Tab 5: Abgrenzung Werkvertrag Arbeitskräfteüberlassung .....	59
Tab 6: Überblick über die Auslegung des Arbeitgeberbegriffs in den DBA .....	60