

Ertragsteuern

KStR-Wartungserlass 2019

Umsatzsteuer

Digitalsteuer: Die „Google-Steuer“
unter der Lupe

Lohnsteuer & Sozialversicherung

Verwaltungsstrafbestimmungen des AVRAG/
LSD-BG unionsrechtswidrig

Internationales Steuerrecht

Meldepflichtige Steuergestaltungen nach dem
EU-Meldepflichtgesetz

§ 7 i AVRAG;
§ 26 LSD-BG;
§ 28 LSD-BG;
Art 56 AEUV

Entsendung;
Strafhöhe;
Verhältnismäßigkeit;
Dienstleistungsfreiheit

Verwaltungsstrafbestimmungen des AVRAG/LSD-BG

unionsrechtswidrig *Das AVRAG sowie das LSD-BG sehen hohe Strafdrohungen nicht nur für das Delikt der Unterentlohnung, sondern auch bei Verstößen gegen Melde- und Bereithaltspflichten vor. Der EuGH hat nun entschieden, dass wesentliche Kriterien, nach denen die Strafhöhen festzusetzen sind, der Dienstleistungsfreiheit widersprechen. Der VwGH hat sich bereits zu den Auswirkungen dieses Erkenntnisses auf nationale Strafverfahren geäußert.*

Strafen, die nicht in angemessenem Verhältnis zur Schwere der geahndeten Verstöße stehen, können im Anwendungsbereich des Unionsrechts rechtswidrig sein

DANIELA KRÖMER / CAROLINE TOIFL

A. Einleitung

Verwaltungsstrafverfahren sind lange nicht mehr das, was sie einmal waren: Hohe Strafdrohungen und das Kumulationsprinzip führen mittlerweile zu teils drakonischen Geldstrafen. Die Verhängung auch sehr hoher Geldstrafen im Verwaltungsverfahren ist nicht verfassungswidrig, wie der VfGH Anfang 2018 hinsichtlich der Verhängung hoher Geldstrafen durch die Finanzmarktaufsicht erkannt hat.¹⁾ Nun hat der EuGH allzu hohen Verwaltungsstrafen einen Riegel vorgesetzt: Zumindest im Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit gem Art 56 AEUV sind unverhältnismäßige hohe Verwaltungsstrafen, die nicht in angemessenem Verhältnis zur Schwere der geahndeten Verstöße stehen, nicht möglich.²⁾ Konkret betrifft dies Strafbestimmungen iZm dem LSD-BG (vormals AVRAG), mit denen sowohl Steuerberater aufgrund ihrer Tätigkeit iZm Lohnverrechnung als auch im Arbeitsrecht tätige Rechtsanwältinnen regelmäßig konfrontiert sind. In vorliegendem Beitrag soll die bereits erwähnte Entscheidung des EuGH sowie das kürzlich mit Verweis auf die EuGH-Judikatur ergangene Erkenntnis des VwGH,³⁾ welche bei Verfahren gegen Straferkenntnisse von Bezirkshauptmannschaften bzw den Magistraten in Wien in Zukunft zu berücksichtigen ist, kurz erläutert und kommentiert werden.

B. Die Entscheidung des EuGH zu C-64/18 ua, *Maksimovic*

Ausgangspunkt für die Überlegungen des EuGH war die Rs *Maksimovic*, C-64/18 ua, vom 12. 9. 2019.

Sie gab dem EuGH die Möglichkeit, sich mit der Auswirkung der Dienstleistungsfreiheit des Art 56 AEUV auf nationale Strafbestimmungen wie jenen des (früheren) § 7 i AVRAG⁴⁾ auseinanderzusetzen.

1. Ausgangssachverhalt und nationales Verfahren

Hintergrund dieser Entscheidung war ein vor dem LVwG Steiermark anhängiger Sachverhalt, in dem die Behörde sehr hohe Strafen nach dem AVRAG und/bzw in Verbindung mit dem AuslBG verhängt hatte.⁵⁾ Denn anders als die vertragschließenden Unternehmen, die der Auffassung waren, einen Werkvertrag abzuschließen, ging die Behörde von der Vereinbarung einer grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung aus. Diese unterschiedlichen Rechtsauffassungen hatten Auswirkungen auf die Verpflichtungen beider Unternehmen hinsichtlich der zur Erfüllung des Auftrags tätigen Arbeitnehmer. Da die Behörde von einer grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung ausging, stellte sie einen Verstoß des Werkunternehmers als (vermeintlich

Mag. *Daniela Krömer* ist Rechtsanwältin bei CMS Reich-Rohrwig Hainz Rechtsanwälte GmbH, Dr. *Caroline Toifl* ist selbstständige Rechtsanwältin und Steuerberaterin in Wien.

1) VfGH 5. 1. 2018, G 408/2016; s auch *Arnold*, Kumulationsprinzip vor dem Umbruch? GesRZ 5/2019, 289, mit Verweis auf die EuGH-E *Maksimovic*.

2) EuGH 12. 9. 2019, C-64/18 ua, *Maksimovic*.

3) VwGH 15. 10. 2019, Ra 2019/11/0033.

4) IdF vor BGBl I 2016/44.

5) EuGH 12. 9. 2019, C-64/18 ua, *Maksimovic*, Rn 16 und 17.

cher) Arbeitskräfteüberlasser fest, denn dieser hatte an seinen Vertragspartner keine Lohnunterlagen übermittelt.⁶⁾ Der Werkbesteller als (vermeintlicher) Beschäftigter verstieß hingegen nach Ansicht der Behörde gegen die Pflicht, diese Lohnunterlagen bereitzuhalten.⁷⁾ Weiters lag für die entsandten bzw (vermeintlich) grenzüberschreitend überlassenen Arbeitskräfte aus Drittstaaten keine behördliche Genehmigung nach dem AuslBG vor.⁸⁾ Der VfGH, der ebenfalls befasst wurde, hatte keine Bedenken hinsichtlich der Strafhöhe, die jeweils mehrere Millionen betrug.⁹⁾

Der EuGH prüfte die Strafbestimmungen gegen den Erbringer und den Empfänger der Dienstleistung bei Nichteinhaltung der genannten Verpflichtungen als Beschränkungen der Dienstleistungsfreiheit. Kern der Prüfung war, ob eine unionsrechtliche Rechtfertigung für die Beschränkung vorliegt, also ob die Strafbestimmungen zwingenden Gründen des Allgemeininteresses entsprechen, ob sie geeignet sind, die Verwirklichung des mit ihnen verfolgten Ziels zu gewährleisten, und ob sie nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist.¹⁰⁾ Im Ergebnis erkannte der EuGH zwar ein rechtmäßiges Ziel der Strafbestimmungen, vermisste aber die Verhältnismäßigkeit der Strafen: Die Höhe der Geldstrafen stehen für den EuGH in keinem angemessenen Verhältnis zur Schwere der geahndeten Verstöße.

2. Unverhältnismäßige Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit

Aufschlussreich ist die Begründung des EuGH für die Unverhältnismäßigkeit der Strafhöhen des AV-RAG: Die nationalen Strafbestimmungen stehen Art 56 AEUV entgegen, weil sie für die Nichteinhaltung arbeitsrechtlicher Verpflichtungen in Bezug auf die Einholung verwaltungsbehördlicher Genehmigungen und die Bereithaltung von Lohnunterlagen die Verhängung von Geldstrafen vorsehen, die

- einen im Vorhinein festgelegten Betrag nicht unterschreiten dürfen (Mindestgrenze);
- für jeden betreffenden Arbeitnehmer kumulativ und ohne Beschränkung, dh ohne absolute Obergrenze, verhängt werden (Kumulationsprinzip);
- zu denen im Fall der Abweisung einer gegen den Strafbescheid erhobenen Beschwerde ein Verfahrenskostenbeitrag iHv 20% der verhängten Strafe hinzutritt (Verfahrenskostenbeitrag ohne absolute Höchstgrenze);
- im Fall der Uneinbringlichkeit in Ersatzfreiheitsstrafen umgewandelt werden.¹¹⁾

3. Auswirkungen der RL 2014/67/EU?

Wie der EuGH ausdrücklich anmerkt, betrifft die Entscheidung *Maksimovic* einen Sachverhalt, der sich vor Inkrafttreten der RL 2014/67/EU¹²⁾ ereignet hat, weshalb er die Prüfung der Unionskonformität ausschließlich nach Art 56 AEUV vorgenommen hat. Die Anwendbarkeit der RL 2014/67/EU macht aber wohl keinen Unterschied: Die RL 2014/67/EU, auch genannt die Durchsetzungsrichtlinie, legt aus-

drücklich fest, welche Maßnahmen den Mitgliedstaaten möglich sind, um die Einhaltung der Verpflichtungen aus der Entsenderichtlinie RL 96/71/EG¹³⁾ sicherzustellen.¹⁴⁾ Die RL 2014/67/EU regelt aber auch, wie Sanktionen wegen Verstößen gegen diese Kontrollvorschriften ausgestaltet sein müssen: Diese haben gem Art 20 und auch gem ErwGr 47 RL 2014/67/EU wirksam, abschreckend und **verhältnismäßig** zu sein. Sowohl die Kriterien der Wirksamkeit und der Verhältnismäßigkeit legt der EuGH in *Maksimovic* seiner Prüfung gem Art 56 AEUV zugrunde.¹⁵⁾ Im Übrigen verlangt der unionsrechtliche Grundsatz der Verhältnismäßigkeit von Sanktionen ganz allgemein, dass die verhängte Sanktion zum einen der Schwere der Straftat entspricht, und zum anderen, dass die individuellen Umstände des Einzelfalls sowohl bei der Bestimmung der Sanktion zum einen als auch bei der Festlegung der Höhe der Geldbuße berücksichtigt werden.¹⁶⁾ Es ist daher nicht zu erwarten, dass der EuGH den der Entscheidung *Maksimovic* zugrunde liegenden Sachverhalt im Anwendungsbereich der RL 2014/67/EU anders beurteilt hätte.

-
- 6) Und setzte eine Strafe iHv € 3.580.500,- inkl Verfahrenskosten für den Geschäftsführer fest; im Ergebnis lag schließlich keine Arbeitskräfteüberlassung vor, s auch LVwG Steiermark 24. 9. 2019, LVwG 33.13-1736/2017.
- 7) Und setzte eine Strafe iHv € 2.604.000,- und € 2.400.000,- gegen jedes der vier Vorstandsmitglieder fest, s EuGH 12. 9. 2019, C-64/18 ua, *Maksimovic*, Rn 17.
- 8) EuGH 12. 9. 2019, C-64/18 ua, *Maksimovic*, Rn 17, wobei aus dem Sachverhalt nicht klar ist, ob keine Bewilligungen eingeholt wurden oder aufgrund der Annahme, dass ein Werkvertrag vorliegt, unrichtige Bewilligungen eingeholt wurden.
- 9) VfGH 4. 10. 2018, G 135/2018 und VfGH 26. 11. 2018, G 219/18 (beide noch nicht in VfSlg); s ausführlich *Killmann*, Kumulationsprinzip bei Verwaltungsstrafen im Rahmen der Arbeitnehmerentsendung, ÖJZ 2019/135.
- 10) EuGH 12. 9. 2019, C-64/18 ua, *Maksimovic*, Rn 35; s auch ausführlich *Kager*, Das LSD-BG im Verhältnismäßigkeitstest – Das EuGH-Urteil *Maksimovic*, ASoK 2019, 416 f.
- 11) EuGH 12. 9. 2019, C-64/18 ua, *Maksimovic*, Rn 42 ff.
- 12) RL 2014/67/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. 5. 2014 zur Durchsetzung der RL 96/71/EG über die Entsendung von Arbeitnehmern im Rahmen der Erbringung von Dienstleistungen und zur Änderung der VO (EU) 2912/1024 über die Verwaltungszusammenarbeit mit Hilfe des Binnenmarkt-Informationssystem („IMI-Verordnung“).
- 13) RL 96/71/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. 12. 1996 über die Entsendung von Arbeitnehmern im Rahmen der Erbringung von Dienstleistungen.
- 14) So sieht Art 9 RL 2014/67/EU ausdrücklich die Möglichkeit vor, dass Mitgliedstaaten Meldepflichten und Bereithaltungspflichten bzw Übermittlungspflichten von Dokumenten wie Arbeitsverträgen, Lohnzetteln, Arbeitszeitaufzeichnungen und Belegen für die Lohnzahlungen vorschreiben können. Entsprechende Melde- und Bereithaltungspflichten, die zT über die Vorgaben der RL 2014/67/EU hinausgehen, hat der österr Gesetzgeber bereits vor Ablauf der Umsetzungsfrist der RL 2014/67/EG vorgesehen.
- 15) EuGH 12. 9. 2019, C-64/18 ua, *Maksimovic*, Rn 39 f.
- 16) EuGH 26. 6. 2018, C-384/17, *Link Logistic NéřN*, Rn 45.

4. Anwendbarkeit der Rsp des EuGH auf die Strafbestimmungen des LSD-BG

Die Entscheidung des EuGH ist zu den Strafbestimmungen des AVRAG ergangen. Mittlerweile wurde im Zuge der Umsetzung der RL 2014/67/EG in das österr Recht das LSD-BG¹⁷⁾ geschaffen, welches ab dem 1. 1. 2017 die Bestimmungen des früheren AVRAG ersetzt. Durch das LSD-BG sind allerdings keine inhaltlichen Änderungen erfolgt, die zu einer abweichenden Beurteilung führen würden: Die Strafnormen des AVRAG,¹⁸⁾ die dem Verfahren *Maksimovic* zugrunde lagen, entsprechen dem nunmehr anwendbaren LSD-BG nahezu wortgleich und das ist, wie sich aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des LSD-BG ergibt, vom Gesetzgeber auch so gewollt.¹⁹⁾ Vor diesem Hintergrund ergibt sich aufgrund der weitestgehenden inhaltlichen Übereinstimmung der Normen des AVRAG und des LSD-BG, dass der freie Dienstleistungsverkehr sowie die RL 2014/67/EU auch den gegenständlichen Verwaltungsstrafbestimmungen des LSD-BG entgegenstehen.

5. Judikatur des VwGH

Der VwGH²⁰⁾ hat diese Rsp des EuGH äußerst rasch aufgegriffen. In einem Revisionsfall, in dem es um die Nichtbereitstellung von Lohnunterlagen für mehrere nach Österreich entsandte Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen ging, hat er die pro Arbeitnehmer verhängten Strafen sowie die daran anknüpfenden Verfahrenskostenbeiträge und den Haftungsauspruch mit Verweis auf die Entscheidung in der Rs *Maksimovic* aufgehoben.

In den Entscheidungsgründen hat der VwGH begrüßenswerterweise dargelegt, welche Teile der Strafbestimmungen in einem solchen Fall durch den Anwendungsvorrang des Unionsrechts verdrängt sind und wie die Strafen in unionskonformer Weise zu bemessen sind: Demnach darf im Fall der Nichtbereitstellung bzw -stellung von Lohnunterlagen – auch wenn es um die Lohnunterlagen mehrerer Arbeitnehmer geht – nur mehr *eine* einzige Geldstrafe bis zum gesetzlich vorgesehenen Höchstmaß verhängt werden. Die Wortfolge „für jedel/n Arbeitnehmer/in“ in § 7 i Abs 4 AVRAG hat unangewendet zu bleiben,²¹⁾ das Kumulationsprinzip ist sohin außer Acht zu lassen. Zudem darf es auch keine Mindeststrafhöhe geben, weil mit einer Mindeststrafhöhe auch Fälle erfasst werden, in denen der beanstandete Sachverhalt nicht von besonderer Schwere ist und die Strafe im Ergebnis somit unverhältnismäßig sein kann.²²⁾ Schließlich hat die Verhängung einer Ersatzfreiheitsstrafe zu entfallen, da die Verhängung einer solchen zur Durchsetzung der Verpflichtung zur Bereitstellung von Lohnunterlagen aufgrund der Entscheidung des EuGH eine nicht verhältnismäßige Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit ist.²³⁾ Demgegenüber führt ein Verfahrenskostenbeitrag von 20% – für sich alleine – noch nicht zur Unionsrechtswidrigkeit. Ein solcher erreicht erst im Zusammenwirken mit übermäßig hohen Geldstrafen ein unverhältnismäßiges Ausmaß. Wird eine Strafe unionsrechtskonform bemessen, ist auch der Verfahrenskosten-

beitrag bereits auf ein angemessenes Ausmaß begrenzt.²⁴⁾

6. Auswirkungen auf weitere Strafnormen?

Ob die unionsrechtlichen Einschränkungen betreffend die Strafbestimmungen des AVRAG und des LSD-BG auch bei einem Verstoß gegen das Verbot der Unterentlohnung Anwendung finden, ist offen.²⁵⁾ In dem der Entscheidung *Maksimovic* zugrunde liegenden Sachverhalt konnte kein Verstoß gegen Mindestlohnbestimmungen festgestellt werden,²⁶⁾ und der EuGH nahm im Zuge seiner Verhältnismäßigkeitsprüfung ausdrücklich auf die Schwere der konkreten Verstöße (Einholung verwaltungsbehördlicher Genehmigungen und die Bereithaltung von Lohnunterlagen) Bezug.²⁷⁾

7. Auswirkungen auf anhängige Verfahren

Der VwGH hat, basierend auf der Entscheidung des EuGH, Rechtssicherheit in derzeit anhängigen Verfahren geschaffen. Dies betrifft Verfahren hinsichtlich der Nichteinhaltung arbeitsrechtlicher Verpflichtungen in Bezug auf die Einholung verwaltungsbehördlicher Genehmigungen für im Rahmen von Entsendungen und grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassungen eingesetzte drittstaatsangehörige Arbeitnehmer, Meldeverpflichtungen (ZKO 3 und ZKO 4 Formulare) und die Bereithaltung von Lohnunterlagen, dh wenn Lohnunterlagen und Meldeformulare (ZKO 3 oder ZKO 4 Formulare) nicht oder nicht vollständig aufliegen. Auch Verfahren, die Sachverhalte betreffen, in denen aufgrund der Annahme, dass ein Werkvertrag vorliegt, ZKO 3 statt ZKO 4 Formulare verwendet wurden, sind betroffen, sowie Verfahren, in denen aufgrund einer (vermeintlichen) Fehleinschätzung Lohnunterlagen nicht an den Vertragspartner übermittelt wurden oder vom rechtlich dazu verpflichteten Adressaten bereitgehalten wurden. In all diesen Fällen haben österreichische Behörden und Gerichte (im konkreten Fall die Bezirkshauptmannschaften, in Wien die jeweiligen Magistrate der Bezirke sowie die Landesverwaltungsgerichte)

- keine kumulierten Strafen pro Arbeitnehmer mehr zu verhängen,
 - die Mindeststrafhöhe als Strafuntergrenze unbeachtet zu lassen und
 - dürfen keine Ersatzfreiheitsstrafe verhängen.
- Da die Wortfolge „für jede/n Arbeitnehmer/in“ unangewendet bleiben muss, darf die Strafhöhe die insgesamt Strafdrohung, die ursprünglich für eine

17) BGBl I 2016/44.

18) IdF vor BGBl I 2016/44.

19) ErläutRV 1111 BlgNR 25. GP 20.

20) VwGH 15. 10. 2019, Ra 2019/11/0033.

21) VwGH 15. 10. 2019, Ra 2019/11/0033 Rn 28, 29.

22) VwGH 15. 10. 2019, Ra 2019/11/0033 Rn 26.

23) VwGH 15. 10. 2019, Ra 2019/11/0033 Rn 31.

24) VwGH 15. 10. 2019, Ra 2019/11/0033 Rn 32.

25) *Kühneubl*, Lohndumping-Regime wackelt, Der Standard, 2019/39/01.

26) EuGH 12. 9. 2019, C-64/18 ua, *Maksimovic*, Rn 15.

27) EuGH 12. 9. 2019, C-64/18 ua, *Maksimovic*, Rn 46.

Übertretung pro Arbeitnehmer/in vorgesehen war, nicht überschreiten. Somit ist, ungeachtet der unbestimmten Reichweite der Entscheidung des EuGH in *Maksimovic*,²⁸⁾ klar, dass die hier diskutierten Entscheidungen – bis zu einem Tätigwerden des Gesetzgebers²⁹⁾ – dazu führen werden, dass zumindest in Fällen der bloßen Nichtbereithaltung- bzw -stellung

von Lohnunterlagen und bei fehlenden behördlichen Genehmigungen nach dem LSD-BG (iVm mit dem AuslBG) keine so hohen, kumulativen Strafen, Ersatzfreiheitsstrafen und Verfahrenskostenbeiträge verhängt werden dürfen wie zuletzt.

Praxistipp

Die jüngsten Entscheidungen des EuGH und des VwGH sind in anhängigen Verfahren von den Behörden und Gerichten zu berücksichtigen.

28) Siehe dazu die Überlegungen von *Graf*, Verwaltungsstrafrecht: Kumulation – Verhältnismäßigkeit – Koordination, Zur unionsrechtlich bedingten Notwendigkeit der Modifikation bzw Neuausrichtung eines weiteren tragenden Prinzips des Behördenstrafrechts, SPWR 2019, 257.

29) Zu der Diskussion über eine mögliche Reparatur der Strafbestimmungen s *Gagawczuk*, Strafen müssen abschreckend bleiben, der

Standard vom 9. 12. 2019; *WolfKrömer*, Bei Verwaltungsverstößen soll das Unternehmen zahlen, der Standard vom 16. 12. 2019.

SCHLUSSTRICH

Der EuGH hat wesentliche Aussagen zu unverhältnismäßig hohen Strafen, die Unternehmen beim Einsatz von Arbeitnehmern im Rahmen grenzüberschreitender Tätigkeiten treffen können, getätigt. Der VwGH hat die Auswirkungen dieser Entscheidung auf das nationale Recht klargestellt. Diese Entscheidungen haben

signifikante Auswirkungen auf die bisherige Spruchpraxis von Behörden und Gerichten bei Verstößen gegen das AVRAG/LSD-BG: Zumindest bei Verstößen gegen formale Verpflichtungen sind unverhältnismäßig hohe Strafen (derzeit) nicht möglich.