jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2000/9/27 96/14/0126

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.09.2000

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
60/02 Arbeitnehmerschutz;
62 Arbeitsmarktverwaltung;

Norm

ABGB §1151;
AÜG;
EStG 1972 §99 Abs1 Z4;
EStG 1988 §99 Abs1 Z5;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Urtz, über die Beschwerde der F KG in W, vertreten durch Mag. DDr. Paul Hopmeier, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Rathausstraße 15, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 18. Juli 1996, Zl. GA 8 - 2084/95, betreffend Haftung für Abzugsteuern gemäß § 100 i. V.m. § 99 EStG 1972 bzw. EStG 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 12.950 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist ein Gerüstbauunternehmen. Als Ergebnis einer Lohnsteueraußenprüfung erließ das Finanzamt für den Zeitraum vom 1. Jänner 1987 bis zum 31. Dezember 1988 und vom 1. Jänner 1989 bis zum 31. Jänner 1989 Bescheide, mit denen es die Beschwerdeführerin u.a. zur Haftung für Abzugsteuern beschränkt Steuerpflichtiger heranzog.

Der dagegen von der Beschwerdeführerin erhobenen Berufung ist zu entnehmen, dass diesen Haftungsbescheiden die Sachverhaltsannahme zugrunde liegt, die Beschwerdeführerin habe mit der ungarischen Firma L. Export einen Vertrag zur Gestellung von Arbeitskräften abgeschlossen, in Erfüllung dieses Vertrages in Summe 3,854.681 S geleistet und die darauf entfallende Abzugsteuer in Höhe von insgesamt 770.937 S nicht einbehalten und abgeführt. Wie die Beschwerdeführerin weiter ausführt, beruhe diese Sachverhaltsannahme jedoch auf einem mangelhaften

Ermittlungsverfahren. Tatsächlich habe die Beschwerdeführerin Aufträge zur Gerüstung bestimmter Baustellen im Subvertrag der ungarischen L. Export weitergegeben. Es lägen somit Werkverträge vor, die eine Abzugsteuerpflicht gemäß §§ 99 i.V.m. 100 EStG nicht begründen könnten. Die werkvertraglichen Leistungen seien bis zum Zeitpunkt der schriftlichen Vertragserrichtung am 11. April 1989 kraft mündlicher Vereinbarung durchgeführt worden, wobei sich "am wahren wirtschaftlichen Gehalt, Inhalt des Vertrages und seiner tatsächlichen Durchführung gegebenüber der schriftlich vereinbarten Form nichts geändert" habe. Auch eine Beitragsprüfung der Sozialversicherung habe ergeben, dass keine Gestellung von Arbeitskräften vorliege.

Der angesprochene Vertrag vom 11. April 1989 lautet wie folgt:

"1) Vertragszweck:

Der Auftragnehmer verpflichtet sich, über Weisung und Auftrag des Auftraggebers Leistungen im Bereich der Bauindustrie, insbesondere des Gerüstebaues zu erbringen.

2) Einsatzort, Leistungsumfang:

Der Auftragnehmer verpflichtet sich, für den Auftraggeber im Bereich Ostösterreich Gerüstarbeiten durchzuführen.

3) Vertragsinhalt:

3.1 Für die vom Auftragnehmer zu erbringende Leistung wird zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer jeweils ein Pauschalpreis für jede Baustelle vereinbart. Erfolgt innerhalb von acht Tagen keine Zustimmung zum bekanntgegebenen Pauschalpreis durch den Auftragnehmer, so gilt der Auftrag für die jeweilige Baustelle als nicht erteilt.

3.2 Ungeachtet dessen sind zur begleitenden Kontrolle die Lohnwochen der erbrachten Leistungen anzugeben.

3.3 Soferne ein Auftrag nicht den kompletten Aufbau und Abbau eines Gerüstes umfaßt, wird eine Abrechnung nach Quadratmetern entsprechend den jeweiligen Einheitspreisen vereinbart.

3.4 Diese Abrechnung gilt für alle Gerüstarbeiten, nicht jedoch für sonstige Baustellen.

4) Fristen, Durchführung, Gewährleistung

4.1 Der Auftragnehmer ist verpflichtet, die Leistungen jeweils innerhalb der vereinbarten Frist ordnungsgemäß und komplett zu erbringen, und ist verantwortlich für eine qualitativ einwandfreie, allen ÖNORMEN und dem letzten Stand der Technik entsprechende Ausführung.

4.2 Ist dem Auftragnehmer eine fristgerechte Durchführung nicht möglich, so hat er sofort ab Kenntnis dies einem bevollmächtigten Vertreter des Auftraggebers anzuzeigen und hat die weiteren Weisungen des Auftraggebers abzuwarten.

4.3 Sollte die Durchführung des Auftrages durch Umstände erschwert werden, die im Bereich des Auftraggebers liegen, so ist dies vom Auftragnehmer sofort einem bevollmächtigten Vertreter des Auftraggebers anzuzeigen.

4.4 Der Auftraggeber verpflichtet sich, einen bevollmächtigten Vertreter des Auftragnehmers jeweils vor Beginn der Arbeiten zur neuen Baustelle zu begleiten, ihn in die Örtlichkeiten einzuweisen und zur Verfügungstellung der jeweils notwendigen Anschlüsse, wie Wasser, Strom, etc. Sorge zu tragen.

4.5 Beide Vertragspartner vereinbaren für den Fall von Unstimmigkeiten, daß die angesprochenen Punkte sofort gemeinsam untersucht und behandelt werden.

5. Sonstige Bedingungen

Sollte der Auftragnehmer Handwerkzeuge, Geräte und Maschinen zur Durchführung des Auftrages benötigen, über die er nicht verfügt, so verpflichtet sich der Auftraggeber, innerhalb kürzester Zeit nach Bekanntgabe durch den Auftragnehmer, was benötigt wird, die zur Durchführung des Auftrages erforderlichen Handwerkzeuge, Geräte und Maschinen zur Verfügung zu stellen, widrigenfalls der Auftragnehmer an eine fristgerechte Fertigstellung des Auftrages nicht gebunden ist.

6. Fälligkeit:

6.1 Der Auftragnehmer ist verpflichtet, nach Fertigstellung jeder Baustelle die Fertigstellung dem Auftraggeber anzuzeigen und zu übergeben.

6.2 (Anmerkung: Text im Original durchgestrichen)

6.3 Sämtliche Energiekosten wie Wasser, Strom, etc. pro Baustelle gehen zu Lasten des Auftraggebers.

(Anmerkung: Seitenumbruch)

6.2 Die Rechnungen die von L. jeder 2. Woche ausgestellt und von (der Beschwerdeführerin) bestätigt sind, die werden von (der Beschwerdeführerin) gleich bezahlt.

6.4 Materialtransport innerhalb von 50 m wird von AN durchgeführt.

6.5 Ausfallzeit /wegen Materialmangel oder Mangel an Baufreiheit, die Ursachen an Auftraggeber liegen/ wird mit 50,- ÖS/Stunde vergütet.

6.6 Der Bedarf an Kapazitätserhöhung wird von AG eine Woche vorher mitgeteilt, wobei der Auftragnehmer wird sich bemühen diese Zeit abzukürzen.

6.7 Als Kalkulationsbasis wird bei der Rohrgerüste 10,- ÖS/m2 im Aufbau, 5,- ÖS/m2 in Demontage in Betracht kommen.

6.8 Für die Baustellen ausserhalb Wien werden die Reisekosten von AG bezahlt.

7. Vertragsdauer

7.1 Der Vertrag tritt mit Unterzeichnung in Kraft.

7.2 Der Vertrag ist bis unbegrenzt wirksam und kann auf Wunsch verlaengert werden."

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung im Wesentlichen mit der Begründung ab, das Finanzamt ersehe "in der Art der gesamten Sachlage einen Gestellungsvertrag". Die Vorschreibung der "Lohnsteuer für beschränkt Steuerpflichtige" sei somit zu Recht erfolgt.

In ihrem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz rügte die Beschwerdeführerin, das Finanzamt habe sich mit dem Berufungsvorbringen nur unzureichend auseinander gesetzt und ihr konkretes den Tatsachen entsprechendes Vorbringen mit einer inhaltsleeren Begründung zur Gänze übergangen.

Mit Vorhalt vom 10. August 1995 legte die belangte Behörde ihre Rechtsansicht dar, wonach die Beschwerdeführerin in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als "steuerliche Arbeitgeberin der unbeschränkt steuerpflichtigen Leiharbeitskräfte" anzusehen sei. Dies ergebe sich "zweifelsfrei" nach dem "wahren wirtschaftlichen Gehalt" und dem "Inhalt" der Vereinbarung vom 11. April 1989. Der Vereinbarung fehle das für einen Werkvertrag typische Spezifikationsmerkmal, weil die geschuldeten Leistungen nur gattungsmäßig umschrieben seien. Der drei Seiten umfassende Vertrag aus dem Jahre 1989 weise in seinen Seiten 1 und 2 ein von der unterfertigten Seite 3 völlig abweichendes Schriftbild auf. Die Seite 3 stehe zudem in einem inhaltlichen Widerspruch zu einzelnen (näher dargestellten) Regelungen, die sich auf den Seiten 1 und 2 fänden. Tatsächlich sei die Abrechnung nach Wochen erfolgt; von einer Abrechnung je Baustelle könne keine Rede sein. Die ausländischen Arbeitskräfte seien - wie sich aus den Pkt. 4.2 und

4.3 ergebe - unter Anleitung und Weisung der Beschwerdeführerin tätig geworden. Auch die Beistellung von Werkzeugen und Material spreche für die Arbeitgebereigenschaft der Beschwerdeführerin.

In ihrer Stellungnahme vom 15. November 1995 widersprach die Beschwerdeführerin dieser Beurteilung. Die L. Export habe ein bestimmtes Werk geschuldet, eine Eingliederung der Arbeitskräfte in den Betrieb der Beschwerdeführerin habe nicht vorgelegen. Ein Weisungsrecht sei nur für den Fall der nicht fristgerechten Erledigung des Werkes vereinbart worden. Weiters habe die Beschwerdeführerin die Arbeitskräfte lediglich in die Örtlichkeiten der Baustelle eingewiesen. Zur Beistellung von Geräten und Material sei die Beschwerdeführerin nur bei entsprechendem Bedarf der L. Export verpflichtet gewesen. Die Entgeltsvereinbarung stelle eine in der Praxis übliche Pauschalentlohnung dar. Für das Vorliegen eines Werkvertrages spreche insbesondere die Haftungsregelung. Die L. Export habe sich verpflichtet, die Leistungen innerhalb der vereinbarten Frist, ordnungsgemäß und komplett zu erbringen und hafte für

eine einwandfreie, alle Ö-NORMEN und dem letzten Stand der Technik entsprechende Ausführung. Es liege keine Gestellung von Arbeitskräften vor, da die Beschwerdeführerin nicht befugt gewesen sei, die Arbeitnehmer der ungarischen Vertragspartnerin zu instruieren oder zu überwachen, geschweige denn, zu kündigen. Dass die L. Export nur für die durchschnittliche Qualifikation und die Arbeitsbereitschaft der Arbeitnehmer einzustehen habe und ihr Entgeltsanspruch daher vom Arbeitserfolg unabhängig sei, habe weder das Ermittlungsverfahren ergeben noch könne solches dem Vertrag entnommen werden.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ohne weiteres Ermittlungsverfahren im Wesentlichen mit folgender Begründung ab:

Gemäß § 4 des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes (AÜG, BGBl. Nr. 196/1988) sei für die Beurteilung, ob eine Überlassung von Arbeitskräften vorliege, der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Arbeitskräfteüberlassung liege insbesondere auch vor (Abs. 2), wenn die Arbeitskräfte ihre Arbeitsleistung im Betrieb des Werkbestellers in Erfüllung von Werkverträgen erbrächten, aber dabei (Z. 1) kein von den Produkten, Dienstleistungen und Zwischenergebnissen des Werkbestellers abweichendes, unterscheidbares und dem Werkunternehmer zurechenbares Werk herstellten oder an dessen Herstellung mitwirkten, oder (Z. 2) die Arbeit nicht vorwiegend mit Material und Werkzeug des Werkunternehmers leisteten, oder (Z. 3) organisatorisch in den Betrieb des Werkbestellers eingegliedert seien und dessen Dienst- und Fachaufsicht unterstünden oder (Z. 4) der Werkunternehmer nicht für den Erfolg der Werkleistung haftete.

Der sehr weit gefassten vertraglichen Bestimmung, "Leistungen im Bereich des Gerüstbaues" zu erbringen, sei nicht zu entnehmen, dass ein konkretes Werk geschuldet worden sei. Vielmehr lasse die Formulierung eine Interpretation nach allen Richtungen zu, die auch das Vorliegen einer Arbeitskräfteüberlassung nicht ausschließe. Die Abrechnung nach Lohnwochen lasse darauf schließen, dass keine Einzelbeauftragung hinsichtlich einzelner Baustellen erfolgt sei. Die Beschwerdeführerin habe solches, trotz entsprechenden Vorhaltes, auch nicht aufgezeigt. Demgegenüber komme der im Punkt 4.1 normierten Verpflichtung der L. Export, die Leistungen jeweils innerhalb der vereinbarten Frist ordnungsgemäß und komplett zu erbringen und für eine qualitativ einwandfreie, allen Ö-NORMEN und dem letzten Stand der Technik entsprechende Ausführung verantwortlich zu sein, keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu. Da weder der Inhalt des Vertrages die für das Vorliegen eines Werkvertrages geforderten Spezifika aufweise, noch die vertragliche Ausgestaltung der eines Werkvertrages entspreche, lägen nach Ansicht der belangten Behörde keine Werkverträge vor. Dafür, dass die Leistung tatsächlich in Form der Zurverfügungstellung von Arbeitskräften erbracht worden sei, spreche auch das Leistungsentgelt, das sich anhand der nach Lohnwochen berechneten tatsächlichen Arbeitsleistung der Arbeitskräfte bemesse. Da die L. Export kein eigenständiges Werk, das sich von den sonstigen im Betrieb der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen deutlich abhebe, erbracht habe, sei der Tatbestand der Arbeitskräfteüberlassung im Sinne des § 3, aber auch des § 4 AÜG erfüllt.

Über die gegen diesen Bescheid gerichtete Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Gemäß § 99 Abs. 1 Z. 4 EStG 1972 bzw. Z. 5 EStG 1988 wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer):

"Bei Einkünften aus im Inland ausgeübter kaufmännischer oder technischer Beratung und bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung".

Eine Gestellung von Arbeitskräften liegt vor, wenn ein Unternehmer (Gesteller) seine Dienstnehmer einem anderen Unternehmer (Gestellungsnehmer) zur Verfügung stellt, ohne dass zwischen dem Gestellungsnehmer und den Arbeitnehmern des Gestellers ein Dienstverhältnis begründet wird. Beim Gestellungsvertrag handelt es sich um einen Vertrag eigener Art. Im Unterschied zum Werkvertrag liegt das Gefahrenrisiko ausschließlich beim Gestellungsnehmer. Der Gesteller haftet sohin nicht für die tatsächlichen Leistungen der von ihm gestellten Arbeitnehmer, sondern nur für ihre grundsätzliche Qualifizierung (vgl. Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 98 Rz. 8.7).

In dieser Umschreibung liegen die steuerlich maßgeblichen Kriterien, nicht jedoch in den Bestimmungen des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes (AÜG).

Bei der Prüfung des Vertragscharakters ist - wovon auch die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens übereinstimmend ausgehen - zu beachten, dass gemäß § 21 BAO im Steuerrecht nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt ausschlaggebend ist.

Die Beschwerde wirft der belangten Behörde vor, die wesentlichen Tatsachenfeststellungen zur rechtlichen Beurteilung der strittigen Vertragsbeziehung nicht getroffen zu haben. Der angefochtene Bescheid beschränke sich auf die Auseinandersetzung mit der schriftlichen Vereinbarung, um sodann einzelne Vertragsbestimmungen als Tatsachen festzustellen. Demgegenüber hätte es der behördlichen Überprüfung der konkreten Durchführung der jeweiligen Aufträge bedurft. Der Sachverhalt sei daher insoweit ergänzungsbedürftig geblieben.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerdeführerin im Ergebnis eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf:

Ausgehend von der Vereinbarung vom 11. April 1989 hat die belangte Behörde angenommen, es liege eine "Arbeitskräfteüberlassung i.S.d. § 3 AÜG, aber auch des § 4 AÜG" vor. Die L. Export habe nämlich kein eigenständiges Werk erbracht, welches sich von den sonstigen im Betrieb der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen deutlich abhebe. Wie bereits oben ausgeführt, kann der Begriff der Arbeitskräfteüberlassung im Sinne des AÜG jedoch nicht mit jenem der Gestellung von Arbeitskräften im Sinne des § 98 EStG gleichgesetzt werden.

Auf Grund ihrer unzutreffenden Rechtsansicht hat es die belangte Behörde in der Folge unterlassen, die für eine Abzugsteuerpflicht gemäß § 99 EStG erforderlichen Tatsachenfeststellungen zu treffen. Der vorgelegte (nachträglich erstellte) Vertrag enthält die das Vorliegen eines Gestellungsvertrages im hier maßgeblichen Sinne erweisenden Bestimmungen nicht. Insbesondere hat die L. Export nach Pkt. 4.1 der Vereinbarung für einen bestimmten Erfolg einzustehen, während beim Gestellungsvertrag der Gesteller nicht für die tatsächlichen Leistungen der von ihm gestellten Arbeitnehmer haftet. Dass der Vertrag vom 11. April 1989 den Leistungsgegenstand "äußerst weit fasst", lässt den von der belangten Behörde sinngemäß gezogenen Schluss, ein bestimmter Leistungserfolg könne gar nicht geschuldet sein, schon deshalb nicht zu, da im Vertragspunkt 3.1 die konkrete Beauftragung (mit einer bestimmten Baustelle zu einem zu vereinbarenden Entgelt) ausdrücklich vorgesehen ist. Weiters war die L. Export nach Pkt. 6.1 verpflichtet, nach Fertigstellung jeder Baustelle die Fertigstellung der Beschwerdeführerin anzuzeigen und (das Werk) zu übergeben. Demgegenüber finden sich für die Gestellung von Arbeitskräften in der von der belangten Behörde als maßgeblich erachteten Vertragsgrundlage keine Hinweise.

Im Übrigen wird darauf verwiesen, dass der angefochtene Bescheid auch keine Ausführungen darüber enthält, dass das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der ungarischen Volksrepublik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen, Ertrag und vom Vermögen (BGBl. Nr. 52/1976) einer allfälligen Abzugsbesteuerung gemäß § 99 Abs. 1 Z. 4 EStG 1972 bzw. Z. 5 EStG 1988 im Beschwerdefall nicht entgegen steht.

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

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 27. September 2000

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2000:1996140126.X00

Im RIS seit

15.01.2001

Zuletzt aktualisiert am

10.05.2013

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at