

TE Vwgh Erkenntnis 2000/12/20 99/13/0223

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 20.12.2000

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

ABGB §1151;

ABGB §1165;

BAO §21 Abs1;

EStG 1988 §22;

EStG 1988 §23 Z1;

EStG 1988 §47 Abs2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Schärf, über die Beschwerde der K GmbH in W, vertreten durch Dr. Rudolf Bazil, Rechtsanwalt in Wien I, Schellinggasse 3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 29. September 1999, GZ RV/392-16/17/99, betreffend Haftung für Lohnsteuer sowie Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Säumniszuschläge für die Zeit vom 1. Jänner 1990 bis 31. Dezember 1994, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 15.000,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH ist ein Reiseveranstalter. Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung über die Streitjahre vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die für die Beschwerdeführerin tätigen Reiseleiter in einem Dienstverhältnis zu ihr stünden.

In einer Eingabe vom 29. März 1996 wurde von der Beschwerdeführerin dazu insbesondere ausgeführt, fast alle in den Prospekten der Beschwerdeführerin angebotenen Reiseprogramme würden von den Reiseleitern erstellt. Auch bereits bestehende Programme würden auf Initiative der Reiseleiter geändert und verbessert. Auch die textliche Gestaltung der Reiseprogramme in den Prospekten obliege den Reiseleitern. Die Einteilung, welche Reisen die Reiseleiter zu

welchen Terminen übernehmen können, werde von diesen erstellt. Es bestehe für den Auftraggeber keine Möglichkeit, einen Reiseleiter zur Übernahme einer von ihm nicht gewünschten Tour zu verpflichten. Wenn aus bestimmten Gründen wie Krankheit eine eingeteilte Reise nicht geleitet werden könne, sei es Pflicht des Reiseleiters, für einen gleichwertigen Ersatz zu sorgen. Vier Wochen vor dem Abfahrtstermin werde entschieden, ob eine Reise durchgeführt wird. Sollte dies wegen einer zu geringen Teilnehmerzahl nicht möglich sein, werde die Reise abgesagt; der Reiseleiter könne für diesen Zeitraum einen Auftrag bei einem anderen Veranstalter annehmen. Während der Reise könne der Reiseleiter innerhalb des im Prospekt vorgegebenen Programmes über den Reiseablauf entscheiden. Es könnten von ihm auch entsprechende Zusatzleistungen angeboten werden. Bei Problemen mit dem Transportmittel müsse der Reiseleiter für entsprechenden Ersatz sorgen, es könne das Hotel gewechselt werden und es könnten andere Änderungen vorgenommen werden, die dem Reiseleiter sinnvoll erscheinen.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers, die Reiseleiter würden im Rahmen eines Dienstverhältnisses beschäftigt, und schrieb mit Bescheid vom 11. Juni 1996 die in Rede stehenden Abgaben vor.

In der Berufung gegen diesen Bescheid wurde insbesondere ausgeführt, durch die sachlichen Bindungen hinsichtlich der Zuweisung bestimmter Reiseveranstaltungen würde ein für die Annahme selbstständiger Arbeit ausreichendes Unternehmerwagnis nicht ausgeschlossen. Auch die Tätigkeit nur für einen Auftraggeber spreche nicht gegen ein Unternehmerwagnis. Bei dem im Werkvertrag vorgesehenen Aufwandsersatz handle es sich nur um einen Spesenersatz. Der übrige Vorbereitungsaufwand wie Erlernung und Vervollkommnung von Sprachkenntnissen und Kenntnissen über Land und Leute werde dem Reiseleiter nicht ersetzt. Ein Unternehmerwagnis sei auch dann zu bejahen, wenn die Höhe der Einkünfte mangels eines fixen Gehaltes von der Anzahl der aufgewendeten Arbeitsstunden abhängt. Die Auftragserteilung sei unregelmäßig und erfolge je nach Bedarf. Die Anzahl der Aufträge könne nicht vorherbestimmt werden. Der Auftragnehmer sei auch berechtigt, angebotene Aufträge für Reiseleitungen ohne Angabe von Gründen abzulehnen. Der Reiseleiter trage das Risiko einer Erkrankung bzw eines Unfalles selbst. Er habe keinen Anspruch auf bezahlten Krankenstand. Es stehe ihm auch kein bezahlter Urlaub zu. Die Reiseleiter könnten auch für andere Reiseveranstalter tätig sein. So werde etwa ein Reiseleiter für überseeische Länder zwangsläufig für mehrere Reiseveranstalter tätig. Der Reiseleiter schulde dem Veranstalter nicht seine Arbeitskraft; er verpflichte sich nur für die Erbringung der Reiseleitung für eine bestimmte Veranstaltung.

Über entsprechendes Ersuchen der Abgabenbehörde legte die Beschwerdeführerin ein Muster der mit den Reiseleitern abgeschlossenen Verträge folgenden Inhalts vor:

WERKVERTRAG

abgeschlossen zwischen Herr (wnhft. s. o.) und Firma

K. GesmbH (= Beschwerdeführerin) (Firmensitz s. o.).

1. Vertragsgegenstand

a) Herr (in der Folge Auftragnehmer genannt) wird für Klug Reise GesmbH (in der Folge Auftraggeber genannt) folgende Leistungen erbringen: selbständige, eigenverantwortliche und weisungsfreie Organisation und Leitung der vom Auftragnehmer ausgewählten Reisen.

b) Die Anzahl der Aufträge ist unregelmäßig und kann im Voraus nicht bestimmt werden. Die Auftragserteilung erfolgt je nach Bedarf. Aus einer Beauftragung erwirbt der Auftragnehmer keinerlei Anspruch auf weiteren Einsatz oder auf Abschluss eines neuerlichen Werkvertrages.

c) Der Auftragnehmer ist berechtigt, die angebotenen Aufträge ohne Angabe von Gründen abzulehnen.

2. Auftragsdurchführung

a) Allfällige erforderliche behördliche Berechtigungen sind vom Auftragnehmer selbst zu erwerben.

b) Es steht dem Auftragnehmer frei, ob er die Organisation (Gestaltung) der Reisen im Betrieb des Auftraggebers, in seinem Büro oder sonst wo ausführt.

c) Eine Weisungsbefugnis des Auftraggebers besteht nicht. Dessen ungeachtet ist hinsichtlich der Gestaltung des Auftrages das Einvernehmen mit dem Auftraggeber herzustellen.

d) Der Auftragnehmer ist nicht an bestimmte Dienstzeiten des Auftraggebers gebunden. Er ist nur verpflichtet, die ihm übertragenen Arbeiten fristgerecht fertig zu stellen.

3. Entgelt

a) Das Honorar bemisst sich nach der Anzahl der erteilten Aufträge und Reisetage und wird auf Basis der jeweils gültigen Honorarsätze errechnet.

b) Das Honorar wird vom Auftraggeber nach Beendigung der Reise und nach Erhalt einer ordnungsgemäßen Honorarabrechnung (je nach Bedarf mit oder ohne Ausweis der gesetzlichen Umsatzsteuer) bar, abzüglich einer eventuell bereits erhaltenen Anzahlung ausbezahlt.

c) Sämtliche Aufwendungen, die dem Auftragnehmer durch die Vorbereitung bzw. Ausübung der vertragsgegenständlichen Tätigkeit erwachsen, werden dem Auftragnehmer vom Auftraggeber gegen rechtzeitige und ordnungsgemäße Abrechnung vergütet.

4. Steuern und Abgaben

a) Der Auftragnehmer ist gesetzlich verpflichtet, seine Tätigkeit ordnungsgemäß dem Finanzamt zu melden und sämtliche Steuern, insbesondere Umsatz- und Einkommenssteuer selbst abzuführen. Es erfolgt kein Lohnsteuerabzug.

b) Bei der vertragsgegenständlichen Tätigkeit handelt es sich um einen Werkvertrag, der weder der Voll- noch der Teilversicherungspflicht des ASVG unterliegt. Es werden vereinbarungsgemäß daher weder Arbeitnehmer- noch Arbeitgeberbeiträge im Sinne des ASVG vom Auftraggeber abgeführt. Für eine entsprechende Kranken- und Unfallversicherung hat der Auftragnehmer selbst Sorge zu tragen.

5. Leistungsverhinderung und Haftung

a) Der Auftragnehmer hat das Risiko einer Erkrankung bzw. eines Unfalles selbst zu tragen und gegebenenfalls für eine Vertretung zu sorgen. Bei rechtzeitiger Bekanntgabe eines Ausfalls erklärt sich der Auftraggeber bereit dem Auftragnehmer bei der Auffindung eines Ersatzreiseleiters behilflich zu sein.

b) Die Haftung für auftretende (unvorhersehbare Schwierigkeiten) Mängel ist vom Auftragnehmer zu tragen und ist nach Möglichkeit sofort zu beheben.

Dieser Vertrag gilt unbefristet und kann von beiden Seiten jeweils zum Monatsende unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von einem Monat gelöst werden.

(Auftraggeber)

(Auftragnehmer)

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte die belangte Behörde insbesondere aus, nach Punkt 3 lit a des Werkvertrages bemesse sich das Honorar nach der Anzahl der dem jeweiligen Reiseleiter erteilten Aufträge und Reisetage. Nach lit c dieser Vereinbarung würden dem Reiseleiter die Aufwendungen, die durch die Vorbereitung bzw. Ausübung der Reiseleitung entstünden, nach Beendigung der Reise und nach Erhalt einer ordnungsgemäßen Honorarabrechnung ausbezahlt. Durch diese Art der Honorarabrechnung sei klargestellt, dass der einzelne Reiseleiter kein Unternehmerwagnis trage, da dieser nicht über die mit der Tätigkeit in Zusammenhang stehenden Einnahmen und Ausgaben in freier Weise disponieren könne. Auch der Kostenersatz spreche für das Bestehen eines Dienstverhältnisses. Außerdem weise noch die Bestimmung des Kontraktes, das dieser unbefristet gelte und von beiden Seiten innerhalb einer Monatsfrist gelöst werden könne, auf einen Dienstvertrag hin. Wenn der Vertrag auch auf eine Selbstständigkeit hinweisende Elemente enthalte, wie den Umstand, dass den Reiseleiter das Risiko einer Erkrankung oder eines Unfalles treffe, sei zusammenfassend von einem Dienstverhältnis auszugehen. Weiters liege eine beschränkte sachliche Weisungsgebundenheit des Reiseleiters vor. Hinsichtlich der vom Gesetz verlangten Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sei davon auszugehen, dass der Reiseleiter seine Tätigkeit nur innerhalb der vom Arbeitgeber vorgegebenen Infrastruktur

entfalten könne. Da die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechenden Merkmale (Eingliederung, kein Tragen des Unternehmerrisikos) gegenüber den Elementen der Selbstständigkeit überwiegen würden, sei von einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit der Reiseleiter auszugehen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach § 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.

Diese Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 enthält somit als Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die im Zusammenhang mit der Weisungsgebundenheit formulierte Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers (siehe das hg. Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 9. Dezember 1980, Slg. NF Nr. 5535/F, ebenso wie die hg. Beschlüsse vom 26. September 2000, A 14/2000 und A 15/2000). Es gibt jedoch Fälle, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbstständig und einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen. Dabei spricht zwar das Merkmal eines Unternehmerrisikos, wonach sich Erfolg und Misserfolg einer Tätigkeit unmittelbar auf die Höhe der Tätigkeitseinkünfte auswirken, für eine selbstständig ausgeübte Tätigkeit. Dieses Merkmal ist aber für sich allein noch nicht entscheidend und kann auch auf Dienstverhältnisse zutreffen (vgl. z. B. die hg. Erkenntnisse vom 1. Dezember 1992, 88/14/0115, vom 25. Oktober 1994, 90/14/0184, und vom 31. Juli 1996, 95/13/0220).

Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es im Einzelfall nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag oder Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend. Für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung ist dabei stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (vgl. zB die hg. Erkenntnisse vom 25. Jänner 1995, 93/15/0038, und vom 22. Februar 1996, 94/15/0123, mwH).

Bei der im Beschwerdefall vorzunehmenden Beurteilung ist dabei auch darauf Bedacht zu nehmen, dass unter dem Begriff eines Werks iS des § 1165 ABGB nicht allein die Herstellung einer körperlichen Sache, sondern vielmehr auch ideelle, unkörperliche, also geistige Werke verstanden werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 15. Juli 1998, 97/13/0169).

Hinsichtlich des im § 47 Abs 2 EStG 1988 angeführten Merkmals der Weisungsgebundenheit ist ferner zu beachten, dass nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines Anderen die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge haben muss, denn auch der Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, wird sich in aller Regel bezüglich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten müssen, ohne hiedurch allerdings seine Selbstständigkeit zu verlieren. Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordert. 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 (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. März 2000, 96/14/0070).

Die belangte Behörde ist im angefochtenen Bescheid selbst davon ausgegangen, dass ein Reiseleiter, wie er im Streitfall nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen gegenüber der Beschwerdeführerin tätig wird, nur einem sachlichen, nicht aber einem persönlichen Weisungsrecht des Reiseveranstalters unterliegt. Diese Beurteilung ist im Erhebungsergebnis gedeckt:

Nach dem im Verwaltungsverfahren vorgelegten, als "Werkvertrag" bezeichneten Mustervertrag, der sich in Wahrheit nur als eine Rahmenvereinbarung über nach dem jeweiligen Bedarf zu erbringende Leistungen darstellt, war der einzelne Reiseleiter zur Übernahme bestimmter konkreter Aufträge nicht verpflichtet. Eine persönliche Unterordnung des Reiseleiters unter den Willen des Veranstalters kann daraus nicht abgeleitet werden. Vielmehr bedurfte es für die Ausführung der Tätigkeit noch der Übernahme der Leitung einer konkreten Reise, wobei nach dem unwidersprochen gebliebenen Vorbringen der Beschwerdeführerin eine Verpflichtung des einzelnen Reiseleiters zur Auftragsübernahme eben nicht bestand. Kann aber ein Auftragnehmer die Übernahme von Aufträgen verweigern, so liegt grundsätzlich kein Dienstverhältnis vor (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. Jänner 1991, 89/13/0194).

Hinsichtlich des Kriteriums der "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Auftraggebers" geht die belangte Behörde davon aus, dass eine solche Eingliederung deswegen vorliege, weil der Reiseleiter seine Tätigkeit nur innerhalb der vom Arbeitgeber vorgegebenen Infrastruktur entfalten könne. Aus dem Umstand, dass der Reiseleiter in Ausführung seines Auftrags tage- und wochenlang von seinem Wohnort entfernt und nicht einmal in der Lage sei, über seine Freizeit nach Gutdünken zu verfügen, kann nicht entscheidend auf eine Eingliederung in den Organismus des Reiseveranstalters geschlossen werden. Während der Ausführung des Auftrages agiert der Reiseleiter regelmäßig gerade nicht unter der Leitung des Auftraggebers, sondern hat die Entscheidungen, die zur Erfüllung der im Reiseprogramm vorgesehenen Leistungen gegenüber den Reiseteilnehmern führen, autonom zu treffen. Es kann somit von einer zeitlichen und organisatorischen Eingliederung des Reiseleiters in das Unternehmen des Reiseveranstalters keine Rede sein, weil jener seine Tätigkeit nach freier, bzw in sachlicher Hinsicht durch die Art der jeweiligen Reiseveranstaltung vorgegebenen Zeiteinteilung ausübt. Überdies kommt dem von der belangten Behörde unzutreffenderweise als gegeben erachteten Merkmal der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Auftraggebers bei der gebotenen Gesamtbetrachtung im Beschwerdefall keine wesentliche Bedeutung zu, wenn die Arbeitsleistung wie hier im Wesentlichen außerhalb der dem Auftraggeber zugerechneten örtlichen Einrichtungen erbracht wird (vgl das hg Erkenntnis vom 1. Dezember 1992, 88/14/0115).

Weiters vertritt die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid die Auffassung, durch die (im Mustervertrag bestimmte) Art der Honorarabrechnung sei klargestellt, dass der einzelne Reiseleiter kein "Unternehmerwagnis" trage. Dem ist entgegenzuhalten, dass ein solches Unternehmerwagnis dann gegeben ist, wenn der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- wie auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen, und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst gestalten kann (vgl. zB das hg. Erkenntnis vom 24. Februar 1999, 98/13/0014). Die Möglichkeit, die Einnahmen- und die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen, wird dabei nicht schon dadurch beseitigt, dass der Leistungserbringer nach einem bestimmten Tarif oder einem bestimmten Stundensatz honoriert wird, wie dies bei vielen Freiberuflern, aber auch bei Gewerbetreibenden der Fall ist. Das Unternehmerrisiko kommt nämlich auch darin zum Ausdruck, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und solcherart den Umfang seines Tätigwerdens bzw dessen wirtschaftlichen Erfolg selbst zu bestimmen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Mai 1989, 85/13/0110).

Im Beschwerdefall hat dabei die belangte Behörde außer Acht gelassen, dass die Honorierung nach der Anzahl der Aufträge und nach den jeweiligen Reisetagen, also nach dem Umfang der Reisen als solchen erfolgt. Welche Zeit der Reiseleiter dabei tatsächlich während der Reise, aber auch für die Vorbereitung der Reise aufwendet, ist für die Honorierung ohne Belang. Die Reiseleiter werden somit entgegen der Meinung der Abgabenbehörden eben nicht nach der von ihnen aufgewendeten Zeit, sondern für die erbrachte Tätigkeit an sich entlohnt. Überdies liegt es, wie ausgeführt, im Belieben der Reiseleiter, ob sie einen ihnen angebotenen Auftrag zur Übernahme einer Reiseleitung annehmen oder nicht. Soweit hinsichtlich der Gestaltung der Ausgabenseite von der belangten Behörde auf den vereinbarten Kostenersatz hingewiesen wurde, hat sie sich dabei mit dem - in einem gewissen Gegensatz zum Wortlaut der Rahmenvereinbarung stehenden - Vorbringen in der Berufung, der Vorbereitungsaufwand werde nicht ersetzt, nicht auseinander gesetzt. Im Zusammenhalt damit, dass das Risiko einer Erkrankung oder eines Unfalls den Reiseleiter trifft, dieser im Verhinderungsfalle für eine Vertretung zu sorgen hat und kein Anspruch des Reiseleiters auf Urlaub besteht, ist bei einer Gesamtbetrachtung der vorliegenden Merkmale entgegen der Auffassung der Abgabenbehörden davon auszugehen, dass der Reiseleiter ein Unternehmerwagnis trägt.

Das Gesamtbild des von den Abgabenbehörden festgestellten Sachverhaltes zeigt somit auf, dass die Tätigkeit von Reiseleitern der dargestellten Art nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses iS des § 47 Abs 2 EStG 1988 erfolgt. Da die belangte Behörde dies verkannt hat, war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBl. Nr 416/1994.

Wien, am 20. Dezember 2000

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2000:1999130223.X00

Im RIS seit

16.03.2001

Zuletzt aktualisiert am

16.05.2013

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at