

# TE Vwgh Erkenntnis 1989/9/19 86/14/0083

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 19.09.1989

## Index

EStG

001 Verwaltungsrecht allgemein

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

## Norm

EStG 1972 §21

EStG 1972 §22

EStG 1972 §23

EStG 1972 §25

EStG 1972 §47 Abs3

VwRallg

1. EStG 1972 § 21 gültig von 22.12.1984 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 21 gültig von 13.12.1972 bis 21.12.1984
1. EStG 1972 § 22 gültig von 01.01.1993 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 22 gültig von 22.12.1984 bis 31.12.1992 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984
3. EStG 1972 § 22 gültig von 31.12.1981 bis 21.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 620/1981
4. EStG 1972 § 22 gültig von 09.08.1974 bis 30.12.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 469/1974
5. EStG 1972 § 22 gültig von 13.12.1972 bis 08.08.1974
1. EStG 1972 § 23 gültig von 13.12.1972 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
1. EStG 1972 § 25 gültig von 18.07.1987 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 25 gültig von 01.07.1985 bis 30.06.1985 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 351/1984
3. EStG 1972 § 25 gültig von 27.06.1985 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 251/1985
4. EStG 1972 § 25 gültig von 17.12.1983 bis 26.06.1985 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 612/1983
5. EStG 1972 § 25 gültig von 31.12.1981 bis 16.12.1983 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 620/1981
6. EStG 1972 § 25 gültig von 01.01.1981 bis 30.12.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 545/1980
7. EStG 1972 § 25 gültig von 13.12.1972 bis 31.12.1980
1. EStG 1972 § 47 gültig von 13.12.1972 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018

## Beachte

Besprechung in:

### **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr Reichel sowie die Hofräte Dr Schubert, Dr Hnatek, Dr Pokorny und Dr Karger als Richter, im Beisein des Schriftführers Kommissär Dr Egger, über die Beschwerde des I in K, vertreten durch Dr H, Rechtsanwalt, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat I, vom 8. April 1986, ZI 5/3/2-BK/Rt-1986, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1981 sowie Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1980 bis 1982, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr Reichel sowie die Hofräte Dr Schubert, Dr Hnatek, Dr Pokorny und Dr Karger als Richter, im Beisein des Schriftführers Kommissär Dr Egger, über die Beschwerde des römisch eins in K, vertreten durch Dr H, Rechtsanwalt, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat römisch eins, vom 8. April 1986, ZI 5/3/2-BK/Rt-1986, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1981 sowie Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1980 bis 1982, zu Recht erkannt:

### **Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen von 2.760 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Begründung**

Der Beschwerdeführer plant Hallen und Werksanlagen für die Industrie und überwacht deren Errichtung. Den aus dieser Tätigkeit erzielten Gewinn aus Gewerbebetrieb ermittelt er gemäß § 4 Abs 1 EStG. Der Beschwerdeführer plant Hallen und Werksanlagen für die Industrie und überwacht deren Errichtung. Den aus dieser Tätigkeit erzielten Gewinn aus Gewerbebetrieb ermittelt er gemäß Paragraph 4, Absatz eins, EStG.

Der Beschwerdeführer ist auch Gründungsmitglied des Sportvereins X (in der Folge: Sportverein). Der Sportverein betreibt in Form einer GmbH Sport- und Freizeitanlagen. Der Beschwerdeführer ist auch Gründungsmitglied des Sportvereins römisch zehn (in der Folge: Sportverein). Der Sportverein betreibt in Form einer GmbH Sport- und Freizeitanlagen.

Am 16. Jänner 1979 schloß der Beschwerdeführer mit dem Sportverein folgenden Vertrag ab:

#### **„DIENSTVERTRAG**

- 1) Der Dienstnehmer übernimmt ab 1. Jänner 1979 die Tätigkeit eines Bauleiters bei der Errichtung der Sport- und Freizeitanlage in M. Das Aufgabengebiet ist in der Entgeltordnung des konzessionierten Baugewerbes und in der bestehenden Sondervereinbarung geregelt. Der Dienstnehmer hat die üblichen Geschäfte verantwortlich zu leiten und die ihm nach Gesetz und Übung obliegenden Pflichten gewissenhaft zu erfüllen.
- 2) Der Dienstnehmer erhält ein Bruttomonatsgehalt in Höhe von 1.700 S zuzüglich Wohnungsbeihilfe. Außerdem werden bei Vorlage der Reiserechnung die Reisespesen entsprechend der Regelung des § 26 EStG abgegolten. Die Vergütungen sind im nachhinein zahlbar, und zwar jeweils am Ende des Kalendermonats. 2) Der Dienstnehmer erhält ein Bruttomonatsgehalt in Höhe von 1.700 S zuzüglich Wohnungsbeihilfe. Außerdem werden bei Vorlage der Reiserechnung die Reisespesen entsprechend der Regelung des Paragraph 26, EStG abgegolten. Die Vergütungen sind im nachhinein zahlbar, und zwar jeweils am Ende des Kalendermonats.
- 3) Die Dienstzeit richtet sich nach dem jeweiligen Arbeitsanfall.
- 4) Die Vertragslaufzeit richtet sich nach der Fertigstellung des Bauwerkes. Der Vertrag kann von beiden Teilen unter Beachtung der gesetzlichen Kündigungsfristen gelöst werden.
- 5) Der Dienstnehmer ist verpflichtet über die geschäftlichen Verhältnisse des Dienstgebers strengste Verschwiegenheit zu wahren und zwar gegenüber jedermann und auch nach Beendigung des Dienstverhältnisses. Eine Verletzung dieser Verschwiegenheitspflicht wird als grober Vertrauensbruch angesehen, der zur fristlosen Entlassung berechtigt.
- 6) Im übrigen gelten die Bestimmungen des Angestelltengesetzes und des Kollektivvertrages in ihrer jeweils gültigen Fassung.“

In einem nicht datierten Nachtrag wurde folgender Zusatz zum Dienstvertrag vereinbart:

„Der Gesamtbetrag darf die Jahressumme von 40.000 S, in Worten: vierzigtausend Schilling, nicht überschreiten.

Der oa Betrag gelangt insgesamt fünfmal zur Auszahlung. Nach erfolgreicher Bauführung erhält Herr I (Beschwerdeführer) eine Prämie von 50.000 S, in Worten: fünfzigtausend Schilling.“Der oa Betrag gelangt insgesamt fünfmal zur Auszahlung. Nach erfolgreicher Bauführung erhält Herr römisch eins (Beschwerdeführer) eine Prämie von 50.000 S, in Worten: fünfzigtausend Schilling.“

Der Beschwerdeführer plante sodann für den Sportverein eine Tennishalle, eine Kegelbahn sowie ein Restaurant und überwachte deren Errichtung. Diese Anlagen wurden im Frühjahr 1981 eröffnet.

Der Beschwerdeführer bezog für die von ihm für den Sportverein ausgeübte Tätigkeit bereits im - nicht strittigen - Jahr 1979 neben Reisekostenersätzen Einnahmen von 22.460 S. In den Streitjahren erhielt er neben nur im Jahr 1980 ausbezahlten Reisekostenersätzen Beträge von 23.800 S, 25.200 S sowie 27.640 S und erklärte diese als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit. In den - ebenfalls nicht strittigen - Jahren 1983 und 1984 erzielte er weiterhin Einnahmen von 27.580 S sowie 26.000 S.

In dem gemäß § 150 BAO erstatteten Bericht gelangte der Prüfer auf Grund des von ihm ermittelten unbestrittenen Sachverhalts zur Ansicht, die vom Beschwerdeführer für den Sportverein ausgeübte Tätigkeit sei der von ihm ansonsten selbständig ausgeübten ähnlich. Die Tatsachen, daß die Laufzeit des Dienstvertrages auf die Bauzeit abgestimmt und ein fixer Auftragsbetrag (200.000 S zuzüglich einer Prämie von 50.000 S nach Fertigstellung der Anlagen) ohne Dienstzeit vereinbart worden sei sowie, daß der Beschwerdeführer die von ihm geforderten Leistungen zum Großteil in den Jahren 1979 und 1980 erbracht habe, Lohnauszahlungen jedoch noch bis zum Jahr 1984 erfolgt seien, führten zu dem Schluß, zwischen dem Beschwerdeführer und dem Sportverein habe kein Dienst-, sondern ein Werkvertrag bestanden, weswegen die vom Sportverein erzielten Einnahmen nicht der nichtselbständig, sondern der selbständig ausgeübten Tätigkeit zuzurechnen seien. Daran vermöge der zwischen dem Beschwerdeführer und dem Sportverein abgeschlossene Dienstvertrag nichts zu ändern. Dieser sei offensichtlich nur abgeschlossen worden, um Steuervorteile (§ 16 Abs 1 Z 6, § 16 Abs 3, § 33 Abs 5, § 41 Abs 3, § 67 Abs 1 und 2 EStG sowie die Aufteilung der Einnahmen auf sechs Jahre) lukrieren zu können. Der Beschwerdeführer habe daher auch Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts mißbraucht, weil bei der von ihm für den Sportverein ausgeübten Tätigkeit - insbesondere im Hinblick auf seine ansonsten selbständig ausgeübte - der Abschluß eines Dienstvertrages unüblich und nur damit erklärbar sei, daß bei der gewählten Rechtsform nicht nur keine steuerlichen Belastungen, sondern sogar steuerliche Vorteile durch die Gewährung des Arbeitnehmerabsetzbetrages entstanden wären. Die Abgaben seien daher auch aus diesem Grund so zu erheben, als ob kein Dienst-, sondern ein Werkvertrag abgeschlossen worden wäre.

In dem gemäß Paragraph 150, BAO erstatteten Bericht gelangte der Prüfer auf Grund des von ihm ermittelten unbestrittenen Sachverhalts zur Ansicht, die vom Beschwerdeführer für den Sportverein ausgeübte Tätigkeit sei der von ihm ansonsten selbständig ausgeübten ähnlich. Die Tatsachen, daß die Laufzeit des Dienstvertrages auf die Bauzeit abgestimmt und ein fixer Auftragsbetrag (200.000 S zuzüglich einer Prämie von 50.000 S nach Fertigstellung der Anlagen) ohne Dienstzeit vereinbart worden sei sowie, daß der Beschwerdeführer die von ihm geforderten Leistungen zum Großteil in den Jahren 1979 und 1980 erbracht habe, Lohnauszahlungen jedoch noch bis zum Jahr 1984 erfolgt seien, führten zu dem Schluß, zwischen dem Beschwerdeführer und dem Sportverein habe kein Dienst-, sondern ein Werkvertrag bestanden, weswegen die vom Sportverein erzielten Einnahmen nicht der nichtselbständig, sondern der selbständig ausgeübten Tätigkeit zuzurechnen seien. Daran vermöge der zwischen dem Beschwerdeführer und dem Sportverein abgeschlossene Dienstvertrag nichts zu ändern. Dieser sei offensichtlich nur abgeschlossen worden, um Steuervorteile (Paragraph 16, Absatz eins, Ziffer 6,, Paragraph 16, Absatz 3,, Paragraph 33, Absatz 5,, Paragraph 41, Absatz 3,, Paragraph 67, Absatz eins und 2 EStG sowie die Aufteilung der Einnahmen auf sechs Jahre) lukrieren zu können. Der Beschwerdeführer habe daher auch Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts mißbraucht, weil bei der von ihm für den Sportverein ausgeübten Tätigkeit - insbesondere im Hinblick auf seine ansonsten selbständig ausgeübte - der Abschluß eines Dienstvertrages unüblich und nur damit erklärbar sei, daß bei der gewählten Rechtsform nicht nur keine steuerlichen Belastungen, sondern sogar steuerliche Vorteile durch die Gewährung des Arbeitnehmerabsetzbetrages entstanden wären. Die Abgaben seien daher auch aus diesem Grund so zu erheben, als ob kein Dienst-, sondern ein Werkvertrag abgeschlossen worden wäre.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers und erließ - teilweise im wiederaufgenommenen Verfahren - die dem

Bericht entsprechenden Bescheide, wobei es zur Begründung auf die nach § 149 Abs 1 BAO aufgenommene Niederschrift und den nach § 150 BAO erstatteten Bericht verwies. Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers und erließ - teilweise im wiederaufgenommenen Verfahren - die dem Bericht entsprechenden Bescheide, wobei es zur Begründung auf die nach Paragraph 149, Absatz eins, BAO aufgenommene Niederschrift und den nach Paragraph 150, BAO erstatteten Bericht verwies.

Mit Berufung wandte der Beschwerdeführer ein, die von ihm für den Sportverein ausgeübte Tätigkeit könne nur sehr beschränkt als der von ihm ansonsten ausgeübten ähnlich angesehen werden. Die Planung von Industrieanlagen sei ungleich komplizierter als die von Sportanlagen. Der Sportverein habe zwar mit ihm auf Grund seiner Kenntnisse und Erfahrungen im Bereich des Bauwesens einen Dienstvertrag abgeschlossen. Dies könne jedoch nicht zu dem Schluß führen, die nichtselbständig ausgeübte Tätigkeit gehe in der selbständig ausgeübten auf. Der Umstand, daß die Laufzeit des Dienstvertrages auf die Bauzeit abgestimmt worden sei, könne nicht dazu führen, den Dienstvertrag in einen Werkvertrag umzudeuten. Eine bestimmte Vertragslaufzeit sei sowohl bei Dienst- als auch bei Werkverträgen üblich. Der in der Zusatzvereinbarung fixierte Auftragsbetrag sollte ausschließlich dazu dienen, den in einem Jahr insgesamt (einschließlich Reisekostenersätzen) zu bezahlenden Betrag mit 40.000 S zu limitieren. An und für sich wäre diese Vereinbarung unnötig gewesen, weil das monatliche Bruttogehalt im Dienstvertrag ohnedies mit 1.700 S zuzüglich Wohnungsbeihilfe und Reisespesen festgelegt worden sei. Durch den in der Zusatzvereinbarung festgelegten Betrag sollten seine Reiseaufwendungen in Grenzen gehalten werden, weil der Sportverein nur jährlich 40.000 S für die von ihm ausgeübte Tätigkeit aufbringen habe können. Für die Errichtung der Sportanlagen sei zunächst ein Zeitraum von fünf Jahren veranschlagt gewesen. Es könne daher keine Rede davon sein, daß ein fixer Auftragsbetrag vereinbart worden sei. Auch die in der Zusatzvereinbarung festgehaltene Prämie von 50.000 S spreche eher für einen Dienst- als für einen Werkvertrag, weil bei letzterem zusätzliche Zahlungen nach Herstellung des bedungenen Werkes unüblich seien. Bei der Beurteilung, ob ein Dienstverhältnis vorliege, komme - insbesondere bei Arbeitnehmern in leitenden Positionen - dem Umstand der nicht exakt festgelegten Dienstzeit keine Bedeutung zu. Die von ihm für den Sportverein ausgeübte Tätigkeit sei hauptsächlich im Außendienst erbracht worden, weswegen er sich die Zeit selbst einteilen habe müssen. Es sei richtig, daß seine Arbeitskraft in den Jahren 1979 und 1980 bedeutend mehr beansprucht worden sei als in den Folgejahren. Er habe jedoch auch in den Folgejahren Leistungen für den Sportverein erbracht. Die von ihm für den Sportverein ausgeübte Tätigkeit könne sowohl im Rahmen eines Dienstverhältnisses als auch eines Werkvertrages erbracht werden. Bestünden Zweifel, ob ein Dienst- oder ein Werkvertrag vorliege, komme es nach der Judikatur entscheidend darauf an, ob der Erwerbstätige auf eigene Rechnung und Gefahr handle, somit ein Unternehmerwagnis trage. Wie sich aus den Vereinbarungen ergebe, habe er bei der für den Sportverein ausgeübten Tätigkeit keinerlei Kostenrisiko und somit auch kein Unternehmerwagnis getragen. Aus dem Gesamtbild der Verhältnisse ergebe sich daher zweifelsfrei, daß zwischen ihm und dem Sportverein ein ernstgemeinter Dienstvertrag, nicht jedoch ein Werkvertrag abgeschlossen worden sei. Daran vermöge der Hinweis auf einen Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts nichts zu ändern. Denn es stehe ihm frei, bei der Auswahl einer zivilrechtlichen Gestaltung auch auf die damit verbundene Steuerbelastung Rücksicht zu nehmen und seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu ordnen, daß der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster Abgabenbelastung erreicht werde. Von einem unüblichen Weg bei der Gestaltung des Rechtsverhältnisses mit dem Sportverein könne keine Rede sein, weil die von ihm für den Sportverein ausgeübte Tätigkeit im Regelfall im Rahmen eines Dienstverhältnisses erbracht werde.

Das Finanzamt nahm noch weitere Ermittlungen vor, auf Grund derer sich herausstellte, dem Beschwerdeführer sei die in der Zusatzvereinbarung versprochene Prämie mangels Errichtung aller geplanten Bauten nicht ausbezahlt worden. Der Obmann des Sportvereins erklärte niederschriftlich, der Beschwerdeführer hätte nur bei außergewöhnlichen Maßnahmen Rücksprache halten müssen. Im übrigen habe er freie Hand bezüglich der Bauführung gehabt und nur regelmäßig über den Baufortschritt Bericht erstatten müssen.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung in dem im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof allein strittigen Punkt der Zuordnung der Einnahmen aus der vom Beschwerdeführer für den Sportverein ausgeübten Tätigkeit nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens ab, wobei sie zur Begründung einerseits ausführte, eine an sich sachlich getrennte unselbständige Tätigkeit werde dann Teil der gewerblichen Tätigkeit, wenn sie mit dieser eng verbunden sei. Dies gelte umso mehr, wenn die unselbständige Tätigkeit nicht einmal sachlich, sondern - wie im gegenständlichen Fall - ausschließlich rechtlich von der gewerblichen Tätigkeit

getrennt sei. Allerdings könne eine derartige Zusammenfassung nur dann erfolgen, wenn die gewerbliche Tätigkeit als Haupttätigkeit und die nichtselbständige Tätigkeit als untergeordnete Nebentätigkeit anzusehen sei. Die vom Beschwerdeführer für den Sportverein ausgeübte Tätigkeit weise mit der von ihm ansonsten ausgeübten eine starke Ähnlichkeit auf, weil die Planung und Bauüberwachung einer Tennishalle, einer Kegelbahn und eines Restaurants fast ident mit der von Hallen und Werksanlagen für die Industrie sei. Der Beschwerdeführer habe in den Streitjahren durchschnittlich Umsätze von je 500.000 S aus seiner gewerblichen Tätigkeit erzielt, sodaß diese zweifelsfrei seine Haupttätigkeit darstelle. Die von ihm für den Sportverein ausgeübte Tätigkeit sei daher schon aus diesem Grund seiner gewerblichen Tätigkeit zuzurechnen, woraus sich steuerliche Konsequenzen ergäben.

Unter Hinweis auf Lehre und Rechtsprechung führte die belangte Behörde andererseits aus, eine Tätigkeit werde dann selbständig ausgeübt, wenn der Steuerpflichtige ein Unternehmerwagnis trage, nicht weisungsgebunden sei, eine feste Dienstzeit und ein fester Dienstort fehle, Vertreter bestellt werden könnten und eine Mehrzahl von Auftraggebern vorhanden wäre. Dem Beschwerdeführer sei zwar für seine Leistungen ein monatlicher Fixbetrag ausbezahlt worden. Es sei mit ihm jedoch auch eine Prämie für die erfolgreiche Bauführung vereinbart worden. Diese sei mangels Errichtung aller geplanten Bauten nicht ausbezahlt worden. Somit habe zumindest hinsichtlich dieser Prämie ein Unternehmerwagnis bestanden. Der mit dem Sportverein abgeschlossene Vertrag enthalte keine Regelung hinsichtlich Weisungsgebundenheit, Dienstort und Vertretungsbefugnis. Bezüglich der Dienstzeit werde lediglich festgehalten, diese richte sich nach dem Arbeitsanfall. Ein Arbeitnehmer schulde dem Arbeitgeber grundsätzlich seine Arbeitskraft. Derjenige Arbeitnehmer, der mit einer bestimmten Tätigkeit betraut werde, werde in der Regel in Zeiten geringeren Arbeitsanfalls in seinem Sachgebiet vom Arbeitgeber zu anderen Leistungen herangezogen und könne nicht - wie der Beschwerdeführer - seiner ansonsten ausgeübten gewerblichen Tätigkeit nachgehen. Der Sportverein habe gegenüber dem Beschwerdeführer nicht mehr Weisungsbefugnis als gegenüber dem Hersteller eines Werkes gehabt. Der hinsichtlich der Bauführung völlig auf sich gestellte Beschwerdeführer hätte nur bei außergewöhnlichen Maßnahmen Rücksprache mit dem Verein halten müssen. Auch aus der Tatsache, daß er nur regelmäßig über den Baufortschritt berichten habe müssen, ergebe sich, daß kein Dienst-, sondern ein Werkvertrag abgeschlossen worden sei. Der Beschwerdeführer sei weder verpflichtet gewesen, die Bauführung von einem bestimmten Dienstort aus zu leiten, noch sei es ihm untersagt gewesen, auf eigene Kosten Hilfskräfte zu beschäftigen oder sich bei einzelnen Tätigkeiten vertreten zu lassen. Aus dem Gesamtbild der Verhältnisse ergebe sich daher, daß mangels Einordnung in den betrieblichen Organismus des Auftraggebers zwischen dem Beschwerdeführer und dem Sportverein kein Dienst-, sondern ein Werkvertrag abgeschlossen worden sei. Hierbei sei insbesondere zu berücksichtigen, daß der Beschwerdeführer in den Streitjahren gegenüber einer größeren Anzahl von Auftraggebern in ähnlicher Art und Weise wie gegenüber dem Sportverein tätig geworden sei. Es erscheine überdies ungewöhnlich, daß sich der Sportverein für einen bestimmten Auftrag eines ansonsten selbständig tätigen Planungstechnikers als Arbeitnehmer bedient habe, anstatt - wie üblich - mit diesem einen Werkvertrag abzuschließen. Eine derartige Vorgangsweise könne nur mit dem mit der Vertragsgestaltung verbundenen steuersparenden Effekt erklärt werden.

Im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof macht der Beschwerdeführer inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides geltend.

In ihrer Gegenschrift beantragt die belangte Behörde, die Beschwerde als unbegründet und kostenpflichtig abzuweisen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Unter weitgehender Wiederholung seines Vorbringens im Verwaltungsverfahren bestreitet der Beschwerdeführer einerseits, daß die von ihm für den Sportverein ausgeübte Tätigkeit als Nebentätigkeit zu seiner ansonsten selbständig ausgeübten Haupttätigkeit anzusehen sei, weil seine Haupttätigkeit nicht die Planung und Bauüberwachung von Sport-, sondern die von Industrieanlagen umfasse und behauptet andererseits, aus dem Gesamtbild der Verhältnisse ergebe sich, daß zwischen ihm und dem Sportverein ein Dienst- und kein Werkvertrag abgeschlossen worden sei.

Die belangte Behörde konnte bei dem gegebenen Sachverhalt zu Recht davon ausgehen, daß die vom Beschwerdeführer für den Sportverein ausgeübte Tätigkeit als Nebentätigkeit zu der von ihm ansonsten ausgeübten Haupttätigkeit anzusehen ist. Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, „daß es sich bei meiner Tätigkeit für den Sportverein um eine im Verhältnis zu meiner hauptberuflichen Tätigkeit als Planungsingenieur für Industrieanlagen untergeordnete Nebentätigkeit handelte, die nur einen geringen Arbeits- und Zeitaufwand erforderte“ (vgl S 16 der

Beschwerde). Die vom Sportverein an den Beschwerdeführer in den Streitjahren bezahlten Beträge waren im Verhältnis zu den von ihm erklärten Umsätzen geringfügig. Dies auch dann, wenn das zwischen dem Beschwerdeführer und dem Sportverein abgeschlossene Rechtsverhältnis nur in den Jahren 1979 bis 1981 - wie die belangte Behörde zu Recht angenommen hat - Bestand hatte. Wie bereits der Prüfer und ihm im Endeffekt folgend die belangte Behörde in nicht rechtswidriger Weise ausgeführt haben, weist die vom Beschwerdeführer für den Sportverein ausgeübte Tätigkeit mit der von ihm ansonsten selbständig ausgeübten eine starke Ähnlichkeit auf. Dies wird auch in der Beschwerde bestätigt. „Ausschlaggebend für die Auswahl meiner Person war schließlich der Umstand, daß ich die für die Übernahme der Aufgabe notwendigen allgemeinen Kenntnisse und Erfahrungen auf dem Gebiet des Bauwesens nachweisen konnte“ (vgl. S. 19 der Beschwerde). Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung den Grundsatz entwickelt, daß dann, wenn die Haupttätigkeit des Steuerpflichtigen eine selbständige ist und gleichzeitig ein enger, wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Nebentätigkeit besteht, die Einkünfte aus der Nebentätigkeit - mögen sie auch für sich allein betrachtet solche aus nichtselbständiger Arbeit sein - gleich den Einkünften aus der selbständigen Haupttätigkeit zu qualifizieren sind; der zwangsläufig gegebene persönliche Zusammenhang ist unbeachtlich (vgl. Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, § 47 Tz. 3). Aus dem Gesamtbild der Verhältnisse ergibt sich daher im Einklang mit den Beschwerdeausführungen, daß die vom Beschwerdeführer für den Sportverein ausgeübte Tätigkeit wegen der gegenseitigen Verbindung und Abhängigkeit von der selbständig ausgeübten Tätigkeit dieser zuzurechnen ist, weswegen der belangten Behörde nicht entgegengetreten werden kann, wenn sie die sich daraus ergebenden steuerlichen Konsequenzen gezogen hat. Die belangte Behörde konnte bei dem gegebenen Sachverhalt zu Recht davon ausgehen, daß die vom Beschwerdeführer für den Sportverein ausgeübte Tätigkeit als Nebentätigkeit zu der von ihm ansonsten ausgeübten Haupttätigkeit anzusehen ist. Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, „daß es sich bei meiner Tätigkeit für den Sportverein um eine im Verhältnis zu meiner hauptberuflichen Tätigkeit als Planungsingenieur für Industrieanlagen untergeordnete Nebentätigkeit handelte, die nur einen geringen Arbeits- und Zeitaufwand erforderte“ (vergleiche, S. 16 der Beschwerde). Die vom Sportverein an den Beschwerdeführer in den Streitjahren bezahlten Beträge waren im Verhältnis zu den von ihm erklärten Umsätzen geringfügig. Dies auch dann, wenn das zwischen dem Beschwerdeführer und dem Sportverein abgeschlossene Rechtsverhältnis nur in den Jahren 1979 bis 1981 - wie die belangte Behörde zu Recht angenommen hat - Bestand hatte. Wie bereits der Prüfer und ihm im Endeffekt folgend die belangte Behörde in nicht rechtswidriger Weise ausgeführt haben, weist die vom Beschwerdeführer für den Sportverein ausgeübte Tätigkeit mit der von ihm ansonsten selbständig ausgeübten eine starke Ähnlichkeit auf. Dies wird auch in der Beschwerde bestätigt. „Ausschlaggebend für die Auswahl meiner Person war schließlich der Umstand, daß ich die für die Übernahme der Aufgabe notwendigen allgemeinen Kenntnisse und Erfahrungen auf dem Gebiet des Bauwesens nachweisen konnte“ (vergleiche, S. 19 der Beschwerde). Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung den Grundsatz entwickelt, daß dann, wenn die Haupttätigkeit des Steuerpflichtigen eine selbständige ist und gleichzeitig ein enger, wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Nebentätigkeit besteht, die Einkünfte aus der Nebentätigkeit - mögen sie auch für sich allein betrachtet solche aus nichtselbständiger Arbeit sein - gleich den Einkünften aus der selbständigen Haupttätigkeit zu qualifizieren sind; der zwangsläufig gegebene persönliche Zusammenhang ist unbeachtlich (vergleiche, Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, Paragraph 47, Tz. 3). Aus dem Gesamtbild der Verhältnisse ergibt sich daher im Einklang mit den Beschwerdeausführungen, daß die vom Beschwerdeführer für den Sportverein ausgeübte Tätigkeit wegen der gegenseitigen Verbindung und Abhängigkeit von der selbständig ausgeübten Tätigkeit dieser zuzurechnen ist, weswegen der belangten Behörde nicht entgegengetreten werden kann, wenn sie die sich daraus ergebenden steuerlichen Konsequenzen gezogen hat.

Der angefochtene Bescheid erweist sich bereits nach dem eben Gesagten als nicht rechtswidrig.

Der belangten Behörde ist aber auch kein Vorwurf zu machen, wenn sie in Würdigung des unbestrittenen Sachverhalts zu dem Schluß gelangt ist, daß der Beschwerdeführer mit dem Sportverein keinen Dienst-, sondern einen Werkvertrag abgeschlossen hat. Zunächst ist festzustellen, daß entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers die von ihm für den Sportverein ausgeübte Tätigkeit (Planung und Bauüberwachung einer Tennishalle, einer Kegelbahn und eines Restaurants) regelmäßig nicht im Rahmen eines Dienst-, sondern eines Werkvertrages erbracht wird, weil das Wesen einer derartigen Tätigkeit in der Erbringung eines bestimmten Werkes liegt. Für das Vorliegen eines Werkvertrages spricht auch die Tatsache, daß von vornherein - ungeachtet der Bauzeit - die Zahlung eines Fixbetrages von 200.000 S zuzüglich einer Prämie von 50.000 S vereinbart worden ist. Hierbei spielt es keine Rolle, daß die Prämie im Endeffekt nicht ausbezahlt wurde. Den Ausführungen des Beschwerdeführers, bei einem Fixpreis gebe es kein

Unternehmerwagnis, ist zu entgegnen, daß in konsequenter Verfolgung dieser Ansicht der Abschluß eines Werkvertrages de facto die Begründung eines Dienstverhältnisses nach sich ziehen würde, weil der Inhalt eines solchen Vertrages im wesentlichen darin besteht, ein bestimmtes Werk innerhalb einer festgesetzten Zeit gegen einen üblicherweise fixen Preis zu erbringen. Die Bestimmungen über den Werkvertrag würden, folgte man der Ansicht des Beschwerdeführers, inhaltsleer. Auch bei einem zu einem Fixpreis abgeschlossenen Werkvertrag obliegt es der Disposition des Ausführenden, durch Einsatz geeigneter Mittel einen möglichst hohen Gewinn zu erzielen. Darin liegt das Unternehmerwagnis des Ausführenden. Bei einem Werkvertrag ist zwar eine sachliche, im Gegensatz zu einem Dienstvertrag jedoch keine persönliche Weisungsgebundenheit gegeben. Dem Auftraggeber wird bei größeren Projekten regelmäßig das Recht eingeräumt, den Fortschritt des bedungenen Werkes zu kontrollieren, um so Mängel sogleich abstellen zu können. Ebenso ist der Ausführende in der Regel verpflichtet, über den Fortgang des Werkes zu berichten und bei außergewöhnlichen Maßnahmen mit dem Auftraggeber Rücksprache zu halten. Aus diesen Umständen ergibt sich jedoch noch keine persönliche Weisungsgebundenheit im Sinn der eben dargelegten Ausführungen. Der Beschwerdeführer schuldete dem Sportverein keineswegs seine Arbeitskraft. Vielmehr war er nur zur Erbringung eines bestimmten Werkes in einer bestimmten Zeit verpflichtet, wobei es in seiner Disposition stand, Ort und Zeit zu wählen. Wie in der Beschwerde auf § 15 ausgeführt wird, war der Sportverein nicht in der Lage, dem Beschwerdeführer einen Arbeitsraum zur Verfügung zu stellen. Die Planung der Bauten mußte daher zwangsläufig in den Betriebsräumlichkeiten des Beschwerdeführers, die mit dessen Wohnsitz ident sind, erfolgen, während die Bauüberwachung naturgemäß am Ort des Geschehens zu erfolgen hatte. Diese Umstände sprechen wohl eher für das Vorliegen eines Werk- als für das eines Dienstvertrages, weil einem Arbeitnehmer am Dienstort üblicherweise ein Arbeitsraum bei gleichzeitiger Festlegung der Dienstzeit zur Verfügung gestellt wird. Bei Abschluß eines Werkvertrages kann stillschweigend vereinbart werden, daß das Werk vom Auftragnehmer persönlich erbracht wird. Der Beschwerdeführer vermag daher mit dem Hinweis allein, er habe die vereinbarten Leistungen persönlich erbracht, nicht darzutun, daß ein Dienst- und kein Werkvertrag abgeschlossen worden sei. Daß der Beschwerdeführer im Streitzeitraum für mehrere Auftraggeber in ähnlicher Art wie für den Sportverein tätig war (auf die obigen Ausführungen betreffend Haupt- und Nebentätigkeit wird hingewiesen), ist aktenkundig und wird im Endeffekt auch nicht bestritten. Schließlich ist noch zu bemerken, daß es jeder wirtschaftlichen Übung widerspricht, nach Beendigung einer bedungenen Dienstleistung noch durch dreijahre hindurch Löhne auszuzahlen. Die Ausführungen, es hätte sich hierbei um einen Zeitausgleich (1) gehandelt, können nur als Schutzbehauptungen angesehen werden, um so die lange Dauer des behaupteten Dienstverhältnisses plausibel zu machen. Der belangten Behörde ist aber auch kein Vorwurf zu machen, wenn sie in Würdigung des unbestrittenen Sachverhalts zu dem Schluß gelangt ist, daß der Beschwerdeführer mit dem Sportverein keinen Dienst-, sondern einen Werkvertrag abgeschlossen hat. Zunächst ist festzustellen, daß entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers die von ihm für den Sportverein ausgeübte Tätigkeit (Planung und Bauüberwachung einer Tennishalle, einer Kegelbahn und eines Restaurants) regelmäßig nicht im Rahmen eines Dienst-, sondern eines Werkvertrages erbracht wird, weil das Wesen einer derartigen Tätigkeit in der Erbringung eines bestimmten Werkes liegt. Für das Vorliegen eines Werkvertrages spricht auch die Tatsache, daß von vornherein - ungeachtet der Bauzeit - die Zahlung eines Fixbetrages von 200.000 S zuzüglich einer Prämie von 50.000 S vereinbart worden ist. Hierbei spielt es keine Rolle, daß die Prämie im Endeffekt nicht ausbezahlt wurde. Den Ausführungen des Beschwerdeführers, bei einem Fixpreis gebe es kein Unternehmerwagnis, ist zu entgegnen, daß in konsequenter Verfolgung dieser Ansicht der Abschluß eines Werkvertrages de facto die Begründung eines Dienstverhältnisses nach sich ziehen würde, weil der Inhalt eines solchen Vertrages im wesentlichen darin besteht, ein bestimmtes Werk innerhalb einer festgesetzten Zeit gegen einen üblicherweise fixen Preis zu erbringen. Die Bestimmungen über den Werkvertrag würden, folgte man der Ansicht des Beschwerdeführers, inhaltsleer. Auch bei einem zu einem Fixpreis abgeschlossenen Werkvertrag obliegt es der Disposition des Ausführenden, durch Einsatz geeigneter Mittel einen möglichst hohen Gewinn zu erzielen. Darin liegt das Unternehmerwagnis des Ausführenden. Bei einem Werkvertrag ist zwar eine sachliche, im Gegensatz zu einem Dienstvertrag jedoch keine persönliche Weisungsgebundenheit gegeben. Dem Auftraggeber wird bei größeren Projekten regelmäßig das Recht eingeräumt, den Fortschritt des bedungenen Werkes zu kontrollieren, um so Mängel sogleich abstellen zu können. Ebenso ist der Ausführende in der Regel verpflichtet, über den Fortgang des Werkes zu berichten und bei außergewöhnlichen Maßnahmen mit dem Auftraggeber Rücksprache zu halten. Aus diesen Umständen ergibt sich jedoch noch keine persönliche Weisungsgebundenheit im Sinn der eben dargelegten Ausführungen. Der Beschwerdeführer schuldete dem Sportverein keineswegs seine Arbeitskraft. Vielmehr war er nur zur Erbringung eines bestimmten Werkes in einer

bestimmten Zeit verpflichtet, wobei es in seiner Disposition stand, Ort und Zeit zu wählen. Wie in der Beschwerde auf Paragraph 15, ausgeführt wird, war der Sportverein nicht in der Lage, dem Beschwerdeführer einen Arbeitsraum zur Verfügung zu stellen. Die Planung der Bauten mußte daher zwangsläufig in den Betriebsräumlichkeiten des Beschwerdeführers, die mit dessen Wohnsitz ident sind, erfolgen, während die Bauüberwachung naturgemäß am Ort des Geschehens zu erfolgen hatte. Diese Umstände sprechen wohl eher für das Vorliegen eines Werk- als für das eines Dienstvertrages, weil einem Arbeitnehmer am Dienstort üblicherweise ein Arbeitsraum bei gleichzeitiger Festlegung der Dienstzeit zur Verfügung gestellt wird. Bei Abschluß eines Werkvertrages kann stillschweigend vereinbart werden, daß das Werk vom Auftragnehmer persönlich erbracht wird. Der Beschwerdeführer vermag daher mit dem Hinweis allein, er habe die vereinbarten Leistungen persönlich erbracht, nicht darzutun, daß ein Dienst- und kein Werkvertrag abgeschlossen worden sei. Daß der Beschwerdeführer im Streitzeitraum für mehrere Auftraggeber in ähnlicher Art wie für den Sportverein tätig war (auf die obigen Ausführungen betreffend Haupt- und Nebentätigkeit wird hingewiesen), ist aktenkundig und wird im Endeffekt auch nicht bestritten. Schließlich ist noch zu bemerken, daß es jeder wirtschaftlichen Übung widerspricht, nach Beendigung einer bedungenen Dienstleistung noch durch dreijahre hindurch Löhne auszuzahlen. Die Ausführungen, es hätte sich hierbei um einen Zeitausgleich (1) gehandelt, können nur als Schutzbehauptungen angesehen werden, um so die lange Dauer des behaupteten Dienstverhältnisses plausibel zu machen.

Die belangte Behörde ist daher nicht rechtswidrig vorgegangen, wenn sie aus dem Gesamtbild der Verhältnisse dem Dienstvertrag als vorgetäuscht die steuerliche Anerkennung versagte, vielmehr einen Werkvertrag als gegeben ansah, wobei sie ins Kalkül ziehen durfte, daß der Beschwerdeführer einerseits durch die gewählte Vertragsgestaltung keine Abgaben für die von ihm für den Sportverein ausgeübte Tätigkeit zu entrichten gehabt hätte, sondern sogar Gutschriften durch die Gewährung des Arbeitnehmerabsetzbetrages lukrieren hätte können, andererseits als Gründungsmitglied des Sportvereins zu diesem in einem Naheverhältnis steht.

Dem angefochtenen Bescheid haftet daher die behauptete Rechtswidrigkeit des Inhaltes nicht an, weshalb die Beschwerde gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen war. Dem angefochtenen Bescheid haftet daher die behauptete Rechtswidrigkeit des Inhaltes nicht an, weshalb die Beschwerde gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen war.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung vom 17. April 1989, BGBl Nr 206. Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung vom 17. April 1989, Bundesgesetzblatt, Nr 206.

Wien, am 19. September 1989

#### **Schlagworte**

Definition von Begriffen mit allgemeiner Bedeutung VwRallg7 Werkvertrag Dienstvertrag Werkvertrag Sportverein

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1989:1986140083.X00

#### **Im RIS seit**

11.07.2001

#### **Zuletzt aktualisiert am**

23.09.2024

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)