jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Beschluss 2020/8/19 Ra 2020/13/0052

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 19.08.2020

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

EStG 1988 §47 Abs2

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Nowakowski und den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision der C GmbH in Z, vertreten durch Dr. Anton Hintermeier u.a., Rechtsanwälte in 3100 St. Pölten, Andreas-Hofer-Straße 8, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 24. April 2020, Zl. RV/7102043/2016, betreffend Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 2010 bis 2012 sowie Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2009 bis 2012, den Beschluss gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung

1 Bei der Revisionswerberin, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die im Geschäftszweig der Gebäudereinigung tätig ist, wurde eine den Zeitraum Jänner 2009 bis Dezember 2012 umfassende gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben durchgeführt. Im Bericht über das Ergebnis dieser Prüfung vom 20. April 2015 wurde u.a. ausgeführt, im vorliegenden Fall seien für Tätigkeiten, die üblicherweise im Rahmen eines Dienstverhältnisses erbracht würden (Reinigungsarbeiten und verschiedene Hilfsarbeiten in diversen Filialen eines Einzelhändlers), Werkverträge abgeschlossen worden. Die Verträge seien teils befristet, teils unbefristet gewesen. Die Reinigungskräfte seien je nach Auftragsart mit einem Pauschal- oder Stundenlohn honoriert worden. Nach dem Gesamtbild der Tätigkeit überwögen die Merkmale der Unselbständigkeit gegenüber jenen der Selbständigkeit. Es lägen Dienstverhältnisse gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor.

2 Das Finanzamt setzte mit Bescheiden vom 20. April 2015 u.a. Dienstgeberbeiträge sowie Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2009 bis 2012 fest und zog die Revisionswerberin zur Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 2010 bis 2012 heran. In der Begründung verwies das Finanzamt jeweils auf den Bericht vom 20. April 2015.

3 Die Revisionswerberin erhob gegen diese Bescheide Beschwerde.

4 Mit Beschwerdevorentscheidung vom 17. März 2016 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

5 Die Revisionswerberin beantragte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.

7 Das Bundesfinanzgericht führte in der Begründung im Wesentlichen aus, bei der Revisionswerberin handle es sich um ein Reinigungsunternehmen, das mit ihren eigenen Arbeitnehmern vor allem für einen Einzelhändler (X) diverse Reinigungsarbeiten (Vorplatz-, Parkplatz-, Ladezonen- und Glasflächenreinigung) durchgeführt habe. Wenn die Revisionswerberin die Reinigungsarbeiten mit den eigenen Dienstnehmern nicht mehr habe bewältigen können, habe sie diese (auf Basis sogenannter Werkverträge) an andere Reinigungskräfte weitergegeben.

8 Diese Verträge seien meist befristet abgeschlossen worden (etwa für zehn Tage oder für bis zu fünf Monate). Es seien zum Beispiel die Durchführung folgender Tätigkeiten und folgende Entgelte vereinbart worden: Glasflächenreinigung in diversen Filialen, Entgelt 22 € pro Filiale; Demontage- und Aushilfsarbeiten an einem bestimmten Objekt, Entgelt 15 € pro Stunde; Vor- und Parkplatzreinigung bei mehreren, genannten Filialen, inklusive zweimal wöchentlich Vorplatz-Grundreinigung, Entgelt 880 €; Vor- und Parkplatzreinigung bei diversen, nicht genannten Filialen, Entgelt 220 € pro Filiale; Hilfsarbeiten in diversen Filialen, Entgelt 1.800 €. Die Reinigungskräfte hätten dazu etwa folgende Rechnungen erstellt: Reinigung Glasflächen in diversen Filialen Ladezonenreinigung, 450 €; „Für Hilfsarbeiten“, 1.400 €; „Vorplatzreinigung Pauschalpreis 03-2012“, 1.520 €.

9 Die Reinigungskräfte seien Inhaber von Gewerbeberechtigungen, meist lautend auf „Hausbetreuung, bestehend in einer Durchführung einfacher Reinigungstätigkeiten einschließlich objektbezogener einfacher Wartungstätigkeiten auf Grund von Werk- und freien Dienstverträgen, unter Ausschluss von Tätigkeiten reglementierter Gewerbe“, gewesen.

10 Ein Dienstverhältnis nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 liege dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde. Dafür sei es nicht von Belang, ob Verträge auf bestimmte oder auf unbestimmte Zeit abgeschlossen würden. Bei einer Unbestimmtheit der zu erbringenden, vertraglich vereinbarten Leistungen, die erst bei Durchführung des Vertrages im Einzelfall konkretisiert bzw. individualisiert würden, liege kein Werkvertrag vor. In den hier vorliegenden Vereinbarungen sei etwa nur die Glasflächenreinigung in diversen Filialen vereinbart worden; oder einfache Reinigungsarbeiten in diversen Filialen. Diesen für mehrere Monate abgeschlossenen Vereinbarungen sei nicht einmal zu entnehmen, welche Filialen konkret und wie oft zu reinigen gewesen seien. Damit im Einklang stünden auch die von den Reinigungskräften gelegten Rechnungen, in denen etwa nur „Reinigung div Tätigkeiten“ oder „Reinigung für Hilfsarbeiten“ angeführt werde.

11 Das Bundesfinanzgericht gelange daher zu dem Ergebnis, dass die Ausführung einzelner Werke weder vereinbart worden sei noch dass solche tatsächlich erbracht worden seien. Die Reinigungskräfte hätten vielmehr der Revisionswerberin ihre Arbeitskraft für die Durchführung von Reinigungsarbeiten zur Verfügung gestellt. Für diese Beurteilung spreche auch der Umstand, dass die Revisionswerberin die Reinigungskräfte nur zur Abdeckung von Auslastungsspitzen herangezogen habe. Die Reinigungskräfte hätten damit die gleichen Arbeiten wie die Dienstnehmer der Revisionswerberin erbracht.

12 Dem Einwand der Revisionswerberin, es sei die Tätigkeit jeder einzelnen Reinigungskraft gesondert zu betrachten, sei zu erwidern, dass es sich jeweils um Reinigungsarbeiten gehandelt habe. Es komme aber nicht darauf an, ob eine Reinigungskraft beispielsweise Glasreinigungsarbeiten durchgeführt habe oder ob sie die Ladezone gereinigt habe; auch sei nicht entscheidend, in welcher Filiale des Einzelhändlers diese Arbeiten erbracht worden seien.

13 Die Revisionswerberin habe als Auftragnehmerin insbesondere des Einzelhändlers X vorwiegend die Durchführung von Reinigungsarbeiten übernommen. Wenn sie die übernommenen Arbeiten mit ihren eigenen Dienstnehmern nicht habe bewältigen können, habe die Revisionswerberin Reinigungskräfte herangezogen, denen sie gesagt habe, wo (in welcher Filiale der X) sie die Arbeiten durchführen müssten, welche Tätigkeiten sie konkret zu erbringen hätten und wie oft sie diese innerhalb der vereinbarten Vertragsdauer durchführen müssten. Die Revisionswerberin habe damit gegenüber den Reinigungskräften ein auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft ausgerichtetes, persönliches Weisungsrecht ausgeübt und die Reinigungskräfte damit in die in ihrem Unternehmen bestehenden betrieblichen Abläufe eingegliedert. Weisungsgebundenheit und Eingliederung seien daher zu bejahen. Bei einer auf die vertragskonforme Auftragserfüllung ausgerichteten Koordination der Arbeitseinsätze könne nämlich an der betrieblichen Integration und der damit zwangsläufig einhergehenden persönlichen Weisungsbefugnis des Arbeitgebers kein Zweifel bestehen.

14 Davon, dass die Reinigungskräfte die Einnahmenseite hätten maßgeblich beeinflussen können, könne keine Rede sein. Das Vorliegen eines Unternehmerrisikos sei daher schon aus diesem Grunde zu verneinen.

15 Auch die im vorliegenden Fall zum Teil erfolgte Entlohnung nach einem fixen Stundensatz spreche gegen das Vorliegen eines einnahmenseitigen Unternehmerwagnisses. Die Revisionswerberin habe u.a. auch vorgebracht, dass die Reinigungskräfte ausschließlich eigene Betriebsmittel verwendet hätten. Dem sei entgegenzuhalten, dass eine Reinigungskraft in ihrer Vernehmung zwar behauptet habe, ihre eigenen Arbeitsmittel verwendet zu haben, die Erbringung damit in Zusammenhang stehender Nachweise aber verweigert habe. Die Geschäftsführerin der Revisionswerberin habe auch ausgesagt, dass die Arbeitsmaterialien zur Verfügung gestellt worden seien. Es sei daher sowohl das Vorliegen eines einnahmenseitigen als auch eines ausgabenseitigen Unternehmerrisikos zu verneinen.

16 Es spreche auch eher für das Vorliegen von Dienstverhältnissen, wenn im wesentlichen gleichbleibende Arbeiten mit einem gleichbleibenden Betrag entlohnt worden seien. Überdies spreche die Vereinbarung eines Pauschalentgelts dafür, dass die betreffende Person ihre Arbeitskraft geschuldet habe.

17 Die Revisionswerberin habe auch eingewandt, dass die Reinigungskräfte Hilfskräfte hätten heranziehen oder sich hätten vertreten lassen können. Der Verwaltungsgerichtshof habe die Möglichkeit einer Vertretung bei Reinigungsarbeiten aber als nicht ausschlaggebend erachtet (Hinweis auf VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230).

18 Die Reinigungskräfte hätten auch die Möglichkeit gehabt, die Übernahme ihnen von der Revisionswerberin angebotener Arbeiten abzulehnen. Hieraus sei aber für die Frage, ob eine angenommene Beschäftigung selbständig oder nichtselbständig ausgeübt werde, nichts zu gewinnen.

19 Zum Einwand der Revisionswerberin, dass die Reinigungskräfte auch noch andere Auftraggeber gehabt hätten, sei zu bemerken, dass mehrere parallel bestehende Auftragsverhältnisse bzw. Dienstverhältnisse nicht ungewöhnlich seien. Aus dem Umstand, dass die Reinigungskräfte allenfalls auch noch anderen Beschäftigungen nachgegangen seien, lasse sich für die Beurteilung, ob sie ihre Tätigkeit für die Revisionswerberin im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt hätten, nichts gewinnen.

20 Die Haftungsinanspruchnahme für Lohnsteuer sowie die Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen samt Zuschlag seien daher zu Recht erfolgt.

21 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision.

22 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

23 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss zurückzuweisen.

24 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.

25 Zur Zulässigkeit wird in der Revision geltend gemacht, eine der Entscheidung zu Grunde liegende Rechtsfrage sei abweichend von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet worden. Demnach trage das vertraglich Vereinbarte zunächst die Vermutung der Richtigkeit (im Sinne einer Übereinstimmung mit der Lebenswirklichkeit) in sich (Hinweis auf VwGH 14.3.2001, 96/08/0301). Es wäre daher an der belangten Behörde gelegen, die Unrichtigkeit des Vertragsinhalts im Einzelnen darzulegen. Im Vertrag seien auch durchaus die einzelnen Leistungen bestimmt worden, was sich auch aus den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts ergebe. Teilweise seien die Werkverträge befristet, teilweise unbefristet abgeschlossen worden. Auch die Modalitäten der Entlohnung seien höchst unterschiedlich gewesen. Bei richtiger Vorgehensweise wäre für jeden einzelnen „Werkvertragsnehmer“ zu erheben gewesen, ob Gründe dafür bestünden, die vorliegende vertragliche Vereinbarung umzustoßen. Dem entgegen gehe das Bundesfinanzgericht offensichtlich davon aus, dass bereits aufgrund des Umstandes, dass Reinigungstätigkeiten auf Basis eines Werkvertrages vergeben worden seien, dies die Vermutung begründe, sämtliche

Tätigkeiten seien in Wirklichkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses erbracht worden. Eine solche gesetzliche Vermutung bestehe nicht. Im Hinblick auf die höchst unterschiedlichen Tätigkeiten und die höchst unterschiedliche Vereinbarungslage hätte bezüglich jedes einzelnen „Werkvertragsnehmers“ eine Erhebung stattfinden müssen, wie seine Arbeitstätigkeit faktisch vor sich gegangen sei. Das Bundesfinanzgericht habe daher den Sachverhalt nicht ausreichend ermittelt. Es dürfte unstrittig sein, dass auch Reinigungsleistungen grundsätzlich dazu geeignet seien, im Rahmen eines Werkvertrags vergeben zu werden. Mangels Vorliegens von detaillierten Beweisergebnissen könne eine detaillierte Beurteilung gar nicht erfolgen.

26 Die Revision ist nicht zulässig.

27 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.

28 Es entspricht 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 VwGH 21.11.2018, Ra 2018/13/0045, mwN).

29 Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu zahlen (vgl. VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162, mwN).

30 Beim Begriff des Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 handelt es sich um einen eigenständigen Begriff des Steuerrechts (vgl. VwGH 29.9.2010, 2008/13/0160, VwSlg. 8587/F). Für das Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als Dienstvertrag oder als Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend (vgl. VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071). Entgegen dem Vorbringen der Revisionswerberin besteht zu diesem Begriff des Steuerrechts nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine - von der Behörde allenfalls zu widerlegende - Vermutung der Richtigkeit des vertraglich Vereinbarten.

31 Wenn in der Revision geltend gemacht wird, es wären die Umstände der jeweils beschäftigten Person im Einzelnen zu überprüfen gewesen, so können aber - in Bezug auf Merkmale, die zur Prüfung der Selbständigkeit oder Unselbständigkeit heranzuziehen sind - homogene Gruppen gemeinsam beurteilt werden (vgl. VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071; 20.1.2016, 2012/13/0059). Dass insoweit relevante Unterschiede vorlägen, wird im Rahmen der Begründung der Zulässigkeit der Revision nicht dargelegt. Wenn zunächst unterschiedliche Leistungen behauptet werden, so hat das Bundesfinanzgericht aber zutreffend ausgeführt, dass es nicht darauf ankomme, ob etwa Glasflächen oder Ladezonen gereinigt wurden. Es ist auch nicht entscheidend, ob es sich um befristete oder unbefristete Vereinbarungen gehandelt hat; es handelt sich dabei jeweils um zeitraumbezogene Dauerschuldverhältnisse, nicht - wie es Werkverträgen entsprechen würde - um Zielschuldverhältnisse (vgl. VwGH 24.9.2003, 2000/13/0182). Entscheidend ist in diesem Zusammenhang lediglich, ob in diesem (befristeten oder unbefristeten) Zeitraum die Merkmale des Dienstverhältnisses erfüllt waren. Was die unterschiedlichen Modalitäten der Entlohnung anbelangt, so ist es zwar zutreffend, dass die Vereinbarung eines Stundenhonorars und die zeitraumbezogene Abrechnung Indizien dafür sind, dass Reinigungskräfte nicht einen bestimmten Arbeitserfolg, sondern ihre Arbeitskraft schuldeten (vgl. VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230, mwN). Aber auch die Verrechnung von Pauschalbeträgen steht einer Beurteilung der Tätigkeit als unselbständig nicht entgegen; eine Erfolgsabhängigkeit ist daraus nicht ableitbar (vgl. VwGH 18.10.2017, Ra 2017/13/0066).

32 Damit reichen aber auch die - betreffend die verschiedenen Personen nicht im Einzelnen differenzierenden - Sachverhaltsannahmen des Bundesfinanzgerichts entgegen den Revisionsbehauptungen für eine abschließende rechtliche Beurteilung aus.

33 In der Revision werden somit keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.

Wien, am 19. August 2020

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2020:RA2020130052.L00

Im RIS seit

24.09.2020

Zuletzt aktualisiert am

24.09.2020

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at