

## THEMEN-SPECIAL

MMag. Karl Waser

# Arbeitskräfteüberlassung oder Werkvertrag? Geänderte Rechtsprechung erschwert behördliche Umqualifizierungen

» PVP 2017/98

Das Arbeitskräfteüberlassungsgesetz (AÜG) beantwortet in § 4 Abs 2 die Frage, ob eine zivilrechtliche Vereinbarung als **Arbeitskräfteüberlassung** oder als **Werkvertrag** einzustufen ist.

Aufgrund des **besonders strengen Beurteilungsmaßstabes** wurden bisher **viele** als **Werkvertrag** ausgestaltete Vereinbarungen nachträglich von der Finanzpolizei bzw den Bezirksverwaltungsbehörden in eine **Arbeitskräfteüberlassung umqualifiziert**.

Der **VwGH änderte** in seiner Entscheidung vom 22. 8. 2017, Ra 2017/11/0068 seine bisherige **strenge Rechtsprechung** zu § 4 Abs 2 AÜG und **erschwert** künftig damit (zumindest bei grenzüberschreitenden Fällen im EU-Raum) **Umqualifizierungen** durch Behörden.

**Verwendete Abkürzungen** in diesem Beitrag:

**AKÜ** ... Arbeitskräfteüberlassung//**AÜG** ... Arbeitskräfteüberlassungsgesetz//**DG** ... Dienstgeber//**DN** ... Dienstnehmer//**ds** ... das sind//**DV** ... Dienstvertrag bzw Dienstverhältnis//**ESTR** ... Einkommensteuerrechtlinien//**EuGH** ... Europäischer Gerichtshof//**GKK** ... Gebietskrankenkasse//**idR** ... in der Regel//**iHv** ... in Höhe von//**iSd** ... im Sinne des//**KV** ... Kollektivvertrag//**LSD-BG** ... Lohn- und Sozialdumpingbekämpfungsgesetz//**SV** ... Sozialversicherung// ua ... unter anderem

### A) Welche Bedeutung hat die im AÜG festgelegte Abgrenzung zwischen Werkvertrag und Arbeitskräfteüberlassung?

Bedeutung hat die im AÜG festgelegte Abgrenzung zwischen Werkvertrag und AKÜ insbesondere bei **Entsendung** von Mitarbeitern aus dem **Ausland nach Österreich**.

Das österreichische **LSD-BG** sieht hierbei nämlich **Melde-** und **Unterlagenbereithaltungspflichten** vor, die im Detail **unterschiedlich** sind, je nachdem, ob eine „**AKÜ-Entsendung**“ oder eine „**Werkvertrags-Entsendung**“ vorliegt.

#### 1. Unterschiede in den Meldepflichten

Bei einer **Überlassung** aus dem EU/EWR-Raum bzw der Schweiz nach Österreich ist bei der Meldung an die „**Zentrale Koordinationsstelle des BMF für die Kontrolle illegaler Beschäftigung**“ (ZKO) die Meldung **ZKO-4** abzugeben.

Bei einer **Entsendung** (aufgrund eines Werkvertrages) aus den genannten Staaten nach Österreich ist eine Meldung **ZKO-3** abzugeben.

**Hinweis**

In die unterschiedlichen Meldeformulare sind **unterschiedliche Angaben** einzutragen. Gibt der DG das **falsche Meldeformular** ab, könnte dies – zumindest gemäß dem Wortlaut der Strafbestimmung des § 26 LSD-BG – als **Verwaltungsübertretung** geahndet werden.

## 2. Unterschiede in der Unterlagen-Bereithaltungspflicht

Bei einer **Überlassung** aus dem EU/EWR-Raum bzw der Schweiz nach Österreich ist der **Beschäftigte verpflichtet**, das A1-Formular, die ZKO-Meldung (§ 21 Abs 3 LSD-BG) und die Lohnunterlagen (§ 22 Abs 2 LSD-BG) bereitzuhalten.

Bei einer **Entsendung** (aufgrund eines Werkvertrages) aus den genannten Staaten nach Österreich ist hingegen der **entsendende ausländische DG verpflichtet**, die Unterlagen bereitzuhalten (§ 21 Abs 1 LSD-BG und § 22 Abs 1 LSD-BG).

**Hinweis**

Konsequenterweise führen die Unterschiede in der Person, die die Unterlagen bereitzuhalten hat, dazu, dass entweder die **Organe des ausländischen entsendenden Unternehmens** (im Werkvertragsfall) oder der **inländische Kunde** (im Überlassungsfall) **verwaltungsstrafrechtlich** belangt werden können, wenn gegen die Unterlagen-Bereithaltungspflicht verstoßen wird.

## B) Wie rasch bisher umqualifiziert wurde, zeigt das folgende Beispiel

### 1. Der Wortlaut des § 4 Abs 2 AÜG

§ 4 Abs 2 AÜG lautet (Hervorhebungen durch den Autor):

*„Arbeitskräfteüberlassung liegt insbesondere auch 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**.“*

### 2. Die bisherige Auslegung des § 4 Abs 2 AÜG durch den VwGH

Nach der bisherigen Auslegung des VwGH waren Werkverträge bereits dann in **AKÜ-Verträge umzuqualifizieren**, sobald auch nur **einer** der in § 4 Abs 2 AÜG genannten **Tatbestände erfüllt** war.

**Beispiel (vgl VwGH vom 22. 10. 1996, 94/08/0178)**

■ **Sachverhalt:**

Die **ungarische R-Kft** schließt mit der **österreichischen K-KG** einen **Werkvertrag** über die **Montage** einer **Rauchgasentschwefelungsanlage** im Werk der K-KG ab. Die Vertragsparteien vereinbaren ein **Pauschalhonorar** von **€ 500.000,00** für die erbrachte Montageleistung. Ein fixes **Abnahmedatum** wird festgelegt, für jeden Tag der verspäteten Fertigstellung wird eine **Vertragsstrafe** vereinbart.

Die R-Kft übernimmt **volle Gewährleistung** für die einwandfreie Ausführung der Montage. Die **K-KG** stellt die Werkstatthalle inklusive vollständiger **Werkstattausrüstung** sowie **Strom** zur Verfügung.

Der **Bauleiter** der K-KG **stimmt** sich regelmäßig mit dem **Vorarbeiter** der R-Kft über den Baufortschritt **ab**, hat aber ansonsten keinen Einfluss darauf, welche Mitarbeiter die R-Kft zur Ausführung der Montage nach Österreich entsendet.

Der R-Kft ist nicht bewusst, dass nach dem österreichischen LSD-BG **Unterlagenbereithaltungspflichten** in Österreich bestehen.

Die K-KG geht wiederum aufgrund des vereinbarten Werkvertrages davon aus, dass die Unterlagen-Bereithaltungspflicht ohnehin vom Werkunternehmer R-Kft wahrgenommen wird.

#### 🔍 Lösung:

Da die **Arbeiten nicht vorwiegend** mit **Material** und **Werkzeug** des **Werkunternehmers** R-Kft ausgeführt werden (vgl § 4 Abs 2 **Z2** AÜG), handelt es sich bei der Leistung der R-Kft – **trotzdem** ein Werkvertrag vereinbart wurde – um eine AKÜ iSd AÜG.

Nach § 22 Abs 2 LSD-BG ist diesfalls der „**Beschäftigter**“ (= K-KG) verpflichtet, die Lohnunterlagen bereitzuhalten.

**Konsequenz:** Die **Geschäftsführer** der **K-KG** werden mit einer **Verwaltungsstrafe** von € 2.000,00 pro nach Österreich entsandtem DN belegt.

## C) Die neue VwGH-Entscheidung entschärft die Umqualifizierungsproblematik

### 1. Die Regeln des § 4 Abs 2 AÜG werden durch die „Martin Meat-Kriterien“ überlagert

Der VwGH **ändert** in seiner Entscheidung vom 22. 8. 2017, Ra 2017/11/0068 die **bisherige Auslegung**, dass es bereits genügt, wenn einer der in § 4 Abs 2 AÜG angeführten Tatbestände erfüllt ist, um von einer AKÜ auszugehen.

Vielmehr ist – so die aktuelle Entscheidung des VwGH – bei der **Abgrenzung** von **AKÜ** und **Werkvertrag** bei Entsendungen aus dem EU-Raum nunmehr zu beachten, dass die Kriterien des **§ 4 Abs 2 AÜG** überlagert werden von **europarechtlichen Vorgaben**. Diese finden sich in der „*Richtlinie 96/71/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. 12. 1996 über die Entsendung von Arbeitnehmern im Rahmen der Erbringung von Dienstleistungen*“ (**EU-Entsende-Richtlinie**) und sie wurden vom **EuGH** in der Entscheidung C-586/13 vom 18. 6. 2015 in der Rechtssache „*Martin Meat*“ näher **präzisiert**.

Danach ist nach dem **wahren wirtschaftlichen Gehalt**

- a) die Frage, ob eine bestimmte Vereinbarung als **Werkvertrag** oder **AKÜ** zu qualifizieren ist, nach dem **Gesamtbild** der Verhältnisse (und nicht nach dem Vorliegen/Nichtvorliegen eines einzelnen Kriteriums) zu beurteilen.
- b) Bei dieser Gesamtbeurteilung sind ua die folgenden **Umstände** zu **beachten**:
  - ✔ **Trägt** der **Dienstleistungserbringer** die **Folgen** der nicht vertragsgemäßen Ausführung der vertraglich vereinbarten Leistung? Wurde ein – für den Werkvertrag typischer – „**gewährleistungstauglicher**“ **Erfolg** vereinbart? → Dies spricht dafür, dass ein **Werkvertrag** vorliegt.
  - ✔ Hängt die **Vergütung** auch von der **Qualität** der Leistung ab? → Dies spricht dafür, dass ein **Werkvertrag** vorliegt.
  - ✔ Steht es dem **Dienstleistungserbringer frei**, die **DN-Zahl** zu bestimmen, deren Entsendung in den Aufnahmemitgliedstaat er für sachgerecht hält? → Dies spricht dafür, dass ein **Werkvertrag** vorliegt.

- c) Die bloße Tatsache, dass der **Dienstleistungsempfänger** die **Leistung** des **Dienstleistungserbringers** auf vertragskonforme Erbringung **kontrolliert**, ist für sich gesehen **kein Indiz**, dass eine **AKÜ** vorliegt. Entscheidend ist, dass der **Dienstleistungserbringer** seinen DN die **genauen** und **individuellen Weisungen** erteilt, die er erforderlich hält, damit die betreffenden Dienstleistungen vertragsgemäß ausgeführt werden.

## 2. Lösung des Beispiels im Punkt B) nach der neuen VwGH-Rechtsprechung

Wendet man die Vorgaben der **neuen VwGH-Entscheidung** vom 22. 8. 2017, Ra 2017/11/0068 auf das im **Punkt B)** dargestellte **Beispiel** an, dann ergibt sich nun eine **andere Lösung**:

Sowohl die Tatsache, dass die **R-Kft** für die ordnungsgemäße **Montage haftet**, als auch die Tatsache, dass der **Bauleiter** der **K-KG keinen Einfluss** darauf hat, welche und wie viele Mitarbeiter die R-Kft zur Ausführung der Montage nach Österreich entsendet, sprechen dafür, dass ein **Werkvertrag** vorliegt.

Sowohl der Umstand, dass die **K-KG die Werkstatthalle und Werkstattausrüstung beistellt**, als auch dass der Bauleiter regelmäßig den Fortschritt der Montage mit dem Vorarbeiter der R-Kft abstimmt, führen **nicht** dazu, dass der Werkvertrag in eine AKÜ umgewandelt wird.

Die **Verwaltungsstrafe** dafür, dass die Lohnunterlagen gemäß LSD-BG nicht bereitgehalten wurden, ist daher über die **Organe der R-Kft als Werkunternehmer zu verhängen**.

## D) Auswirkung der geänderten VwGH-Rechtsprechung auf das Ertragsteuerrecht

Die im Punkt C) dargestellte geänderte VwGH-Rechtsprechung

- ✔ **entschärft** die **Umqualifizierungsproblematik** (Werkvertrag → AKÜ) und
- ✔ **reduziert** daher das **verwaltungsstrafrechtliche Risiko** für die Organe der österreichischen Werkbesteller und
- ✔ **gleicht** die **Abgrenzungskriterien** zwischen AÜG und Ertragsteuerrecht **an**.

Auch im Ertragsteuerrecht hat die Abgrenzung zwischen Werkverträgen und AKÜ insbesondere dann eine große Bedeutung, wenn ausländische Dienstleister beauftragt werden.

**AKÜ:** Nach **§ 99 Abs 1 Z 5 EStG** unterliegt die Zahlung an ausländische Unternehmen, die Arbeitskräfte nach Österreich überlassen, einer **20%igen Abzugsteuer**.

**Werkvertrag:** Zahlungen an ausländische Unternehmen, die Werkverträge in Österreich erbringen, unterliegen hingegen idR **keiner** solchen **Abzugsteuer** nach § 99 EStG.

Im **Ertragsteuerrecht** wurde bisher immer schon die Auslegung vertreten, dass die Abgrenzungsfrage aufgrund einer **Gesamtwürdigung** aller infrage kommenden Umstände zu beantworten ist (vgl in diesem Sinne Rz 7940 EStR). Insoweit besteht nun ein schon lange fälliger **Auslegungsgleichklang** zwischen **Steuerrecht** und **Verwaltungsrecht**.



Foto ICON

### Der Autor:

MMag. **Karl Waser** ist Steuerberater und Manager Tax der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH. Seine Beratungsschwerpunkte sind das steuerliche Projektgeschäft in Europa, Internationale Steuerplanung, Verrechnungspreise, Auslandsentsendung.

✉ karl.waser@icon.at

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Waser/Karl