

# TE Vwgh Erkenntnis 2004/9/29 99/13/0183

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 29.09.2004

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §115 Abs1;

EStG 1988 §22;

EStG 1988 §23;

EStG 1988 §25;

EStG 1988 §47 Abs1;

EStG 1988 §47 Abs2;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Mag. Heinzl, Dr. Fuchs und Dr. Büsser als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl LL.M., über die Beschwerde der W Gesellschaft m.b.H. in W, vertreten durch Brandner & Brandner Consulting Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m. b.H. in 1180 Wien, Gersthofer Straße 162, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 3. August 1999, Zl. RV/273-16/17/99, betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Säumniszuschläge für den Zeitraum 1. Jänner 1990 bis 31. Dezember 1994, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.172,88 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die beschwerdeführende GmbH führt einen Hotel- und Gastronomiebetrieb. Ihre alleinige Gesellschafterin betätigt sich u. a. in der Veranstaltung von Seminaren. Auch den Teilnehmern dieser Veranstaltungen bietet die Beschwerdeführerin Übernachtungs- und Verpflegungsmöglichkeiten an.

Anlässlich einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde u.a. festgestellt, dass von der Beschwerdeführerin für den Wochenendseminarbetrieb der Gesellschafterin der Beschwerdeführerin Aushilfskräfte beschäftigt würden, welche für den reibungslosen Ablauf der Veranstaltungen zuständig seien. Laut Auskunft des Steuerberaters seien mit diesen Personen mündliche Werkverträge abgeschlossen worden. Nach einer dem Finanzamt

übermittelten Tätigkeitsbeschreibung seien die Aufsichtspersonen jedoch derart in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin eingegliedert, dass diese Tätigkeit nichtselbständig ausgeübt werde. Überdies sei vom Finanzamt bei einer Kontrolle der betroffenen Personen festgestellt worden, dass die Wochenenddienste überwiegend von Dienstnehmern der Gesellschafterin der Beschwerdeführerin ausgeübt würden, also von Personen, welche diese Tätigkeit während der Woche als nichtselbständige Arbeit ausübten.

Das Finanzamt folgte diesen Prüfungsfeststellungen und erließ für den Zeitraum 1. Jänner 1990 bis 31. Dezember 1994 einen Bescheid, mit welchem u.a. entsprechende Nachforderungen an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie Säumniszuschläge vorgeschrieben wurden.

In der unter anderem dagegen erhobenen Berufung wurde die Ansicht vertreten, dass im Fall des Wochenenddienstes keine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus vorliege, sondern Werkverträge abgeschlossen worden seien. Es sei zwar richtig, dass die Wochenenddienste teilweise von Dienstnehmern der Gesellschafterin der Beschwerdeführerin ausgeübt würden, diese Personen seien jedoch während der Woche mit ganz anderen Tätigkeiten (Seminarorganisation, Sekretariat etc.) befasst. Die Tätigkeiten des Wochenenddienstes würden in keinem Fall von diesen Personen während der Woche ausgeübt. Hier dürfte es im Zuge der Lohnsteuerprüfung zu einer Verwechslung zwischen der Gesellschafterin der Beschwerdeführerin und der Beschwerdeführerin gekommen sein. Nach der der Berufung angeschlossenen Tätigkeitsbeschreibung hätten die Vertragspartner der Beschwerdeführerin bestimmte Tätigkeiten auszuüben. Dabei seien sie nicht weisungsgebunden, hätten eine freie Arbeitseinteilung, könnten sich durch andere Personen vertreten lassen und erhielten keine Spesenvergütung. Die Entscheidung, die Tätigkeit für die Gesellschaft auszuüben, stehe dem Vertragspartner immer frei. Eine Verpflichtung, diese Tätigkeit auszuüben, bestehe nicht. Die Wochenenddienste würden von den betreffenden Personen dementsprechend in unregelmäßigen Abständen geleistet. "Die Tätigkeit des Wochenenddienstes" werde "während der Woche von verschiedenen Personen (Rezeption, Hausarbeiter, etc.) durchgeführt". Diese Personen seien bei der Gesellschafterin der Beschwerdeführerin beschäftigt und hätten "nie einen Wochenenddienst durchgeführt". Nach der der Berufung angeschlossenen Tätigkeitsbeschreibung des "Wochenenddienstes" werde die entsprechende Person (oder ihre Vertretung) damit beauftragt, innerhalb einer bestimmten Zeitspanne Tätigkeiten auszuführen, die sicherstellen, dass die Liegenschaft während des Wochenendes nicht gänzlich unbetreut bleibe. An nötigen Arbeitsschritten sind in der der Berufung angeschlossenen Tätigkeitsbeschreibung aufgezählt: "Kontrolle der Seminarräume und Verteilung der Seminarunterlagen (zeitungebunden, jedoch vor Beginn der Veranstaltung), sporadische Kontrolle der Liegenschaft und der Büroräume ... (gegebenenfalls Geräte ausschalten und Fenster schließen), Abholung der Zeitschriften in der Trafik, Erledigung eines abgeschlossenen Projektes im Bereich der Bürotätigkeit (Kopieren einer Seminarunterlage, Falzen einer Einladung, Kuvertierarbeiten für eine Aussendung), Teilnehmerbetreuung, Entgegennahme von Anfragen, Mitteilung der kompetenten Gesprächspartner, Aufmerksammachung auf das Publikations- und Skriptenangebot, Bildungspaßverkauf, Anregungen und Kritik von Referenten entgegennehmen und einen entsprechenden Bericht verfassen, bei Bedarf Ausgabe von Jahresprogrammen und Hinweiserteilung in Bezug auf weitere Veranstaltungen".

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung abgewiesen. Die im Wochenenddienst tätigen Personen hätten keinerlei Möglichkeit, auf die Höhe ihrer Entgelte direkt Einfluss zu nehmen. Aus den vorgelegten Unterlagen sei vielmehr ersichtlich, dass die Entgelte auf Basis von einheitlichen Tageslöhnen berechnet würden. In der Berufung werde darauf hingewiesen, dass die Auftragnehmer keine Spesenvergütung erhielten. In Anbetracht der Tatsache, dass seitens der Abgabenbehörde das Anfallen von Spesen im Rahmen der oben angeführten Tätigkeiten kaum vorstellbar sei, stelle dieser Punkt der Vereinbarung jedoch kein ausreichendes Indiz für ein Unternehmerwagnis dar. Die einzelnen Tätigkeiten im Rahmen des Wochenenddienstes seien im Hinblick auf Art und Umfang der zu verrichtenden Arbeiten prinzipiell vorgegeben. Die Auftragnehmer hätten nicht die Möglichkeit, den Ablauf des Dienstes durch eigenständiges Handeln frei zu gestalten. Lediglich die Reihenfolge der zu erbringenden Leistungen könne unter Umständen selbst bestimmt werden. Nach dem Berufungsvorbringen hätten die Auftragnehmer zwar die Möglichkeit, sich bei der Ausübung ihrer Tätigkeit vertreten zu lassen, auf Grund der Tätigkeitsbeschreibung bestünde jedoch kein Zweifel, dass für die zu erbringenden Leistungen ein gewisses Maß an entsprechender Vorkenntnis notwendig sei (z.B. für das Verfassen eines Berichtes). Aus diesem Grund könne eine "echte" Vertretungsbefugnis nicht angenommen werden.

Die Beschwerdeführerin stellte den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte ergänzend aus, dass die Argumentation zur Vertretungsbefugnis übersehe, dass durch eine

allenfalls notwendige Einschulung keinesfalls die Berechtigung verloren gehe, einen Vertreter zu bestellen. Es wäre allerdings Aufgabe des Vertretenen, seinen Stellvertreter einzuschulen. Diese Tatsache spreche nicht gegen einen Werkvertrag, da sonst ein Werkvertrag nur bei jenen Tätigkeiten möglich wäre, die quasi selbst erklärend seien und daher keiner Einarbeitung bedürften. Zur Frage des Unternehmerrisikos könne der Argumentation des Finanzamtes, dass das Entgelt auf Basis von einheitlichen "Tageslöhnen" berechnet werde, nicht gefolgt werden, da keine "Tageslöhne", sondern Honorare vereinbart worden seien, die für ein bestimmtes Werk bezahlt würden. Diese Vereinbarung unterliege dem Verhandlungsgeschick sowie dem Angebot an bzw. der Nachfrage nach diesen Leistungen. Bei unzureichender Leistung stehe den Auftragnehmern nicht das volle Honorar zu, im Extremfall würde die Gesellschaft das Honorar auch zur Gänze nicht auszahlen, wenn die Leistung mit entsprechenden Mängeln behaftet sei. Die Auftragnehmer trügen überdies im Hinblick auf eine weitere Auftragserteilung insofern ein Unternehmerrisiko, als es nur bei korrekter Erbringung des vereinbarten Werkes zu einer weiteren Beauftragung komme. Die Einnahmen des Auftragnehmers hingen somit sehr wohl von seiner Tüchtigkeit, seinem Fleiß, seiner Ausdauer und persönlichen Geschicklichkeit ab. Den Auftragnehmern entstünden durch die An- und Abreise zum Auftraggeber jedenfalls Fahrtkosten, die nicht ersetzt würden. Weitere Spesen im Zusammenhang mit der Auftragsabwicklung (Telefonkosten, Büromaterial, etc.) könnten durchaus anfallen. Da diese Kosten nicht ersetzt würden, könne die Gesellschaft nicht beurteilen, in welchem Umfang sie angefallen bzw. in den Steuererklärungen der Auftragnehmer geltend gemacht worden seien. Für die Auftraggeber sei allein die Vereinbarung wesentlich, dass keine Spesen ersetzt würden und sie daher aus der Auftragsdurchführung nicht mit weiteren Kosten rechnen müssten. Sollten Spesen anfallen, gingen diese zu Lasten des Auftragnehmers. Die Auftragnehmer unterlägen in der Erbringung ihrer Werkleistungen auch keinen Weisungen, sondern hätten nur das Werk entsprechend dem vorher festgelegten Leistungsumfang zu erbringen. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin sei das Vertragsverhältnis hinsichtlich der Wochenenddienste als Werkvertrag zu beurteilen, weil die Auftragnehmer die Möglichkeit hätten, sich durch andere Personen vertreten zu lassen, die Auftragnehmer ihre Kosten selber zu tragen hätten und keine Kostenersätze geleistet würden, die Auftragnehmer ein Unternehmerwagnis trügen, da sie das Honorar nur bei korrekter Erbringung des vereinbarten Werkes erhielten, nicht auf das Bemühen des Auftragnehmers abgestellt werde und hinsichtlich der Art der Durchführung keine Weisungsbefugnis des Auftraggebers bestehe.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung insoweit ab, als sie im Zusammenhang mit der Beurteilung der die "Wochenenddienste" betreffenden Tätigkeit erhoben worden war. Begründend wies die belangte Behörde darauf hin, dass die für die Rechtsmittelbearbeitung übersandte Tätigkeitsbeschreibung nur als Handzettel zur Orientierung über die Tätigkeit für die den Wochenenddienst leistenden Personen angesehen werden könne. Da somit keinerlei schriftliche Unterlagen über das Rechtsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und "den Wochenenddiensten" vorliege, könne der Berufung schon aus diesem Grund kein Erfolg beschieden sein. Aber auch eine Auseinandersetzung mit den von der Beschwerdeführerin in der Berufung vorgebrachten Argumenten ergebe keine geänderte Betrachtungsweise, da die Rechtsmittelbehörde die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung gemachten Darlegungen teile, womit diesbezüglich auf diese Entscheidung verwiesen werde. Die behauptete Vertretungsbefugnis sei bei Betrachtung des Niveaus der einzelnen Arbeiten nur theoretischer Natur und "in Wahrheit äußerst unwahrscheinlich". Zur Frage des Unternehmerrisikos merkte die belangte Behörde an, dass die diesbezüglich eingesehenen Belege klar erkennen ließen, dass es sich bei den Entgelten sehr wohl um einheitliche Tagessätze handle. Zum Argument der Beschwerdeführerin, bei der Ausführung der Tätigkeit könnten Spesen wie z.B. Telefonkosten, Kosten für Büromaterial etc. entstehen, die der Auftragnehmer selbst zu tragen habe, vertrat die belangte Behörde die Ansicht, dass "dies höchst unglaubwürdig" erscheine, da die Wochenenddienste doch in den Räumlichkeiten der Gesellschafterin der Beschwerdeführerin ausgeübt würden, sodass anzunehmen sei, dass derartige Kosten von dieser getragen würden. Die belangte Behörde vertrat die Ansicht, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Dienstverhältnisse vorlägen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Nach Lehre und Rechtsprechung sind bei Abgrenzung von selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit wesentliche Merkmale einerseits das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, andererseits das Vorliegen einer Weisungsgebundenheit, d.h. die Verpflichtung einer natürlichen Person als Dienstnehmer, bei ihrer Tätigkeit die Weisungen eines anderen - des Dienstgebers - zu befolgen, sowie die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Dienstgebers. Es ist daher das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der

Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen. Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag oder Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend. Erst wenn die Behörde ein genaues Bild über die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit der beschäftigten Person, die Pflichten, die ihr obliegen, die Risiken, die sie zu tragen hat, und ihre allfällige Weisungsgebundenheit besitzt, kann ein entsprechend fundiertes Urteil über die Selbständigkeit oder Unselbständigkeit der Tätigkeit abgegeben werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. April 2004, 2000/14/0125).

Vor diesem Hintergrund trägt die Ansicht der belangten Behörde, der Berufung könne schon deswegen kein Erfolg beschieden sein, weil "im Widerspruch zur Verkehrsauffassung keinerlei schriftliche Unterlagen" über das Rechtsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und den "Wochenenddiensten" vorlägen, den Spruch des angefochtenen Bescheides nicht. Abgesehen davon, dass eine Verkehrsauffassung hinsichtlich der gebotenen Schriftlichkeit von entsprechenden Unterlagen nicht besteht, mag es zutreffen, dass schriftliche Vereinbarungen die Beurteilung von Rechtsverhältnissen erleichtern. Aber auch das Fehlen schriftlicher Unterlagen entbindet die Behörde nicht davon, den maßgeblichen Sachverhalt zu ermitteln, sich also ein genaues Bild über die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit der beschäftigten Personen, die Pflichten, die ihnen oblagen, und die Risiken, die sie zu tragen hatten, zu verschaffen.

Soweit die belangte Behörde die Tätigkeit der die Wochenenddienste leistenden Personen auch danach zu untersuchen versucht, ob im Beschwerdefall die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen, und sie in diesem Zusammenhang (lediglich) auf die Vertretungsbefugnis, das Unternehmerwagnis und die Spesenvergütung näher eingeht, bleibt sie eine ausreichende Begründung ihrer Ansicht, nach dem Gesamtbild der Verhältnisse lägen Dienstverhältnisse vor, schuldig. Abgesehen davon, dass die belangte Behörde dabei insbesondere auf die wesentliche Frage der organisatorischen Eingliederung nicht eingeht - in der Gegenschrift räumt die belangte Behörde sogar ein, dass eine organisatorische Eingliederung der die "Wochenenddienste" vershenden Personen nicht vorlag -, beurteilte sie die im Verwaltungsverfahren behauptete Vertretungsbefugnis unter Hinweis auf das "Niveau" der einzelnen Arbeiten als "äußerst unwahrscheinlich", wobei sie nach den zitierten Tätigkeitsbeschreibungen (Entgegennahme von Anregungen und Kritik der Referenten sowie Verfassung eines entsprechenden Berichtes) die Ansicht vertreten dürfte, dass das Niveau der von einem allfälligen Vertreter zu erbringenden Leistung zu hoch wäre, um von einer praktischen Bedeutung der Vertretung ausgehen zu können. Auch in der Berufungsvorentscheidung, auf welche die belangte Behörde im Übrigen verweist, war das Finanzamt davon ausgegangen, dass ein "gewisses Maß an Vorkenntnissen" notwendig sei, weshalb eine "echte" Vertretungsbefugnis nicht angenommen werden könne. Auf konkrete Sachverhaltsfeststellungen konnte die belangte Behörde ihre Ansicht, eine Vertretungsbefugnis sei im Beschwerdefall nicht vereinbart gewesen aber ebenso wenig stützen, wie sie im Zusammenhang mit der "Spesenvergütung" lediglich die Ansicht vertrat, dass es "höchst unwahrscheinlich" sei, dass die Auftragnehmer Telefonkosten, Kosten für Büromaterial etc. selbst zu tragen gehabt hätten. Eine konkrete Anfrage unter Bezugnahme auf die Tätigkeitsbeschreibung, in welcher Bürotätigkeiten angeführt sind, welche zweifellos Kosten für Büromaterial verursachten, richtete die belangte Behörde aber zur Klärung des Sachverhaltes weder an die Beschwerdeführerin noch an im Wochenenddienst tätige Personen.

Zur Frage des Unternehmerwagnisses führte die belangte Behörde in Ergänzung der Argumentation in der Berufungsvorentscheidung lediglich aus, dass die eingesehenen Belege klar hätten erkennen lassen, dass es sich entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin um einheitliche Tagessätze handelte. Auf das weitere, ein Unternehmerwagnis begründende Vorbringen im Verwaltungsverfahren, wonach etwa bei ungenügender Leistungserbringung nur ein Teil der "Honorare" ausbezahlt worden wäre, ging die belangte Behörde nicht ein.

Die aufgezeigten Verfahrensmängel sind auch wesentlich, weil nicht auszuschließen ist, dass die belangte Behörde bei Beachtung der Verfahrensvorschriften im Rahmen der Untersuchung, ob nach dem Gesamtbild der Tätigkeit die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit der die Wochenenddienste bestreitenden Personen überwiegen, zu einem anderen Ergebnis hätte kommen können. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 29. September 2004

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2004:1999130183.X00

**Im RIS seit**

05.11.2004

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

© 2024 JUSLINE

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

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