

TE Vwgh Erkenntnis 2018/11/21 Ra 2018/13/0045

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 21.11.2018

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

ESTG 1988 §47 Abs2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Klima, LL.M., über die Revision der M KG in, vertreten durch Mag. Gernot Steier, Rechtsanwalt in 3040 Neulengbach, Rathausplatz 108, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 14. März 2018, Zl. RV/7101388/2015, betreffend Haftung für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2010 bis 2012, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Revisionswerber Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Strittig ist im vorliegenden Verfahren, ob Herr P, der für die revisionswerbende Kommanditgesellschaft Fliesenlegerarbeiten durchgeführt hat, diese Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) ausgeübt hat.

2 Dem Verfahren liegt eine gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) zu Grunde. Zur Sozialversicherung kam das Bundesverwaltungsgericht (Erkenntnis vom 2. März 2016) - über Beschwerde der Revisionswerberin - zur Ansicht, dass Herr P selbständig erwerbstätig war und nicht der Versicherungspflicht nach dem ASVG unterlag. Die dagegen erhobene außerordentliche Revision der Wiener Gebietskrankenkasse wurde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 1. August 2016, Ra 2016/08/0068, zurückgewiesen.

3 Mit dem hier angefochtenen Erkenntnis hat das Bundesfinanzgericht eine Beschwerde gegen Bescheide, mit denen die Revisionswerberin für die Jahre 2010 bis 2012 betreffend Lohnsteuer zur Haftung herangezogen wurde und mit denen Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag festgesetzt wurden, als unbegründet abgewiesen.

4 Das Bundesfinanzgericht ging dabei davon aus, dass die Revisionswerberin das Gewerbe für Platten- und

Fliesenleger betreibe. Im Streitzeitraum sei sie als Auftragnehmer für diverse andere Unternehmen tätig gewesen. Zur Abdeckung von Spitzen - wenn sie die erhaltenen Aufträge mit den eigenen Dienstnehmern nicht habe termingerecht bewältigen können - habe sie einige Arbeiten an Dritte vergeben, u.a. auch an Herrn P, der ein Bekannter des Komplementärs der Revisionswerberin sei. Herr P sei nicht ausgebildeter Fliesenleger, er sei angelernter Fliesenleger mit einer Erfahrung von 20 Jahren in diesem Bereich. Er verfüge über keine österreichische Gewerbeberechtigung. Herr P habe für die Revisionswerberin folgende Arbeiten durchgeführt: Fliesen legen, abdichten, verfugen und silikonieren. Es seien keine schriftlichen Verträge abgeschlossen worden. Der Komplementär der Revisionswerberin habe Herrn P bei Bedarf angerufen und mit ihm einen Treffpunkt an der jeweiligen Baustelle vereinbart. Dort sei der Arbeitsbereich (Bad, WC, Küche) festgelegt und ein Fertigstellungstermin vereinbart worden. Den Wohnungsschlüssel, den der Komplementär zuvor erhalten habe, habe er für die Dauer der Arbeiten an Herrn P weiter gegeben. Herr P habe dann die Fliesenlegerarbeiten in der Wohnung durchgeführt. Er sei an keine fixen Arbeitszeiten gebunden gewesen.

5 Herr P habe sein eigenes Werkzeug verwendet. Das Arbeitsmaterial (Fliesen, Silikon, Kleber, Ausgleichsmaterial, Isoliermaterial) sei vom Auftraggeber der Revisionswerberin zur Verfügung gestellt worden und sei bereits im Vorhinein auf die jeweilige Baustelle geliefert worden. Materialnachbestellungen habe Herr P an den Komplementär und dieser wiederum an den Auftraggeber der Revisionswerberin weitergeleitet.

6 Zu Beginn der Arbeit sei - je nach Umfang der Arbeiten - ein Pauschalpreis vereinbart worden. Dieser habe sich - je nach Zustand der Mauer - an einem Stundensatz (15 EUR bis 20 EUR) orientiert und sei auf ganze hundert Euro gerundet worden. Nach Abschluss der Arbeiten habe Herr P eine Rechnung gelegt. Die Zahlung sei meistens mittels Banküberweisung erfolgt, in Einzelfällen durch Barzahlung.

7 Wenn P etwas benötigt habe oder Fragen gehabt habe, dann habe er den Komplementär der Revisionswerberin kontaktiert. Unabhängig davon habe der Komplementär immer wieder an der Baustelle vorbeigeschaut, um über den Fortschritt der Arbeiten auf dem Laufenden zu sein. Bei umfangreicheren Arbeiten habe der Komplementär Herrn P einen Mitarbeiter der Revisionswerberin geschickt oder er habe selbst mitgearbeitet. Wenn Herr P eine Arbeit nicht hätte fertig machen können oder wenn er krank geworden wäre, so hätte er jemanden fragen müssen. Herr P sei nie wegen Krankheit oder Urlaub verhindert gewesen und er habe sich nicht vertreten lassen. Es habe keine Beanstandungen gegeben.

8 Im Rahmen der rechtlichen Beurteilung führte das Bundesfinanzgericht aus, den Umständen, dass die Revisionswerberin die mit Herrn P mündlich abgeschlossenen Vereinbarungen wiederholt ausdrücklich als "Werkvertrag" bezeichnet habe und dass die Beschäftigung des Herrn P nach dem ASVG nicht als versicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis beurteilt worden sei, komme keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu.

9 P habe keine "Werke" geschuldet. Der Komplementär habe sich laufend ein Bild über den Arbeitsfortschritt des P gemacht und habe Herrn P erforderlichenfalls - wenn dieser die ihm übertragenen Arbeiten bis zum vereinbarten Termin nicht hätte allein bewältigen können - einen weiteren Dienstnehmer auf die Baustelle geschickt oder er habe selbst mitgearbeitet. Sämtliche Rechnungen des Herrn P seien zeitraumbezogen, nämlich für einen oder mehrere Monate erstellt worden; ein "Werk" im Sinne eines konkreten Leistungsgegenstandes finde sich auf diesen Rechnungen hingegen nicht. Herr P habe den Beruf des Fliesenlegers auch nicht erlernt, sodass fraglich erscheine, ob und wie er für einen "gewährleistungstauglichen Erfolg" überhaupt hätte eintreten können. P habe daher der Revisionswerberin seine Arbeitskraft zur Durchführung der ihm übertragenen Arbeiten zur Verfügung gestellt. Auch die Zahlung eines erfolgsunabhängigen Pauschalentgelts lasse darauf schließen, dass P der Revisionswerberin seine Arbeitskraft geschuldet habe.

10 Herrn P seien die Arbeitsmittel (Fliesen, Silikon, Kleber) zur Verfügung gestellt worden. Bei umfangreicheren Arbeiten habe Herr P mit einem anderen Dienstnehmer der Revisionswerberin oder mit dem Komplementär zusammen gearbeitet; wenn er etwas benötigt habe oder er Fragen gehabt habe, habe er sich an den Komplementär wenden können. Die Eingliederung in die im Unternehmen der Revisionswerberin bestehenden betrieblichen Abläufe sei daher zu bejahen.

11 Die Vorgabe des Arbeitsortes liege im vorliegenden Fall in der Natur der Sache und könne daher für die Beurteilung, ob ein Dienstverhältnis vorliege, nicht herangezogen werden. Der Umstand, dass eine bestimmte Stundenzahl nicht vereinbart gewesen sei, spreche nicht entscheidend dafür, dass die Tätigkeit selbständig ausgeübt worden sei.

12 Die Revisionswerberin habe Herrn P mit der Durchführung solcher Arbeiten beauftragt, die erforderlich gewesen seien, damit die Revisionswerberin ihrerseits die übernommenen Aufträge zum vertraglich vereinbarten Termin habe abschließen können. Wenn Herr P etwas benötigt habe oder er Fragen gehabt habe, habe er den Komplementär kontaktiert. Wenn die Revisionswerberin es für erforderlich erachtet habe, habe sie für eine Unterstützung des P Sorge getragen. Es bestünden daher keine Zweifel daran, dass die Revisionswerberin die Arbeitskraft des Herrn P zweckmäßig eingesetzt habe. Im Ergebnis seien daher sowohl die Weisungsgebundenheit als auch die betriebliche Eingliederung zu bejahen. Dieser Beurteilung stehe auch nicht entgegen, dass sich Herr P innerhalb des mit dem Fertigstellungstermin begrenzten zeitlichen Rahmens seine Arbeitszeit habe frei einteilen können, weil die Möglichkeit einer flexiblen Arbeitszeiteinteilung - innerhalb zeitlicher Grenzen - weder gegen das Bestehen einer persönlichen Abhängigkeit noch gegen das Bestehen einer betrieblichen Eingliederung spreche.

13 Dass Herr P nicht durchgehend für die Revisionswerberin gearbeitet habe, stehe der Beurteilung, dass ein Dienstverhältnis vorliege, nicht entgegen.

14 Dass Herr P für seine Tätigkeit ein nach einem Stundensatz orientiertes Pauschalentgelt erhalten habe, spreche gegen das Vorliegen eines einnahmenseitigen Unternehmerwagnisses. Da Herrn P das Arbeitsmaterial zur Verfügung gestellt worden sei, liege auch ausgabenseitig kein Unternehmerwagnis vor.

15 Eine generelle (unbeschränkte) Vertretungsbefugnis sei nicht einmal angedacht gewesen. Eine tatsächliche Vertretung sei nicht in Betracht gekommen.

16 Es sei daher insgesamt vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses auszugehen.

17 Zur Frage, wann ein Dienstverhältnis vorliege, gebe es eine umfangreiche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Diese sei einheitlich, das Bundesfinanzgericht sei hievon nicht abgewichen, sodass die Revision an den Verwaltungsgerichtshof (Art. 133 Abs. 4 B-VG) nicht zulässig sei.

18 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision, in der zur Zulässigkeit ein Abweichen von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs dargelegt wird.

19 Nach Einleitung des Vorverfahrens hat das Finanzamt keine Revisionsbeantwortung erstattet.

20 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

21 Die Revision ist zulässig und begründet.

22 Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies 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.

23 Seit dem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, VwSlg. 7979/F, entspricht es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass das Vorliegen eines Dienstverhältnisses nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 anhand zweier Kriterien, nämlich der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zu beurteilen ist. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (vgl. etwa den Beschluss VwGH 22.2.2017, Ro 2014/13/0033, mwN).

24 Die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers. Ein persönliches Weisungsrecht beschränkt die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft

zur Verfügung stellt. Hievon muss die sachliche und technische Weisungsbefugnis unterschieden werden, die etwa im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt wird und sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Leistung bezieht (vgl. VwGH 20.1.2016, 2012/13/0095, mwN).

25 Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (vgl. VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162, mwN).

26 Das Bundesfinanzgericht geht zunächst davon aus, P habe keine "Werke" geschuldet; er habe keinen "gewährleistungstauglichen Erfolg" erbracht und diesen auch nicht erbringen können.

27 Dies stützte das Bundesfinanzgericht wiederum darauf, die Revisionswerberin habe einen weiteren Mitarbeiter oder ihren Komplementär geschickt, wenn P die ihm übertragenen Arbeiten bis zum vereinbarten Termin nicht hätte allein bewältigen können. Diese rechtlichen Erwägungen stimmen zunächst nicht präzise mit den Sachverhaltsannahmen im angefochtenen Erkenntnis überein. Danach sei eine derartige Mitarbeit bei "umfangreicheren Arbeiten" erfolgt. Nach den im angefochtenen Erkenntnis geschilderten Angaben des P erfolgte dies nur ausnahmsweise (meistens sei er alleine auf der Baustelle gewesen); der Komplementär erwähnte eine derartige Mitarbeit in seinen Aussagen nicht (Herr P habe alle Arbeiten immer selbst durchgeführt). Im Rahmen der mündlichen Beschwerdeverhandlung vor dem Bundesverwaltungsgericht wurde eine derartige Mitarbeit von beiden Personen nicht angesprochen. Aber selbst nach den Sachverhaltsannahmen des Bundesfinanzgerichts könnte nicht abgeleitet werden, dass die vereinbarten ("übertragenen") Arbeiten, die sich bei "umfangreicheren" Arbeiten auch nur auf einen Teil der insgesamt von der Revisionswerberin an der Baustelle zu erbringenden Arbeiten erstrecken können, nicht zur Gänze alleine von P erbracht wurden (und vom Komplementär oder einem anderen Mitarbeiter der Revisionswerberin nicht andere als die "übertragenen" Arbeiten erbracht wurden).

28 Dass - wie das Bundesfinanzgericht weiter meint - es zumindest fraglich erscheine, ob P mangels Erlernens des Berufes für einen gewährleistungstauglichen Erfolg habe "einstehen" können, ist nicht verständlich; die für eine Tätigkeit notwendigen Fähigkeiten können zweifellos durch langjährige (hier 20jährige) Ausübung erworben werden.

29 Wenn das Bundesfinanzgericht ausführt, die Auszahlung eines erfolgsunabhängigen Pauschalentgelts lasse darauf schließen, dass P der Revisionswerberin seine Arbeitskraft und nicht einzelne Werke geschuldet habe, so ist aber aus den Sachverhaltsannahmen des Bundesfinanzgerichts gerade nicht ableitbar, dass das Entgelt erfolgsunabhängig ausgezahlt worden wäre. Das Bundesfinanzgericht stellte auch fest, es sei zu keinen Beanstandungen gekommen; es kann aber insbesondere nicht angenommen werden, dass das Entgelt auch im Falle von Beanstandungen ohne Weiteres ausgezahlt worden wäre.

30 Dass die von Herrn P ausgestellten Rechnungen nicht auf ein "Werk" hinwiesen, ist - wie die Revision aufzeigt - unzutreffend, wird doch darin jeweils die entsprechende Baustelle genannt; die dort im Einzelnen zu erbringenden Leistungen und das geschuldete Ergebnis dieser Leistungen waren aber zwischen P und der Revisionswerberin an Ort und Stelle vereinbart worden.

31 Das Bundesfinanzgericht führt weiters aus, die Arbeitsmittel seien Herrn P zur Verfügung gestellt worden. Hiezu ist aber zu bemerken, dass die zu verarbeitenden Materialien (Fliesen, Silikon, Kleber, Ausgleichsmaterial, Isoliermaterial) bereits vom Auftraggeber der Revisionswerberin beigebracht wurden, sodass dieser Umstand für eine Eingliederung des P wenig Aussagekraft hat. Das Werkzeug wurde hingegen von P selbst beigebracht.

32 Auch der Umstand, dass sich P mit Fragen an den Komplementär der Revisionswerberin wenden konnte, spricht nicht (an sich) für eine Unselbständigkeit des P. Daraus ergibt sich nicht, ob es sich um Fragen etwa betreffend den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft oder etwa um technische Fragen handelte (nach den Sachverhaltsannahmen des Bundesverwaltungsgerichtes, das unmittelbar Personalbeweise aufgenommen hatte, sei es Thema von Rücksprachen gewesen, wenn die Maße laut Plan nicht mit den realen Ausmaßen der zu verfliesenden Wand übereingestimmt hätten; dabei handelt es sich zweifellos um "sachliche" und nicht "persönliche" Themen).

33 Wenn das Bundesfinanzgericht auch zum Unternehmerwagnis auf ein erfolgsunabhängiges Pauschalentgelt verweist, so ist wiederum zu bemerken, dass den Sachverhaltsannahmen ein erfolgsunabhängiges Entgelt nicht zu entnehmen ist. Wenn auch das Entgelt von Herrn P entsprechend dem voraussichtlich erforderlichen Zeitaufwand kalkuliert wurde, so begründete die Vereinbarung eines Pauschalentgelts aber ein Unternehmerwagnis.

34 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich damit als inhaltlich rechtswidrig und war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

35 Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014.

Wien, am 21. November 2018

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2018:RA2018130045.L00

Im RIS seit

14.12.2018

Zuletzt aktualisiert am

14.02.2019

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at