jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Beschluss 2021/1/18 Ra 2018/13/0092

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 18.01.2021

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

BAO §93 Abs3 lita
EStG 1988 §47 Abs2
VwGG §41

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Nowakowski und den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätin Dr.in Lachmayer als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision des Z in W, vertreten durch Dr. Thomas Krankl, Rechtsanwalt in 1080 Wien, Lerchenfelder Straße 120/28, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 18. Juli 2018, Zl. RV/7105513/2016, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für 2004 bis 2012 sowie Anspruchszinsen, den Beschluss gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung

1 Der Revisionswerber war in den Jahren 1999 bis 2012 als IT-Spezialist und Programmierer für die T AG tätig. In den Jahren 1999 bis 2002 hatte er bei einem Computerhersteller einen Werkvertrag und erbrachte als dessen Subauftragsnehmer Leistungen für die T AG. In den Jahren 2003 und 2004 rechnete er seine Leistungen an die T AG als selbständiger Einzelunternehmer ab. Ab dem Jahr 2005 bis Mitte 2009 rechnete er seine Leistungen an die T AG über eine von ihm gegründete Irish Limited mit Sitz in Irland ab, deren Geschäftsführer er war. Ab Mitte 2009 bis 2011 legte der Revisionswerber über eine Reihe von zwischengeschalteten Unternehmen Honorarnoten an die T AG. Im Jahr 2012 legte er die Honorarnoten über weitere Firmen an ein von der T AG für IT-Leistungen beauftragtes Unternehmen, das diese an die T AG mit einem Aufschlag weiterverrechnete.

2 Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2002 bis 2012 wurde festgestellt, dass der Revisionswerber in diesem Zeitraum weder Einkommensteuererklärungen noch Umsatzsteuererklärungen abgegeben hatte. Die Einkünfte, die über die Irish Limited bezogen wurden, seien dem Revisionswerber zuzurechnen. Bei den

ab 2009 zwischengeschalteten Unternehmen handle es sich um Scheinfirmen, die vom Revisionswerber benutzt wurden, um seine steuerlichen Verhältnisse zu verschleiern. Der Revisionswerber habe in den Jahren 2002 bis 2012 Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt und sei umsatzsteuerpflichtig gewesen.

3 Das Finanzamt folgte der Ansicht der Außenprüfung, nahm die Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2004 und 2005 - für diese Jahre hatte das Finanzamt eine Veranlagung aufgrund von Schätzungen vorgenommen - mit Bescheiden vom 15. Dezember 2014 wieder auf und erließ mit gleichem Datum neue Sachbescheide für die Jahre 2004 und 2005 sowie Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2003 und 2006 bis 2012. Ebenso setzte es Anspruchszinsen für 2002 bis 2012 fest.

4 Der Revisionswerber erhob fristgerecht gegen die Bescheide betreffend die Jahre 2004 bis 2012 Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, in der er vorbrachte, er habe in Wirklichkeit immer ein echtes Dienstverhältnis mit der T AG gehabt. Das Interne Kontrollsystem (IKS) und abgegebene Geheimhaltungserklärungen stünden einem generellen Vertretungsrecht entgegen. Nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise habe die Tätigkeit des Revisionswerbers unabhängig von der vertraglichen Gestaltung die Merkmale eines echten Dienstverhältnisses erfüllt.

5 Das Finanzamt legte die Beschwerde - nach abweisender Beschwerdevorentscheidung und Vorlageantrag des Revisionswerbers - dem Bundesfinanzgericht vor. Dieses wies nach Durchführung von drei mündlichen Verhandlungen die Beschwerde als unbegründet ab und erklärte die Revision für nicht zulässig.

6 Nach Wiedergabe der Beschwerde, des Vorlageantrages und der Aussagen des Revisionswerbers und der einvernommenen Zeugen in den mündlichen Verhandlungen ging es von folgendem Sachverhalt aus:

7 Der Revisionswerber sei 1999 bis 2012 als IT-Spezialist für die T AG im Bereich Pre Paid Billing tätig gewesen. Der Aufgabenbereich des Revisionswerbers habe Dienstleistung und Consulting im Supportbereich Pre Paid Billing, Betreuung und Weiterentwicklung des Systems und Betreuung verschiedener weiterer EDV-Bereiche umfasst. Er habe in einem 3-Schichtmodell gearbeitet, die erste und zweite Schicht hätten von 8 bis 20 Uhr und 9 bis 17 Uhr gedauert; die dritte Schicht sei eine Bereitschaftsschicht außerhalb der Arbeitszeit der T AG gewesen.

8 Der Revisionswerber habe bis auf die Jahre 2003 und 2004, in denen er als Einzelunternehmer aufgetreten sei, über diverse (zwischengeschaltete) Unternehmen, die teils Betrugsfirmen gewesen seien, seine Leistungen an die T AG abgerechnet. Dies habe der Umgehung seiner steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Verpflichtungen gedient. Ab dem Jahr 2009 habe der Revisionswerber über keine Gewerbeberechtigung für IT-Dienstleistungen mehr verfügt, weil diese aufgrund seines Konkurses im Jahr 2006 und einer Ruhendmeldung der Berechtigung erloschen gewesen sei. Ab 2009 habe der Revisionswerber auch aus diesem Grund seine Leistungen über Unternehmen abgerechnet, die über eine entsprechende Gewerbeberechtigung verfügten. Die Vertragspartner seien vom Revisionswerber jeweils selbst ausgesucht und der T AG vorgeschlagen worden. Die entsprechenden Verträge seien jährlich zwischen der T AG und den Vertragspartnern abgeschlossen worden.

9 Von 1999 bis 2012 sei der Revisionswerber in einer Angebotsgemeinschaft mit Z. tätig gewesen, der bei der T AG dasselbe Tätigkeitsfeld abgedeckt und seine Leistungen über eine in seinem Eigentum stehende GmbH abgerechnet habe. Die Angebote seien jeweils abgestimmt mit Z. gelegt und verhandelt worden. Die beiden hätten auch dieselben Preise fakturiert. Bis 2012 seien Pauschalsätze verrechnet worden, im Jahr 2012 hätten Stundensätze als Grundlage für die Rechnungslegung gedient.

10 Zwischen Z. und dem Revisionswerber habe ein Vertretungsrecht bestanden, das auch fallweise in Anspruch genommen worden sei. Für den Verhinderungsfall von Z. und dem Revisionswerber habe noch ein Vertretungsrecht durch W. bestanden.

11 Der Revisionswerber habe die Arbeiten im Wesentlichen in den Räumlichkeiten der T AG ausgeübt, die ihm einen Büroarbeitsplatz mit PC/Bildschirm kostenlos zur Verfügung gestellt habe. Der Revisionswerber habe auch über ein Diensthandy, über das er in der Bereitschaftsschicht erreichbar war, verfügt. Er habe die Möglichkeit und Erlaubnis gehabt, von remote, also von zu Hause, zu arbeiten.

12 Der Revisionswerber habe auch andere Projekte neben der Tätigkeit bei der T AG gehabt. Der nennenswerte Auftraggeber sei aber die T AG gewesen. Das Verhalten des Revisionswerbers sei darauf gerichtet gewesen, kein Dienstverhältnis zu begründen.

13 In der rechtlichen Beurteilung führte das Bundesfinanzgericht aus, es habe keine persönliche

Weisungsgebundenheit des Revisionswerbers vorgelegen. Es habe von Seiten der T AG kein Verbot zur Vertretung und kein Verbot, für andere Auftraggeber tätig zu werden, gegeben. Der Revisionswerber sei keinen Zielvereinbarungen unterlegen, es habe seitens der Führung der T AG keine Möglichkeit der Weisungserteilung gegeben, keine Mitarbeitergespräche und auch keine disziplinäre Gewalt gegenüber dem Revisionswerber. Es habe keine beantragten/genehmigten und bezahlten Urlaube oder Pflegeurlaube gegeben, sowie keine disziplinären Maßnahmen. Kurzfristige Abwesenheiten ohne Genehmigung seien möglich gewesen.

14 Der Revisionswerber habe nicht seine Arbeitskraft geschuldet. Ein Zeuge habe diesbezüglich ausgesagt, es seien Stundenpools zugekauft worden.

15 Der Revisionswerber habe selbst angegeben, dass es egal gewesen sei, von wo er seine Tätigkeit ausführe. Dies sei auch von Zeugen bestätigt worden. Aus den Vertragsanboten des Revisionswerbers gehe auch nicht hervor, dass es eine Verpflichtung gegeben habe, die Leistungen generell in der T AG zu erbringen.

16 Die Zeugen hätten bestätigt, dass der Revisionswerber örtlich und zeitlich ungebunden gewesen sei und er diese Freiheit ausgiebig genutzt habe. Die Arbeitszeit und der Arbeitsort seien vom Revisionswerber ausbedungen worden.

17 Der Revisionswerber habe über den Preis verhandeln können und auch Rabatte angeboten. Vertraglich sei vereinbart gewesen, dass das Entgelt aliquot gekürzt werde, wenn die Leistungen nicht durchgeführt würden. Es liege auch ein Unternehmerwagnis vor, weil bei Nichterbringung der Leistungen die Pauschale gekürzt worden wäre.

18 Dass keine Aufwandstragung durch den Revisionswerber ersichtlich sei, hänge damit zusammen, dass er keine Steuererklärung abgegeben habe und bei „schwarz“ vereinnahmten Umsätzen keine Bücher über Aufwendungen geführt würden.

19 Der Revisionswerber habe unbestritten sachliche Weisungen erhalten, weil dies für die Erfüllung der vertraglich übernommenen Tätigkeiten unabdingbar gewesen sei. Sachliche Weisungen würden aber noch nicht zu einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 führen.

20 Dass der Revisionswerber über eine Email-Adresse und einen „System User“ im EDV System verfügt habe, lasse keinen Rückschluss auf das Beschäftigungsverhältnis zu, weil diese notwendig gewesen seien, um einen Zugang zu internen EDV-Systemen zu ermöglichen und sensible Daten das Unternehmen nicht verlassen durften. Auch für externe Mitarbeiter (zB von einem Wirtschaftsprüfer) sei es üblich und notwendig gewesen, eine Email-Adresse und Zutrittskarten zu erhalten. Die Aufnahme im Personalverzeichnis sei unbeachtlich, er sei dort zudem als externer Mitarbeiter geführt worden. Die Eingebundenheit in betriebliche Abläufe sei nur sachlogische Voraussetzung im Zusammenhang mit der Diensterfüllung gewesen. Dass Geheimhaltungserklärungen unterschrieben werden mussten, sei notwendig und auch für andere externe Mitarbeiter üblich gewesen.

21 Dass ein Vertretungsverbot bestanden habe, sei eine bloße Behauptung. Der Revisionswerber habe eine Expertentätigkeit ausgeübt, die auf höchstpersönlicher Leistungserbringung beruht habe, weil es auf dem Markt keine vergleichbaren IT-Experten gegeben habe. Eine Vertretung sei aber nicht generell ausgeschlossen gewesen und auch gelebt worden. Zudem habe der Revisionswerber in seinen Angeboten auch auf Subauftragnehmer verwiesen, die für ihn arbeiten würden und er habe auch Teile von Aufträgen nach seinen eigenen Angaben weitergegeben.

22 Insoweit der Revisionswerber vorbringe, auf Basis des IKS der T AG sei es nicht möglich gewesen, eine selbständige Tätigkeit im Betrieb auszuführen, sei dem entgegenzuhalten, dass es geradezu als Selbstverständlichkeit anmute, dass die beauftragten Leistungen und daraus resultierenden Arbeitsergebnisse kompatibel mit den Systemanforderungen des Auftraggebers sein müssten, dass diese Kompatibilität auch überprüft und die Leistungen im Rahmen interner Kontrollen abgenommen würden. Auch der Vorstand der T AG habe bei seiner Zeugenaussage zu Protokoll gegeben, dass er keinen Zusammenhang zwischen dem IKS und einer selbständigen Tätigkeit erkennen könne. Das IKS könne daher nicht als Beweis dienen, in welcher Form der Revisionswerber seine Leistungen erbracht habe.

23 Das Bundesfinanzgericht kam daher zu der Beurteilung, dass kein Dienstverhältnis im Sinne des§ 47 Abs. 2 EStG 1988 vorgelegen habe.

24 Weiters führte das Bundesfinanzgericht aus, dass die zwischengeschalteten Gesellschaften nur zu Abrechnungszwecken vorgeschoben worden seien und im Geschäftsablauf als Briefkastenfirmen fungiert hätten. Die

Einkünfte seien daher dem Revisionswerber persönlich unter Berücksichtigung eines geschätzten Aufwandes in Höhe des Basispauschales zuzurechnen.

25 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die außerordentliche Revision, die zu ihrer Zulässigkeit zunächst vorbringt, das Bundesfinanzgericht habe gegen die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Begründungspflicht verstoßen. Zudem weiche das Gericht von - nicht näher bezeichneter - „Judikatur der Höchstgerichte“, so auch des Obersten Gerichtshofes hinsichtlich zwingender arbeitsrechtlicher Bewertungen eines Dienstverhältnisses, ab. Das Bundesfinanzgericht ignoriere zwingende Kriterien für ein Dienstverhältnis, wie mangelnde „Vertretbarkeit“, Weisungsgebundenheit, und vollständige Integrierung des Revisionswerbers in das Unternehmen. Das Bundesfinanzgericht ignoriere weiters die bestehende persönliche Arbeitspflicht des Revisionswerbers, eine von ihm der T AG gegenüber abgegebene Geheimhaltungserklärung und die von der T AG angeordneten Dienstreisen.

26 Vollkommen falsch werde vom Gericht die rechtliche Wirkung der Eingliederung des Revisionswerbers in das Interne Kontrollsystem der T AG bewertet. Die Eingliederung in ein IKS stelle die stärkste mögliche Eingliederungsform dar, die es in einem Unternehmen geben könne. Hätte der Revisionswerber als Betriebsaußenstehender Leistungen erbracht, hätte er selbst ein IKS haben müssen. Dazu gebe es bisher keine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

27 Das Finanzamt erstattete eine Revisionsbeantwortung, in der es keinen Kostenersatz begehrte.

28 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.

29 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. Ein solcher Beschluss ist gemäß § 34 Abs. 3 VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu fassen.

30 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.

31 Die Revision moniert zunächst einen Begründungsmangel. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes führt ein Begründungsmangel dann zur Rechtswidrigkeit der angefochtenen Entscheidung, wenn er entweder die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens an der Verfolgung ihrer Rechte oder den Verwaltungsgerichtshof an der Überprüfung der angefochtenen Entscheidung auf deren inhaltliche Rechtmäßigkeit hindert (vgl. VwGH 15.10.2020, Ro 2019/04/0021). Dass dies vorliegend der Fall wäre, wird nicht substantiiert dargelegt und ist auch nicht ersichtlich. Eine Relevanz des behaupteten Verfahrensmangels wird somit nicht aufgezeigt.

32 Soweit die Revision mehrfach vorbringt, das Bundesfinanzgericht sei von der Judikatur des Obersten Gerichtshofes zur arbeitsrechtlichen Einstufung von Dienstverhältnissen abgewichen, ist auf die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es sich beim Begriff des Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 um einen eigenständigen Begriff des Steuerrechts handelt und es nicht darauf ankommt, wie dies in anderen Rechtsgebieten beurteilt wird (vgl. etwa VwGH 19.8.2020, Ra 2020/13/0052; 2.2.2010, 2009/15/0191).

33 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 der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen. Ob bzw. in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen genannten Kriterien vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage (vgl. zuletzt etwa VwGH 21.3.2018, Ra 2016/13/0051). Zur Kontrolle der Beweiswürdigung ist der Verwaltungsgerichtshof im Allgemeinen nicht berufen (vgl. etwa VwGH 1.9.2015, Ra 2015/15/0014).

34 Wenn die Revision moniert, das Bundesfinanzgericht sei von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen, verabsäumt sie es darzulegen, von welcher Judikatur das Bundesfinanzgericht

in welcher Form abgewichen wäre. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reicht es nicht aus, ein Abweichen von seiner Rechtsprechung zu behaupten, ohne die gemeinten Entscheidungen nach Datum und Geschäftszahl anzuführen und eine konkrete Abweichung sachverhaltsbezogen aufzuzeigen (vgl. etwa VwGH 26.9.2017, Ra 2017/05/0229).

35 Wenn die Revision behauptet, das Bundesfinanzgericht „ignoriere“ zwingende Kriterien für ein Dienstverhältnis, wie mangelnde „Vertretbarkeit“, Weisungsgebundenheit, und vollständige Integrierung des Revisionswerbers in das Unternehmen, so ist darauf zu verweisen, dass sich das Bundesfinanzgericht mit den Fragen der Vertretungsmöglichkeit, der Weisungsgebundenheit und der Integration des Revisionswerbers in das Unternehmen ausführlich auseinandergesetzt hat und zu der Beurteilung gelangt ist, dass keine persönliche Weisungsgebundenheit vorgelegen habe, eine Vertretungsmöglichkeit bestanden habe und auch in Anspruch genommen worden sei, sowie dass eine „Eingebundenheit“ des Revisionswerbers in organisatorische Abläufe der T AG nur in einer für die Auftragserfüllung erforderlichen Weise erfolgt sei, aber keine für ein Dienstverhältnis typische organisatorische Eingliederung vorgelegen habe. Darauf geht die Revision im Vorbringen zu Zulässigkeit nicht ein.

36 Soweit der Revisionswerber vorbringt, das Bundesfinanzgericht „ignoriere“ diverse Sachverhaltselemente, wie etwa eine Geheimhaltungserklärung, ist darauf zu verweisen, dass sich das Bundesfinanzgericht auch insoweit mit dem Vorbringen des Revisionswerbers auseinandergesetzt hat und zu der Beurteilung gelangt ist, dass im Revisionsfall kein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliege. Dass diese Beurteilung des Gesamtbildes der Verhältnisse unzutreffend gewesen sei, wird mit diesem lediglich pauschalen Vorbringen nicht dargelegt. Zudem hat das Bundesfinanzgericht festgestellt, dass der Revisionswerber selbst bestrebt war, kein Dienstverhältnis zu begründen, und diesbezügliche Angebote der T AG abgelehnt hat (vgl. dazu VwGH 26.11.2015, 2012/15/0204, zur Umsatzsteuer).

37 Soweit die Revision vorbringt, dass das Bundesfinanzgericht die rechtliche Wirkung der Eingliederung des Revisionswerbers in das Interne Kontrollsystem der T AG falsch bewertet habe, legt sie nicht dar, inwieweit dies eine Relevanz für die Einstufung als Dienstverhältnis im Sinne des EStG 1988 haben könne. Der Revisionswerber bringt selbst vor, dass die Leistungen im Rahmen eines IKS auch von einem externen Leistenden durchgeführt werden könnten. Dass der Revisionswerber bei der Leistungserbringung sachliche und technische Weisungen zu befolgen hat, begründet noch kein Dienstverhältnis (vgl. VwGH 21.11.2018, Ra 2018/13/0045). Wenn der Revisionswerber behauptet, er sei wie ein echter Dienstnehmer behandelt worden, entfernt er sich von den Sachverhaltsannahmen des Bundesfinanzgerichts. Das Bundesfinanzgericht ist nach umfassender Würdigung von Zeugenaussagen, Email-Verkehr und Vertragsanboten zu der Überzeugung gelangt, dass der Revisionswerber keinen persönlichen Weisungen unterworfen gewesen ist sowie an keine bestimmte Arbeitszeit und keinen Arbeitsort gebunden war. Darauf geht die Revision in der Zulässigkeitsbegründung nicht ein.

38 Die Revision war daher gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG zurückzuweisen.

Wien, am 18. Jänner 2021

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2021:RA2018130092.L00

Im RIS seit

31.03.2021

Zuletzt aktualisiert am

31.03.2021

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at