jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2002/12/19 99/15/0191

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 19.12.2002

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §303 Abs4;
EStG 1988 §47 Abs1;
EStG 1988 §47 Abs2;
EStG 1988 §82;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer sowie die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde der T GmbH & Co Betriebs KG in V, vertreten durch Lirk - Ramsauer - Perner & Partner, Rechtsanwälte in 5020 Salzburg, Rochusgasse 4/Franz-Huemer-Straße 16, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 9. August 1999, Zl. RV-330.96/1-9/96, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1990 bis 1992) sowie Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1990 bis 30. Juni 1995, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.089,68 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung traf der Prüfer die Feststellung, die Beschwerdeführerin habe - zusätzlich zu ihren sonstigen Bediensteten - seit 1. Jänner 1990 die Krankenschwestern LE und KR angestellt. Die beiden Krankenschwestern hätten ihren Wohnsitz in der Schweiz und würden im Wege eines Arbeitsgestellungsvertrages von der O-AG mit Sitz in der Schweiz der Beschwerdeführerin, die ein Sporthotel betreibt, überlassen. Ohne Zweifel hielten sich die Krankenschwestern länger als 183 Tage im Jahr in Österreich auf, sodass Österreich jedenfalls das Besteuerungsrecht zukomme. Erst im Zuge eines Gespräches vom 19. Juli 1995 mit dem Arzt Dr. S sei bekannt geworden, dass die Beschwerdeführerin die Krankenschwestern beschäftige.

Den Prüfungsfeststellungen folgend nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Haftung für Lohnsteuer sowie Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum Jänner 1990 bis

Dezember 1992 wieder auf und erließ für den Zeitraum Jänner 1990 bis Juni 1995 Bescheide betreffend Haftung für Lohnsteuer sowie Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, bei welchen es davon ausging, dass es sich bei den von der Beschwerdeführerin an die O-AG bezahlten Beträgen (in Rechnung gestellte Personalaufwendungen) um Arbeitslohn der Krankenschwestern LE und KR gehandelt habe.

Die gegen diese Bescheide erhobene Berufung wies die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid als unbegründet ab. Zur Begründung wird ausgeführt:

1. Wiederaufnahme der Verfahren:

Die Wiederaufnahme der Verfahren für den Zeitraum 1990 bis 1992 sei erforderlich gewesen, weil das Finanzamt für diesen Zeitraum im Anschluss an eine frühere Lohnsteuerprüfung bereits Bescheide betreffend Haftung für Lohnsteuer und Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag von Dienstgeberbeitrag erlassen gehabt habe. In der seinerzeitigen Prüfung habe der Prüfer nicht davon ausgehen müssen, dass Aufwendungen für die im Wege der Personalgestellung bezogenen Leistungen, für welche Rechnungen der Personalgestellungsfirma vorgelegen seien, in Wahrheit Lohnzahlungen darstellten, hinsichtlich derer die Beschwerdeführerin Dienstgeberin sei. Die Zusammenhänge seien erst durch das Gespräch mit dem Arzt Dr. S vom 19. Juli 1995 bekannt geworden. Das Finanzamt habe durch dieses Gespräch davon Kenntnis erlangt, dass die Beschwerdeführerin die von der O-AG in Rechnung gestellten Beträge für die beiden Krankenschwestern LE und KR zwar bezahle, diese Krankenschwestern aber auch für Dr. S arbeiteten. Die Krankenschwestern seien im Haus der Beschwerdeführerin in der Station 3 - das sei ein Bereich, welcher dem Arzt Dr. S überlassen sei - zusammen mit österreichischen Kolleginnen als Krankenschwestern tätig gewesen. Die österreichischen Krankenschwestern seien als Dienstnehmer behandelt worden, deshalb könne davon ausgegangen werden, dass auch die Krankenschwestern LE und KR in die Organisation der Beschwerdeführerin eingegliedert gewesen seien. Dr. S habe wesentlichen Einfluss auf die Auswahl des ihm zur Verfügung gestellten Personals genommen und zumindest im medizinischen Bereich den ihm zur Verfügung gestellten Arbeitskräften Weisungen erteilen können. Die Beschwerdeführerin sei Vertragspartnerin der O-AG gewesen und habe die von dieser Gesellschaft ihr gestellten Rechnungen ("Wir erlauben uns, Ihnen

die Personalaufwendungen der bei Ihnen im Monat ... beschäftigten

Mitarbeiter in Rechnung zu stellen.") beglichen. Aus diesen Umständen ergebe sich, dass die O-AG weder Einfluss auf die Auswahl der Arbeitskräfte gehabt habe (die Auswahl sei von Dr. S vorgenommen worden) noch sonst in irgendeiner Weise Agenden des Arbeitgebers wahrgenommen habe. Die Funktion der O-AG beschränke sich darauf, Rechnungen zu stellen und das Inkasso durchzuführen. Es sei auch bekannt geworden, dass Dr. S die beiden Krankenschwestern bereits in der Schweiz beschäftigt habe. Nichts hätte ihn daran hindern können, die beiden Krankenschwestern selber als Dienstnehmerinnen aufzunehmen. Offenkundig habe die Beschwerdeführerin Dr. S die Station inklusive Belegschaft zur Verfügung gestellt und deshalb die beiden Krankenschwestern in ihrem Stand geführt. Wenn die Beschwerdeführerin vorgebracht habe, sie könne nicht Arbeitgeberin sondern nur Gestellungsnehmerin sein, weil das Weisungsrecht betreffend die beiden Krankenschwestern LE und KR nicht bei ihr, sondern bei Dr. S gelegen sei, und auch die Arbeitsbewilligungen auf ihn lauteten, so sei dies wenig überzeugend. Es habe ja auch nicht Dr. S, sondern die Beschwerdeführerin die Kosten für die beiden Krankenschwestern beglichen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei daher die Beschwerdeführerin als Dienstgeberin anzusehen.

2. Haftung für Lohnsteuer, Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag:

Strittig sei, ob Arbeitgeber der beiden Krankenschwestern LE und KR die Beschwerdeführerin oder die O-AG sei. Bei der Überlassung von Arbeitskräften an Dritte sei in der Regel derjenige Arbeitgeber, der die Arbeitnehmer dem Dritten überlasse. Unter bestimmten Voraussetzungen sei aber bei der internationalen Arbeitskräftegestellung der Gestellungsnehmer als steuerlicher Arbeitgeber der Leiharbeitskräfte anzusehen (vgl. Z 8 des OECD-Kommentars zu Art. 15 des OECD-Musterabkommens); dies sei der Fall, wenn der Arbeitskräftegesteller keine Verantwortung und kein Risiko für die Arbeitsergebnisse trage, das Weisungsrecht dem Gesellungsnehmer zukomme, die Arbeiten an Orten ausgeführt würden, die der Aufsicht und Verantwortung des Gestellungsnehmers unterlägen, der Gesteller die zu leistende Vergütung anhand der Arbeitszeit berechne (oder eine andere Beziehung zwischen der Vergütung und den bezahlten Arbeitslöhnen bestehe), Werkzeuge und Werkstoffe im Wesentlichen vom Gestellungsnehmer beigestellt würden und die Zahl und Qualifikation der Arbeitnehmer nicht ausschließlich vom Gesteller bestimmt würden. In der Berufung habe die Beschwerdeführerin vorgebracht, das Weisungsrecht hinsichtlich der Krankenschwestern LE

und KR obliege nicht ihr, sondern Dr. S, und zwar nicht nur für den medizinischen Bereich, sondern auch hinsichtlich der Arbeitseinteilung, Urlaubseinteilung etc. Die Arbeit werde an Orten verrichtet, die der Verantwortung von Dr. S unterlägen. Die Qualifikation der Arbeitnehmer werde von der O-AG bestimmt. Die Beschäftigungsgenehmigungen lauteten auf Dr. S. Nach Ansicht der belangten Behörde ergebe sich aus der Notiz des Prüfers über eine Besprechung vom 19. Juli 1997 mit dem Beschwerdeführer, dass Dr. S mitgeteilt habe, die in Rede stehenden Krankenschwestern LE und KR seien schon in der Schweiz bei ihm beschäftigt gewesen. Daraus ergebe sich nach Ansicht der belangten Behörde, dass Dr. S der Beschwerdeführerin ihm persönlich bekanntes Personal vermittelt habe. Die O-AG könne deshalb schwerlich mit der Verantwortung für die Arbeitsergebnisse der von der Beschwerdeführerin (auf Anraten des Dr. S) ausgewählten Arbeitskräfte belastet werden. Daraus ergebe sich eindeutig, dass die Anzahl und die Qualifikation der Arbeitnehmer nicht ausschließlich vom Verleiher bestimmt würden. Soweit die Beschwerdeführerin auf das Weisungsrecht des Dr. S verweise, halte dem die belangte Behörde entgegen, dass Dr. S nicht das alleinige Weisungsrecht zugekommen sei. Die beiden Krankenschwestern LE und KR seien sehr wohl unter der Dienstaufsicht der Beschwerdeführerin gestanden. Dass die Krankenschwestern ihre Arbeit an einem Ort erbracht hätten, welcher der Aufsicht und der Verantwortung des Dr. S unterliege, stimme nur zum Teil. Die Beschwerdeführerin habe nicht erwähnt, dass die Arbeiten an einem Ort und mit Geräten und Materialien ausgeübt würden, welche Dr. S von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt erhalten habe. Bei der Verantwortung der Beschwerdeführerin würde sich für die belangte Behörde überhaupt die Frage stellen, aus welchem Grund die Beschwerdeführerin die Aufwendungen für die beiden Krankenschwestern übernommen habe. Die belangte Behörde gehe davon aus, dass die Beschwerdeführerin mit Dr. S insofern zusammenarbeite, als sie ihm Räumlichkeiten zum Betreiben einer Augenklinik einschließlich einer Bettenstation samt Pflegepersonal zur Verfügung gestellt habe. Die beiden Krankenschwestern LE und KR gehörten zum Pflegepersonal der Beschwerdeführerin, sie arbeiteten in Räumlichkeiten und mit Geräten und Materialien, die die Beschwerdeführerin zur Verfügung stelle. Die Kosten der beiden Krankenschwestern trage die Beschwerdeführerin. Daraus ergebe sich, dass die Beschwerdeführerin als Gestellungsnehmerin der wirkliche Arbeitgeber sei. Dafür spreche auch der Vertragsinhalt des zwischen der O-AG als Arbeitgeber und LE als Arbeitnehmer abgeschlossenen Dienstvertrages. Diesem Vertrag sei zu entnehmen, dass im Falle der Kündigung der Dienstgeber (offensichtlich der Beschäftiger) schriftlich zu verständigen sei. Die "Aufteilung" der Arbeitszeit erfolge durch den Dienstgeber, welcher auch Überstunden anordnen könne. Den Aufgabenbereich bestimme der Dienstgeber anhand eines Pflichtenheftes des Dienstgebers. Er könne auch andere Tätigkeiten anordnen. Urlaubswünsche seien dem Dienstgeber rechtzeitig bekannt zu geben und in Abstimmung mit diesem zu realisieren. Dieser Vertragsinhalt solle deutlich machen, wie sehr die Beschwerdeführerin auf Belange Einfluss habe nehmen können, die üblicherweise nur zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer geregelt würden. Die wichtigsten Umstände, welche für die Dienstnehmereigenschaft der Krankenschwestern LE und KR sprächen, seien aber das Tragen des gesamten Aufwandes durch die Beschwerdeführerin sowie die Beschäftigung im Betrieb der Beschwerdeführerin mit deren Betriebsmitteln. Nach Ansicht der belangten Behörde sei sohin nicht die O-AG als Arbeitgeberin der Krankenschwestern LE und KR anzusehen, sondern die Beschwerdeführerin.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

Für die Frage, ob die Beschwerdeführerin zur Haftung für Lohnsteuer herangezogen werden kann und ob ihr Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben werden darf, kommt es entscheidend darauf an, ob die Krankenschwestern LE und KR in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG stehen und ob sohin die Beschwerdeführerin Arbeitgeber im Sinn des § 47 Abs. 1 EStG 1988 ist.

Ob die Krankenschwestern LE und KR in einem Dienstverhältnis zur Beschwerdeführerin stehen (die inländische Einkommensteuerpflicht ihrer Bezüge ist im Verfahren nicht strittig), richtet sich ausschließlich nach innerstaatlichem Recht. Solcherart ist aus dem OECD-Kommentar zum OECD-Musterabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen für die angesprochene Frage, ob Lohnabgaben zu erheben sind, nichts zu gewinnen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 27. Oktober 1987, 85/14/0010, zum Ausdruck gebracht, dass bei Arbeitnehmergestellung bezeichneten Gestaltungen in der Regel ein Dienstverhältnis nur gegenüber demjenigen besteht, der den Arbeitnehmer zur Verfügung stellt (Arbeitgeber), nicht jedoch - mangels Auszahlung von steuerpflichtigem Arbeitslohn - zwischen dem Arbeitnehmer und demjenigen, dem die Arbeitsleistung erbracht wird.

Ausnahmsweise wird dann der Beschäftiger als Arbeitgeber anzusehen sein, wenn ihm ein unmittelbares (nicht nur vom Gesteller abgeleitetes) Weisungsrecht gegenüber dem Arbeitnehmer zukommt und der Arbeitnehmer in erster

Linie in den Betrieb des Beschäftigers eingeliedert ist. In diesem Zusammenhang kann insbesondere darauf abgestellt werden, wer über die Höhe der Bezüge entscheidet, wer das Risiko einer Lohnzahlung im Nichtleistungsfall trägt, wer den Arbeitnehmer kündigen bzw. entlassen darf, wer den Arbeitnehmer nach Ablauf der Entsendezeit behält bzw. wer über das Urlaubsausmaß entscheidet (vgl. Ludwig, ecolex 1994, 421).

Die belangte Behörde stützt sich im angefochtenen Bescheid darauf, dass Dr. S dem Finanzamt mitgeteilt habe, die Krankenschwestern LE und KR wären schon in der Schweiz bei ihm beschäftigt gewesen. Daraus leitete die belangte Behörde ab, Dr. S habe ihm persönlich bekannte Personen vermittelt. Sie folgerte weiters daraus, die Anzahl und Qualifikation der Arbeitnehmer sei nicht ausschließlich von der O-AG bestimmt worden.

Die belangte Behörde unterstellt damit, dass ein für die Arbeitgebereigenschaft der Beschwerdeführerin relevantes Kriterium darin gelegen sei, ob diese oder der Arbeitskräftegesteller die Anzahl und die Qualifikation der Arbeitnehmer bestimmten. Dem ist entgegenzuhalten, dass sich auch bei klassischen Arbeitskräftegestellungsverträgen Anzahl und Qualifikation der überlassenen Personen nach den Bedürfnissen des Gestellungsnehmers richten. Auch der Umstand, dass die Arbeitnehmer in den Räumen und mit den Geräten des Gestellungsnehmers arbeiten, steht einem klassischen Arbeitskräftegestellungsvertrag nicht entgegen. Einem solchen Vertrag entspricht es auch, dass der Gestellungsnehmer die Aufwendungen für die überlassenen Personen trägt, in dem er die vom Gesteller in Rechnung gestellten Beträge bezahlt. Zu Unrecht hat die belangte Behörde daher aus diesen Umständen die Arbeitgebereigenschaft der Beschwerdeführerin abgeleitet.

Die belangte Behörde geht weiters davon aus, dass die Krankenschwestern LE und KR der Beschwerdeführerin gegenüber (und im Übrigen auch Dr. S gegenüber) weisungsunterworfen gewesen seien. Die Beschwerdeführerin hat allerdings im Verwaltungsverfahren in ihrer Eingabe vom 11. September 1995 und ihrer Berufung vorgebracht, es komme ihr kein Weisungsrecht zu. Da sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht auf andere Sachverhaltsfeststellungen stützen konnte, erweist sich ihre diesbezügliche Sachverhaltsannahme als aktenwidrig.

Der angefochtene Bescheid stützt sich auch auf einen Vertrag zwischen der O-AG und LE. Die Beschwerdeführerin rügt die Verletzung des Rechts auf Parteiengehör, weil ihr der Vertragsinhalt im Verwaltungsverfahren nicht bekannt gegeben worden sei. Der Vertrag könne nicht das Verhältnis ihr gegenüber betreffen.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerdeführerin eine Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Allerdings wäre auch dieser Vertragsinhalt nicht hinreichend dafür, die Dienstgebereigenschaft der Beschwerdeführerin anzunehmen. Dem Vertrag zufolge sind zwar Urlaubswünsche mit dem Gestellungsnehmer abzustimmen. Kündigungen sind aber offenkundig dem Gesteller gegenüber auszusprechen. Der Umstand, dass der Gestellungsnehmer über eine Kündigung zu informieren ist, stellt kein Indiz für die Dienstgebereigenschaft des Gestellungsnehmers dar. Wenn der Vertrag schließlich regelt, der Gestellungsnehmer könne Anordnungen betreffend die Aufteilung der Arbeitszeit und die Ausübung bestimmter Tätigkeiten treffen, spricht dies nicht dagegen, dass dem Gestellungsnehmer lediglich eine vom Gesteller abgeleitete Anordnungsbefugnis zukommt.

Soweit der angefochtene Bescheid die Haftung für Lohnsteuer und die Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag betrifft, erweist er sich sohin als mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet.

Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass der angefochtene Bescheid auch hinsichtlich der Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren mit Rechtswidrigkeit belastet ist, ist doch die Wiederaufnahme nur zulässig, wenn im wieder aufgenommenen Verfahren ein anders lautender Bescheid zu erlassen ist (vgl. § 303 Abs. 4 BAO). Zudem ist darauf zu verweisen, dass es, wie der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 19. März 1998, 97/15/0219, ausgesprochen hat, wenn der Arbeitgeber in einem weiteren Haftungsbescheid für Lohnsteuer anderer Arbeitnehmer in Anspruch genommen wird, keiner Wiederaufnahme des Verfahrens bedarf.

Der angefochtene Bescheid war sohin gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II 501/2001. Die Umrechnung der entrichteten Stempelmarken beruht auf § 3 Abs. 2 Z 2 EuroG, BGBl. I 72/2000.

Wien, am 19. Dezember 2002

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2002:1999150191.X00

Im RIS seit

29.04.2003

Zuletzt aktualisiert am

16.05.2013

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at