

TE Vwgh Erkenntnis 2013/12/18 2009/13/0230

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 18.12.2013

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §47 Abs2;

KommStG 1993 §2 lita idF 2000/I/142;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde der B. Ges.m.b.H. in W, vertreten durch Marschall & Heinz, Rechtsanwalts-Partnerschaft in 1010 Wien, Goldschmiedgasse 8, gegen den Bescheid der Abgabenberufungskommission der Bundeshauptstadt Wien vom 23. September 2009, Zl. ABK - 112/09, betreffend Kommunalsteuer 2004 bis 2006, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat der Bundeshauptstadt Wien Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin, die ein Hotel in Wien betreibt, ließ in den Streitjahren 2004 bis 2006 Reinigungsarbeiten durch polnische Staatsbürgerinnen erbringen, mit denen sie entsprechende "Werkverträge" abgeschlossen hatte.

Im Rahmen einer vom Finanzamt durchgeführten gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben vertrat das Prüfungsorgan die Auffassung, dass es sich bei diesen Reinigungskräften um Dienstnehmerinnen der Beschwerdeführerin gehandelt habe. Begründend wurde u.a. ausgeführt, dass die Arbeitszeiten für die Erbringung von Reinigungsleistungen in einem Hotelbetrieb mit Gastronomiebetrieb durch die Zimmerbelegungen weitestgehend vorgegeben seien und von übergeordneter Stelle nach Maßgabe der Nichtbeeinträchtigung des Hotelbetriebes organisiert und damit bestimmt und abgestimmt werden müssten. Dies lasse auf die organisatorische Eingliederung der Reinigungskräfte in den Betrieb der Beschwerdeführerin schließen. Da die Arbeitsleistung nach Auskunft der Reinigungskräfte vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin kontrolliert werde, stehe diesem eine gewisse Weisungsbefugnis auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft zu, was darauf schließen lasse, dass die betroffenen

Personen ihre Arbeitskraft schuldeten. Ein Unternehmerwagnis sei nicht zu erkennen, bestünden die Honorarzahungen doch aus einem Stundenfixum für zeitraumbezogene, in regelmäßigen Abständen vorgegebene Arbeiten.

Der Magistrat der Stadt Wien folgte dieser Ansicht und schrieb - gestützt auf die Ergebnisse der gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben - der Beschwerdeführerin mit Bescheid vom 29. Oktober 2008 für die in ihrer Betriebsstätte in Wien gewährten Arbeitslöhne Kommunalsteuer für den Zeitraum 2004 bis 2006 vor.

Die Beschwerdeführerin erhob gegen diesen Bescheid Berufung und brachte im Wesentlichen vor, dass die Reinigungskräfte über entsprechende Gewerbeberechtigungen verfügten. Durch die Einhaltung gewisser vom Auftraggeber vorgegebener Zeiten, in denen die Reinigungsleistungen zu erbringen seien, könne nicht auf eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb der Beschwerdeführerin geschlossen werden, müsse sich doch jeder Werkvertragsnehmer, so beispielsweise auch ein Installateur, an die vom Auftraggeber vorgegebenen Zeiten halten. Eine sachliche und technische Weisungsgebundenheit, die sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Arbeitsleistung beziehe, begründe für sich allein kein Dienstverhältnis. Weiters werde das Unternehmerwagnis von den Werkvertragsnehmerinnen getragen, bestehe dieses doch darin, dass der Auftrag verloren gehen könne und sich der Preis der Leistungen nach Angebot und Nachfrage bestimme. Auch würden die Werkmaterialien von den Werkvertragsnehmerinnen selbst angeschafft und werde im Übrigen ein Erfolg geschuldet, nach welchem die Entlohnung statfinde. Durch den Zusammenhang zwischen der gegebenen gleichmäßigen Auslastung im Hotel und dem daraus resultierenden gleichmäßig geschuldeten Erfolg aufgrund des "Reinigungs-Erfordernisses" komme es zu "monatsähnlichen Zahlungen". Die Kontrolle der Arbeitsleistung durch einen Hotelmitarbeiter lasse nicht auf das Fehlen einer gewerblichen Tätigkeit schließen, müsse doch immer kontrolliert werden, ob die vereinbarte Leistung erbracht worden sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Mai 2009 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und die Kommunalsteuervorschreibung reduziert. Der Magistrat der Stadt Wien ging weiterhin, unter Zugrundelegung der Prüfungsfeststellungen des Finanzamtes, vom Vorliegen von Dienstverhältnissen aus, folgte aber dem Vorbringen der Beschwerdeführerin insoweit, als er für die Ermittlung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlage die tatsächlichen Honorarzahungen heranzog und diese nicht zuvor auf Bruttobeträge hochrechnete.

Die Beschwerdeführerin beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Die belangte Behörde setzte die Kommunalsteuer - wie in der Berufungsvorentscheidung - mit 11.387,46 EUR und den Säumniszuschlag mit 42,96 EUR fest. Gestützt auf das hg. Erkenntnis vom 2. Juli 2002, 99/14/0056, führte die belangte Behörde aus, dass die wesentlichen Merkmale zur Abgrenzung einer selbständigen (Werkvertrag) von einer nichtselbständigen (Dienstvertrag) Tätigkeit neben dem Unternehmerwagnis die Weisungsgebundenheit und die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Dienstgebers seien. Dabei müsse das Gesamtbild der Tätigkeit auf diese Merkmale hin untersucht werden. Die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als Dienstvertrag oder Werkvertrag sei nicht maßgebend. Vielmehr seien die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend.

Nach den abgeschlossenen Werkverträgen bestehe die Aufgabe der für die Beschwerdeführerin tätigen Reinigungskräfte darin, diverse Reinigungsarbeiten in den WC-Anlagen, den Gästezimmern und den sonstigen Räumen (Stiegen, Aufgänge, Liftanlagen, Gänge) in der Rahmenzeit zwischen 6.00 Uhr früh bis 20.00 Uhr abends bei einem Stundenfixum in der Höhe von 10,00 EUR vorzunehmen.

Die belangte Behörde bejahte, gestützt auf das hg. Erkenntnis vom 21. Februar 1984, 83/14/0102, betreffend das Bestehen eines Dienstverhältnisses einer Aufräumerfrau, die organisatorische Eingliederung der Reinigungskräfte in den Betrieb der Beschwerdeführerin, da diese ihre Tätigkeit so zu verrichten hätten, dass ein ungestörter Hotelbetrieb gewährleistet werde. Die Reinigungskräfte selbst würden über keine Informationen bezüglich An- und Abreise der Gäste und deren Abwesenheiten verfügen, sodass nach allgemeiner Lebensauffassung davon ausgegangen werden könne, dass die von ihnen zu reinigenden Flächen nach den Vorgaben des Hotelbetriebs vorgenommen würden und nicht gemäß eigener Einteilung bloß in einem Zeitrahmen von 6.00 Uhr früh bis 20.00 Uhr abends.

Dass eine laufende Kontrolle der Reinigungsarbeiten durch einen Hotelmitarbeiter erfolge, habe die Beschwerdeführerin in der Berufungsschrift selbst bestätigt. Im Unterschied zu einem Dienstvertrag werde bei einem Werkvertrag eine Kontrolle nach Fertigstellung des Werks vorgenommen und sei bei Zufriedenheit des Auftraggebers

der Vertrag erfüllt. Für eine weitere Tätigkeit des Werkvertragsnehmers müsse ein neuerlicher Vertrag abgeschlossen werden, was im konkreten Fall aber nicht geschehen sei. Der Umstand, dass die Tätigkeit der Reinigungskräfte einer sachlichen und technischen Weisungsgebundenheit unterliege, werde in der Berufungsschrift ebenfalls nicht bestritten.

Mit einem Werkvertrag im Sinne des § 1151 ABGB werde grundsätzlich die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolgs und damit die Herstellung eines Werks, in der Regel bis zu einem bestimmten Termin, vereinbart. Die zu erbringende Leistung werde im Werkvertrag selbst konkretisiert. Der Werkvertrag begründe ein Zielschuldverhältnis und liege ihm keine auf Dauer angelegte Leistungserbringung zu Grunde. Mit der Erbringung der Leistung ende das Vertragsverhältnis. Das Interesse des Bestellers und die Vertragsverpflichtung des Unternehmers seien lediglich auf das Endprodukt gerichtet.

Gerade in diesem Zusammenhang könne der Berufung nicht gefolgt werden, wonach die Reinigungsleistung als "Werk" bzw. als "geschuldeter Erfolg" zu sehen sei. Nach den von der Beschwerdeführerin mit den Reinigungskräften abgeschlossenen Verträgen schuldeten diese lediglich "Reinigungstätigkeiten einschließlich objektbezogener Wartungsarbeiten". Eine weitere Konkretisierung auf eine bestimmte zu reinigende Quadratmeterzahl, eine Anzahl von Fenstern oder Festlegung der zu wartenden Geräte sei nicht erfolgt, womit aber nicht von der Erbringung eines Erfolges bzw. der Schaffung eines Werkes ausgegangen werden könne.

Die Abgeltung des "Erfolgs" durch ein Stundenfixum und die Abrechnung in Abständen von vier bis fünf Wochen entsprächen eindeutig Monatszeiträumen, sodass die Entlohnung als monatliches Entgelt angesehen werden könne. Auch die Tatsache, dass nach erfolgter Abrechnung kein neuer Werkvertrag abgeschlossen werde, deute auf eine zeitlich geschuldete Leistung (Arbeitspflicht) und nicht auf die Erbringung eines Erfolgs hin. Auch könne der Argumentation der Beschwerdeführerin, wonach es schlichtweg auf Grund eines "gleichmäßig geschuldeten Erfolgs" zu "monatsähnlichen Zahlungen" komme, nicht gefolgt werden, sei doch die Schuld einer Erfolgserbringung schon per definitionem nie "gleichmäßig" und könne die Aneinanderreihung von identen "Werken" nicht als definierte Leistung eines Werkvertrags gesehen werden.

Auch hinsichtlich des Arbeitsortes im Betrieb der Berufungswerberin lägen keine Zweifel vor. Weiters sei davon auszugehen, dass die Reinigungskräfte die Arbeitsmittel (Reinigungssubstanzen und Reinigungsgeräte) erst ab 2006 selbst angeschafft hätten, da entsprechende Beträge erst ab diesem Jahr von ihnen an die Beschwerdeführerin weiterverrechnet worden seien. Da diese Verrechnung den abgeschlossenen "Werkverträgen" widerspreche, lege dies den Schluss nahe, dass diese Vorgangsweise nur gewählt worden sei, "um das Vorliegen eines Werkvertrags zu stärken".

Eine Gesamtbetrachtung spreche für das Vorliegen von Dienstverhältnissen.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde erwogen:

Gemäß § 1 KommStG 1993 idF BGBl. Nr. 819/1993 unterliegen die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind, der Kommunalsteuer. Nach § 2 lit. a KommStG 1993 idF BGBl. I Nr. 142/2000 sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Das ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger hg. Rechtsprechung auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 22. März 2010, 2009/15/0200, vom 24. November 2011, 2008/15/0180, und vom 21. November 2013, 2012/15/0025).

Ob bzw. in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen genannten Kriterien vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage. Die von der Behörde bei der Sachverhaltsfeststellung angestellte Beweiswürdigung unterliegt der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle. Der Verwaltungsgerichtshof prüft, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 10. November 2004, 2003/13/0018, VwSlg. 7979/F).

Wenn die Beschwerdeführerin zunächst als Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften rügt, dass die belangte Behörde das Vorliegen von Dienstverhältnissen aufgrund eines mangelhaften Ermittlungsverfahrens tatsachenwidrig angenommen und insbesondere gegen die Verpflichtung zur amtswegigen Ermittlung des konkreten Sachverhalts verstoßen habe, so kann dieser Ansicht nicht gefolgt werden. Die belangte Behörde hat ihre Sachverhaltsfeststellungen aufgrund des im Rahmen der gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben angefertigten Prüfberichts des Finanzamts getroffen und hatte die Beschwerdeführerin im Berufungsverfahren, insbesondere auch im Anschluss an das Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidung, die Gelegenheit, sich dazu zu äußern.

In diesem Zusammenhang rügt die Beschwerde auch, dass die belangte Behörde es entgegen § 215 WAO unterlassen habe, auf neue Tatsachenbeweise und Anträge, die ihr im Laufe des Berufungsverfahrens zur Kenntnis gelangt seien, Bedacht zu nehmen. Dazu ist auszuführen, dass die Beschwerdeführerin in der Berufung vom 19. November 2008 nicht die entscheidungserheblichen Tatsachen bestritten oder Beweisanträge gestellt hat, sondern vielmehr die rechtlichen Schlussfolgerungen des erstinstanzlichen Bescheids in Frage gestellt hat. Auch dem Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 9. Juni 2009 war kein entsprechendes Vorbringen zu entnehmen und durfte die belangte Behörde somit den ermittelten Sachverhalt aufgrund des Aktenstandes als hinreichend geklärt beurteilen. Damit vermag sich der Verwaltungsgerichtshof aber auch nicht der Rüge der Beschwerdeführerin anzuschließen, wonach der angefochtene Bescheid derart mangelhaft sei, dass eine Gesetzmäßigkeitskontrolle nicht möglich sei.

Wenn die Beschwerdeführerin im Rahmen dieses Vorbringens das Vorliegen der organisatorischen Eingliederung bestreitet, weil jeder Werkvertragsnehmer sich an die vom Auftraggeber vorgegebenen Zeiten zu halten habe, widerspricht sie damit nicht der Feststellung der belangten Behörde, wonach die Reinigungsarbeiten so zu verrichten gewesen seien, dass ein ungestörter Hotelbetrieb gewährleistet werde. Auch die laufende Kontrolle der Reinigungsarbeiten durch einen Hotelmitarbeiter sowie die Tatsache, dass die Verträge auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden seien, wird in der Beschwerde auf diese Weise bestätigt.

Der Verwaltungsgerichtshof vermag sich der Ansicht der Beschwerdeführerin, wonach bei einer Gesamtbetrachtung die Merkmale einer selbständigen Erwerbstätigkeit überwiegen würden, nicht anzuschließen.

Vielmehr hat die belangte Behörde aufgrund der von ihr getroffenen Sachverhaltsfeststellungen (Gewährleistung eines ungestörten Hotelbetriebs, Arbeitseinteilung anhand der An- und Abreisedaten der Hotelgäste, laufende Kontrolle durch einen Hotelmitarbeiter) zu Recht die Kriterien der organisatorischen Eingliederung und der persönlichen Weisungsgebundenheit als erfüllt erachtet.

Auch die im "Werkvertrag" vorgenommene Leistungsbeschreibung, die sich nur an der Art der Arbeiten ("Reinigungstätigkeiten einschließlich objektbezogener Wartungsarbeiten") orientiert hat, sowie die Vereinbarung eines Stundenhonorars und die zeitraumbezogene Abrechnung durfte die belangte Behörde als weitere Indizien dafür werten, dass die Reinigungskräfte nicht einen bestimmten Arbeitserfolg, sondern ihre Arbeitskraft schuldeten (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 2. Februar 2010, 2009/15/0191, vom 22. März 2010, 2009/15/0200, und vom 31. Juli 2012, 2008/13/0071).

Die Feststellung der belangten Behörde, dass - entgegen der Vereinbarung im "Werkvertrag" - die Reinigungsmittel ab 2006 von den Reinigungskräften selbst angeschafft, aber an die Beschwerdeführerin weiterverrechnet wurden, ist als Indiz für das Fehlen des Unternehmerwagnisses zu werten. Hingegen stellt das Vorliegen einer Gewerbeberechtigung keinen für die steuerliche Beurteilung maßgeblichen Umstand dar (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 2. Februar 2010, 2009/15/0191, und vom 31. Juli 2012, 2008/13/0071).

Wenn die Beschwerdeführerin vorbringt, die Arbeitskräfte hätten ihre Leistung im Rahmen der Dienstleistungsfreiheit als EU-Bürger angeboten und daher sei für die Beurteilung der Dienstnehmereigenschaft maßgebend, ob eine

unselbständige Tätigkeit im Sinne des Art. 45 AEUV (ex-Art. 39 EGV) oder eine selbständige Tätigkeit im Sinne des Art. 56 AEUV (ex-Art. 43 EGV) vorliege, so genügt der Hinweis, dass die Kommunalsteuer innerhalb der Mitgliedstaaten nicht harmonisiert ist und keine Ungleichbehandlung zwischen In- und Ausländern aufgezeigt wird.

Sozialleistungen, wie die Gewährung von Urlaub, eine Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder die Absicherung bei Verletzungen, sind zwar Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses, ihr Fehlen bedeutet aber noch nicht, dass ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht schuldet (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. Februar 2012, 2008/13/0087, mwN).

Zwar ist der Beschwerdeführerin zuzustimmen, dass die im Werkvertrag vorgesehene Vertretungsmöglichkeit gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses spricht, jedoch führt eine Vertretungsbefugnis nicht zwangsläufig zur Verneinung des Bestehens einer unselbständigen Erwerbstätigkeit und hat der Verwaltungsgerichtshof die Möglichkeit einer Vertretung bei Reinigungsarbeiten bereits als nicht ausschlaggebend erachtet (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 25. Mai 1982, 3038/78, VwSlg. 5690/F, und vom 28. September 2004, 2000/14/0094).

Da die zuletzt genannten Umstände an dem Gesamtbild eines Dienstverhältnisses nichts Entscheidendes zu ändern vermögen, hat die belangte Behörde zutreffend das bestehende Rechtsverhältnis steuerrechtlich als Dienstverhältnis gewertet.

Die Beschwerde, die auch insgesamt keine relevanten Verfahrensmängel aufzeigt, erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008.

Wien, am 18. Dezember 2013

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2013:2009130230.X00

Im RIS seit

09.01.2014

Zuletzt aktualisiert am

30.03.2018

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at