jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1987/9/29 87/14/0110

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 29.09.1987

Index

EStG

Norm

EStG 1972 §3 Z14a
EStG 1972 §41
EStG 1972 §47 Abs3
EStG 1972 §81

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Hnatek, Dr. Pokorny und Dr. Karger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Kommissär Mag. Piffl, über die Beschwerde des Ing. AR in F, vertreten durch Dr. Franz Gölles, Rechtsanwalt in Graz, Kaiserfeldgasse 22, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 6. Mai 1987, GZ. B 199-3/86, betreffend Einkommensteuer für 1983, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 9.870,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Auftrag einer österreichischen Aktiengesellschaft (in der Folge: AG) überwachte und steuerte der Beschwerdeführer im Streitjahr in der DDR den Einsatz der Lohnunternehmer, die dort mit bis zu 100 Mitarbeitern Schlägerungen und Holzbringungsarbeiten durchführten. Insbesonders koordinierte der Beschwerdeführer den Einsatz der forsttechnischen Geräte (es waren bis zu 50 Maschinen im Einsatz) aus der Erzeugung der AG, wie Kippmastseilkräne und Processoren. Er übernahm auch die Verantwortung für die Steuerung und Koordination des Mechanikereinsatzes bei Maschinenschäden an den den Lohnunternehmern von der AG zur Verfügung gestellten Forsttechnikgeräten. Das Forsttechnikprojekt umfaßte als komplexer Geschäftsfall der AG den Export von Dienstleistungen (Holzerntearbeiten) in die DDR, im Gegenzug den Import von Rohholz zur weiteren Verarbeitung aus der DDR, den Verkauf von Forstmaschinen durch die AG an österreichische und bundesdeutsche Schlägerungsunternehmer, die mit diesen Maschinen die Holzerntearbeiten in der DDR durchführten. Zweck des Projektes aus der Sicht der DDR war primär die Beschaffung von Devisen für Maschineneinkäufe. Dem Projekt sind Forstmaschinenverkäufe an die DDR zuzuordnen, die Zug um Zug getätigt wurden und die teilweise (z.B. betreffend Vorführung, Einschulung und Betreuung)

unmittelbar Aufgabe des Projektmanagements war. Der Beschwerdeführer übte seine Tätigkeit auf Grund von Rahmenanweisungen der AG aus und unterstand im Sinne dieser einem bei der AG beschäftigten Ingenieur. In der täglichen Gestaltung seiner Arbeit in Ausführung der Rahmenanweisungen war er frei und ungebunden tätig. Eine Fixierung der Arbeitszeit war nicht vorgegeben, der Beschwerdeführer gestaltete seine Arbeitszeit in Abhängigkeit von den sachlichen Erfordernissen. Zwischen der AG und dem Beschwerdeführer war vereinbart, das dieser seine Tätigkeit als freier Mitarbeiter übernehme und er "für die steuerliche Behandlung und Sozialversicherung des Entgeltes" selbst sorge. Als Entgelt wurden öS 120,-- pro Stunde vereinbart und die wöchentliche Arbeitszeit mit ca. 70 Stunden eingeschätzt. Der Beschwerdeführer legte der AG in Österreich vereinbarungsgemäß monatlich Honorarnoten über die geleisteten Stunden und über die "zurückgelegten Dienst-Kilometer mit Privat-Pkw". Quartier und Verpflegung wurden ihm von der AG ebenso kostenlos zur Verfügung gestellt wie Büroräumlichkeiten und Telefon, sodaß er für seine Tätigkeit nur seine persönliche Berufskleidung zur Verfügung zu stellen hatte. Die AG bezahlte auf Grund ihrer Vereinbarung mit einer deutschen GmbH für den Beschwerdeführer monatlich pauschal öS 3.000,-- Lohnsteuer an die DDR. Laut Mitteilung der AG an das Finanzamt, welches vorher die AG "gesprächsweise aufmerksam gemacht" hatte, daß die AG sich durch die Ausfüllung eines Lohnzettels strafbar machen würde, weil dies eine Verwaltungsübertretung darstelle (vgl. das Schreiben des Beschwerdeführers an das Finanzamt vom 11. April 1984), sei von der AG die Begründung eines Dienstverhältnisses nicht für zweckmäßig erachtet worden, weil die Tätigkeit des Beschwerdeführers rein projektbezogen und von vornherein nur von vorübergehender Dauer gewesen sei und der Beschwerdeführer infolge seiner Auslandstätigkeit und seiner spezialisierten Fachkenntnisse nur sehr begrenzt an Weisungen der einschlägigen Abteilung der AG gebunden gewesen sei. Nach (unwiderlegter) Darstellung des Beschwerdeführers habe sich dieser zum Eingehen auf die Vertragsbedingungen der AG im Hinblick auf sein Alter und seine Arbeitslosigkeit gezwungen gesehen; sein späteres Ansuchen um Abschluß eines Dienstvertrages sei von der AG mit dem Hinweis auf die wirtschaftliche Situation und ein Aufnahmestopübereinkommen mit dem Betriebsrat abgelehnt worden.

Der Beschwerdeführer vertrat vor den Abgabenbehörden die Rechtsansicht, es habe sich in Wahrheit bei seinen

Rechtsbeziehungen zur AG um ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 3 EStG gehandelt, seine Einkünfte hieraus seien gemäß § 3 Z. 14 a EStG steuerfrei.

Mit dem nun vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid bestätigte die belangte Behörde im Instanzenzug die Veranlagung des Beschwerdeführers aus der erwähnten Tätigkeit für das Streitjahr mit Einkünften aus Gewerbebetrieb und die Festsetzung der Einkommensteuer aus diesen Einkünften. Sie vertrat die Meinung, daß vorerst die Frage zu klären sei, ob die Steuerbefreiung gemäß § 3 Z. 14 a EStG unter dem Gesichtspunkt der Errichtung einer Anlage zutreffe. Dies sei zu verneinen, weil die Tätigkeit des Beschwerdeführers nicht mit der Errichtung von Anlagen im Zusammenhang gestanden sei. Abgesehen davon sei die Anwendung der erwähnten Steuerbefreiungsbestimmung auch deshalb zu verneinen, weil die Tätigkeit des Beschwerdeführers zu Einkünften aus Gewerbebetrieb geführt habe und nicht zu Einkünften, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe beziehen, wie dies § 3 Z. 14 a EStG verlange. Das Unternehmerrisiko des Beschwerdeführers habe nicht völlig gefehlt. Trotz Leistungsabgeltung nach einem fix vereinbarten Stundensatz habe der Beschwerdeführer nämlich die Möglichkeit gehabt, durch entsprechende Leistung seine Einkünfte zu steuern. Die monatlichen Einkünfte hätten zwischen S 52.800,-- im März 1983 und S 7.500,-- im Juli 1983 geschwankt. Weiters habe der Beschwerdeführer das Risiko getragen, keine Vergütung für den Fall zu erhalten, daß er keine Leistungen erbringe

(z.B. Krankheit, Urlaub), weil keine "Grundentlohnung" vereinbart worden sei. Die Abhängigkeit der Einkünfte von der tatsächlichen persönlichen Leistung sei also weitaus höher als bei einem nichtselbständig Tätigen gewesen. Die belangte Behörde verneinte ferner auch das Vorliegen einer Weisungsgebundenheit. Diese müsse ein Ausmaß aufweisen, das es dem Arbeitgeber ermögliche, die selbständige Verfügungsmöglichkeit des Weisungsunterworfenen nahezu auszuschließen. Der Beschwerdeführer sei an

Rahmenanweisungen gebunden gewesen, dies entspräche dem Wesen des Werkvertrages, da der Auftraggeber einen bestimmten Erfolg verlange, der Auftragnehmer jedoch bei Erfüllung des Vertrages gewisse Dispositionsfreiheiten besitze.

Der Beschwerdeführer erachtet sich durch diesen Bescheid in seinem Recht darauf verletzt, daß ihm gegenüber für das Streitjahr Einkommensteuer nicht festgesetzt werde. Er behauptet inhaltliche Rechtswidrigkeit sowie

Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und beantragt deshalb, den angefochtenen Bescheid aufzuheben.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Entscheidend ist vorerst, ob die Einkünfte des Beschwerdeführers, dessen unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 EStG im Streitjahr unbestritten ist, aus seiner Tätigkeit für die AG in der DDR im Streitjahr solche aus Gewerbebetrieb oder solche aus nichtselbständiger Arbeit waren. Eine andere Einkunftsart käme nach zutreffender Ansicht beider Streitteile des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens nicht in Betracht.

Gemäß § 47 Abs. 3 EStG 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.

Die Vertragsparteien können nicht durch gegenseitige Vereinbarung der Finanzbehörde eine bestimmte Art der Entrichtung der Einkommensteuer aufzwingen (vgl. hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 1952, Zlen. 1460, 1515/50). Die Besteuerung ist von der Disposition der Vertragspartner unabhängig (vgl. hg. Erkenntnis vom 4. März 1986, Zl. 84/14/0063).

Entscheidend ist daher nicht der geäußerte Vertragswille, sondern das Gesamtbild der tatsächlichen Erscheinungsform der Tätigkeit, welches durch das Überwiegen der Merkmale der Selbständigkeit oder der Unselbständigkeit bestimmt wird.

Im ersten Fall des § 47 Abs. 3 zweiter Satz EStG hat der Gesetzgeber Dienstleistungen im Außendienst vor Augen. Wesentlich ist auch für diesen Fall das Tätigwerden unter dem Willen eines anderen, die Verpflichtung einer natürlichen Person - des Arbeitnehmers - bei ihrer Tätigkeit den Weisungen eines anderen - des Arbeitgebers - zu folgen. Fehlt es an einer Weisungsgebundenheit in diesem Sinn, dann schließt dies Nichtselbständigkeit aus. Erst wenn die Verpflichtung einer natürlichen Person, den Weisungen eines anderen zu folgen, gegeben ist, kann die Frage auftauchen, ob diese Person eine Tätigkeit selbständig oder nichtselbständig ausübt. Denn nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen muß die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge haben. Sowohl der Unternehmer, der einen Werkauftrag erfüllt, als auch der selbständige Handelsvertreter können sich bezüglich ihrer Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen des Auftraggebers oder Geschäftsherrn verpflichtet haben, ohne damit ihre Selbständigkeit zu verlieren. Für derartige Fälle der Weisungsgebundenheit bedarf es der Abgrenzungskriterien, wie sie Schrifttum und Rechtsprechung zur Scheidung von selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit entwickelt haben, von denen dem Unternehmerwagnis in Anbetracht der vom Gesetzgeber für so wesentlich erachteten Abgrenzung gegenüber der selbständigen Unternehmertätigkeit besondere Bedeutung zukommt (vgl. hg. Erkenntnis vom 9. Dezember 1980, Zlen. 1666, 2223, 2224/79, verstärkter Senat = VwSlg. 5535 F/1980).

Es ist daher vorerst die Frage zu beantworten, ob der Beschwerdeführer gegenüber der AG weisungsfrei oder weisungsgebunden war. Diese Frage ist im Sinne der Weisungsgebundenheit zu beantworten: Nach Art der Aufgabe des Beschwerdeführers waren die von der AG gegebenen Anweisungen Rahmenanweisungen, ließen also dem Beschwerdeführer naturgemäß den nötigen Spielraum, den er bei Zurverfügungstellung seiner Arbeitskraft an die AG im Interesse beider Vertragsteile als besondere Fachkraft benötigte. Er war jedoch in der Auslegung der Rahmenanweisungen nicht frei, sondern stand unter der Kontrolle eines Ingenieurs der AG. Wenn diese Aufsicht Sinn haben sollte, konnte sie nur darin bestehen, daß letztlich im Einzelfall die AG ihren Willen gegenüber dem Beschwerdeführer durchsetzen konnte und auch durfte. Die Weisungsunterworfenheit des Beschwerdeführers unterschied sich daher in nichts von der eines leitenden technischen Angestellten der AG. Da der Beschwerdeführer einzig und allein für diese eine AG tätig wurde und deshalb auf das Entgelt aus dieser Tätigkeit angewiesen war, befand er sich auch in einer für ein Dienstverhältnis typischen Abhängigkeit von seinem Auftraggeber.

Zu Unrecht bejahte die belangte Behörde ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis auf Seiten des Beschwerdeführers. Das Unternehmerrisiko ergibt sich vornehmlich aus den Risiken, die einem Steuerpflichtigen dadurch erwachsen, daß er für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muß

(vgl. hg. Erkenntnis vom 10. Februar 1987, Zl. 86/14/0119 und die darin zitierte Vorjudikatur). Mit Ausnahme seiner Berufskleidung hatte der Beschwerdeführer keine Auslagen zu bestreiten, weil alles von der AG beigestellt wurde. Unter diesem Gesichtspunkt traf ihn kein Unternehmerwagnis. Seine Arbeitszeit wurde zwar nicht von der AG unmittelbar vorgeschrieben, mittelbar jedoch durch die sachlichen Erfordernisse, welche die dem Beschwerdeführer durch die AG gestellte Aufgabe bestimmte. Da der Beschwerdeführer ca. 100 Arbeitnehmer von Subunternehmern der AG beaufsichtigen mußte, war ihm also auch damit die Arbeitszeit nicht nur hinsichtlich ihres Ausmaßes, sondern auch hinsichtlich ihrer zeitlichen Lagerung je Arbeitstag vorgegeben. Folglich hatte der Beschwerdeführer entgegen der Ansicht der belangten Behörde auch nicht die Möglichkeit "durch entsprechende Leistungen seine Einkünfte zu steuern". Wenn die belangte Behörde einen einzigen Monat, nämlich Juli 1983, mit besonders niedrigen Einnahmen herausgriff, so übersah sie dabei, daß der Bestätigung der AG vom 22. Dezember 1983 zu entnehmen ist, daß von dieser auch nur für sieben Tage im Monat Juli 1983 die Lohnsteuer an die DDR bezahlt wurde, also naheliegt, daß der Beschwerdeführer während dieses Monates nur sieben Tage gearbeitet hat, weil er in diesem Monat entweder auf Urlaub oder im Krankenstand war.

Ansprüche auf Urlaubsgeld und auf zeitlich begrenzte Entgeltfortzahlung während des Krankenstandes sind Merkmale eines sozial gestalteten Arbeitsrechtes. Das Fehlen einer Vereinbarung hierüber zwischen der AG und dem Beschwerdeführer kann daher, wenn entgegenstehende Merkmale überwiegen, nicht zur Charakterisierung des Unternehmerrisikos herangezogen werden. Der Begriff des Dienstverhältnisses im einkommensteuerrechtlichen Sinn ist eigenständiger Natur, Vorschriften anderer Rechtsgebiete wie des Arbeitsrechtes, des bürgerlichen Rechtes oder des Sozialrechtes sind bei der Beurteilung der Arbeitnehmereigenschaft nicht von Bedeutung. Sollte das Verhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und der AG - was vom Verwaltungsgerichtshof allerdings nicht zu prüfen ist - arbeitsrechtlich auch nicht als Dienstverhältnis zu beurteilen sein, sodaß dem Beschwerdeführer unabdingbare arbeitsrechtliche Ansprüche auf Urlaubsgeld und zeitlich begrenzte Entgeltfortzahlung während des Krankenstandes nicht zustanden, könnte dies daher nicht gegen die steuerrechtliche Beurteilung als Dienstverhältnis ins Treffen geführt werden. Die Entgeltbemessungsgrundlage (geleistete Arbeitsstunden) bei Fehlen eines Fixums stellt daher ebenfalls kein entscheidendes Indiz für eine selbständige Tätigkeit des Beschwerdeführers dar.

Betrachtet man unter dem Gesichtspunkt obiger Ausführungen das Gesamtbild der tatsächlichen Erscheinungsform der Tätigkeit des Beschwerdeführers für die AG, so zeigt sich, daß die Merkmale der Unselbständigkeit bei weitem überwiegen.

Geht man aber von der Einkunftsart des § 2 Abs. 3 Z. 4 EStG aus, so hätte aus folgenden Gründen für das Streitjahr eine Festsetzung von Einkommensteuer gegenüber dem Beschwerdeführer hinsichtlich der Einkünfte aus der erwähnten Tätigkeit für die AG nicht erfolgen dürfen:

Laut Inhalt der Verwaltungsakten legte der Beschwerdeführer seine "Honorarnoten" an eine Dienststelle der AG in Wien, die offenbar auch die Berechnung des Entgeltes des Beschwerdeführers vorzunehmen hatte. Die Betriebsstätte des Arbeitgebers im Sinne des § 81 EStG lag also im Inland. Die Einbringung der Einkommensteuer (Lohnsteuer) hätte daher gemäß § 47 Abs. 1 EStG durch Abzug vom Arbeitslohn zu erfolgen gehabt.

Der Fall einer Inanspruchnahme des Arbeitnehmers (Steuerschuldners) gemäß § 82 Abs. 2 EStG lag nicht vor.

Anhaltspunkte für eine Veranlagung von Amts wegen (§ 41 Abs. 1 EStG) haben sich nach der Aktenlage nicht ergeben. Von den Fällen einer Antragsveranlagung des § 41 Abs. 2 EStG kam der Sache und dem Akteninhalt nach nur der Fall nach Z. 6 in Betracht. § 41 Abs. 2 Z. 5 EStG scheidet nämlich mangels eines Doppelbesteuerungsabkommens und des Vorliegens eines sonstigen Anrechnungstatbestandes aus.

Der Beschwerdeführer hat zwar in seinem Schreiben vom 20. Mai 1984 (OZ. 9 der Verwaltungsakten) erklärt, seine Einkünfte "zur Wahrung der Offenlegungspflicht" bekanntzugeben.

Der belangten Behörde lagen jedoch nach der Aktenlage keine Anhaltspunkte dafür vor, daß die Einkommensteuererklärung für 1983 des Beschwerdeführers vom 6. Februar 1984, die nur die erwähnten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auswies und ausdrücklich auf die Vorschrift des § 3 Z. 14a EStG hinwies, nicht als Veranlagungsantrag zu verstehen sei. Daß der Beschwerdeführer wider Treu und Glauben von den Abgabenbehörden zu dieser Antragstellung veranlaßt worden sei, wurde von ihm nicht behauptet und läßt sich für den Verwaltungsgerichtshof dem bisher bekanntgewordenen Sachverhalt nicht entnehmen.

Gemäß § 41 Abs. 2 Z. 6 EStG findet, wenn die Voraussetzungen für eine Veranlagung nach Abs. 1 nicht gegeben sind, eine Veranlagung nur auf Antrag des Steuerpflichtigen statt, wenn im Einkommen Einkünfte im Sinne des § 3 Z. 14a enthalten sind.

Dies ist nach Ansicht der belangten Behörde nicht der Fall, sodaß die belangte Behörde - ausgehend von dieser ihrer Ansicht - auch von diesem Veranlagungstatbestand nicht hätte ausgehen dürfen.

Der Beschwerdeführer vertritt zwar die Meinung, es handle sich um Einkünfte im Sinne des § 3 Z. 14a EStG. Der Verwaltungsgerichtshof vermag ihm indes nicht zuzustimmen.

§ 3 Z. 14a EStG in seinem hier in Frage kommenden Teil lautet:

"... Begünstigte ausländische Vorhaben im Sinne dieser Bestimmung sind die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen, die Personalgestellung anläßlich der Errichtung von Anlagen durch andere Unternehmungen sowie die Planung, Beratung und Schulung, soweit sich alle diese Tätigkeiten auf die Errichtung von Anlagen im Ausland beziehen, ...".

Daß sich die Tätigkeit des Beschwerdeführers (Überwachung und Steuerung der Lohnunternehmer der AG, insbesondere Koordinierung des Einsatzes der forsttechnischen Geräte, Steuerung und Koordination des Mechanikereinsatzes bei Maschinenschäden an den den Lohnunternehmern von der AG zur Verfügung gestellten Forsttechnikgeräten) sich auf die Errichtung von Anlagen im Ausland bezogen habe, ist dem bisher zu Tage getretenen Sachverhalt auch unter Berücksichtigung des Vorbringens des Beschwerdeführers selbst nicht entnehmbar. Die geschilderte Tätigkeit des Beschwerdeführers bezog sich nämlich - wie eingangs dargestellt - auf Schadholzaufarbeitungen in der DDR durch österreichische und bundesdeutsche Lohnunternehmer mit von der AG beigestellten bzw. den genannten Lohnunternehmern verkauften Maschinen, um durch die solcherart der DDR ermöglichten Holzverkäufe dieser Devisen zu verschaffen, die der DDR die Anschaffung von Geräten bei der AG erlauben sollten. Es handelte sich daher nicht um die Errichtung von auch nur für einen zeitlich begrenzten Probebetrieb durch die DDR oder einen auf deren Gebiet ansässigen Unternehmer angeschafften Anlagen.

Da Einkünfte im Sinne des § 3 Z. 14a EStG auf Grund des bisher bekannten Sachverhaltes nicht angenommen werden durften, lag auch kein Fall der Antragsveranlagung nach § 41 Abs. 2 Z. 6 EStG vor.

Die belangte Behörde hat die Rechtslage verkannt und dadurch ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

Der angefochtene Bescheid mußte daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufgehoben werden.

Die Entscheidung über Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243.

Wien, am 29. September 1987

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1987:1987140110.X00

Im RIS seit

10.12.2019

Zuletzt aktualisiert am

10.12.2019

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at