

TE Vwgh Erkenntnis 2019/7/17 Ro 2017/13/0007

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 17.07.2019

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

39/03 Doppelbesteuerung

Norm

DBAbk-EntlastungsV 2005 §5 Abs1 Z4

DBAbk-EntlastungsV 2005 §5 Abs3

EStG 1988 §98 Abs1 Z3

EStG 1988 §99 Abs1 Z5

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs sowie Senatspräsident Dr. Nowakowski, die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak und die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision der K Ges.m.b.H. in W, vertreten durch die Kuhn Rechtsanwälte GmbH in 1010 Wien, Elisabethstraße 22, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 13. Jänner 2017, Zl. RV/7100885/2016, betreffend u.a. Haftung für Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2013 (§ 100 Abs. 2 EStG 1988), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Die Revisionswerberin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Bei der Revisionswerberin, einer gemeinnützigen GmbH, wurde eine gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) durchgeführt. Der Prüfer stellte fest, dass die Revisionswerberin im verfahrensgegenständlichen Zeitraum und davor eine Ordensschwester (bis Ende 2013) beschäftigt gehabt habe, die ihr im Rahmen eines "Ordensgestellungsvertrages" von einer Ordensgemeinschaft mit Sitz in Deutschland überlassen worden sei.

2 Das Finanzamt führte im Anschluss an die GPLA weitere Erhebungen im Zusammenhang mit der Beschäftigung der Ordensschwester durch und schrieb der Revisionswerberin mit Haftungsbescheiden vom 27. Jänner 2015 Abzugsteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 (Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung) für die Jahre 2010, 2011, 2012 und 2013 vor.

3 Die Revisionswerberin erhob gegen die Haftungsbescheide Beschwerde und brachte vor, die bei ihr beschäftigte

Ordensschwester erhalte von ihrem Orden kein Entgelt für ihre Tätigkeit. Dem Orden obliege nur die Versorgung (Versicherung) der Ordensschwester im Falle der Krankheit und des Alters. Die Ordensschwester sei kein Dienstnehmer iSd Einkommensteuergesetzes, weshalb die Bestimmung des § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 nicht anwendbar sei.

4 Das Finanzamt gab der Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung teilweise statt, indem es die Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer im Wege der Schätzung um den nicht unter Art. 15, sondern unter Art. 7 DBA-Deutschland fallenden Teil der Gestellungsvergütung (Lohnnebenkosten, Gemeinkosten, Gewinnaufschlag etc.) verminderte.

5 Die Revisionswerberin beantragte die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht und führte im Vorlageantrag wiederum aus, die bei der Revisionswerberin beschäftigte Ordensschwester habe für ihre Tätigkeit kein dem Fremdvergleich standhaltendes Entgelt erhalten. Kein fremder Dienstnehmer wäre bereit, ein Dienstverhältnis für eine Vergütung in Form eines Schlafraumes und einer laufenden Verpflegung anzutreten.

6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis sprach das Bundesfinanzgericht (u.a.) über die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Haftung für Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2013 vom 27. Jänner 2015 ab und gab dieser insoweit keine Folge.

7 Das Bundesfinanzgericht stellte fest, dass die Revisionswerberin zum 1. Mai 2006 einen "Ordensgestellungsvertrag" mit einer in Deutschland ansässigen Körperschaft des öffentlichen Rechts (Ordensgemeinschaft) abgeschlossen habe. Gegenstand des Vertrages sei die Zurverfügungstellung einer Ordensschwester zur Mitarbeit in der Verwaltung der Revisionswerberin (Tätigkeitsumfang 40 Wochenstunden). Hinsichtlich ihrer Dienstleistung unterstehe die Ordensschwester der Geschäftsleitung der Revisionswerberin und unterliege deren Weisungen. Die Vergütung erfolge in Form einer monatlichen Pauschale. Im Rahmen der Gestellung sei die Ordensschwester in der Betriebshaftpflichtversicherung der Revisionswerberin versichert. Die Versicherung im Falle der Krankheit und des Alters obliege dem Orden (Gesteller). Im Krankheitsfall sei das Gestellungsentgelt zwei Monate weiter zu zahlen. Die Ordensschwester habe Anspruch auf 25 Arbeitstage Erholungsurlaub, Überstunden würden in Freizeit abgegolten. Die in zwölf gleichen Raten zu bezahlende Gestellungsvergütung habe im Jahr 2006 32.908,40 EUR betragen und sei jährlich um 2 bis 4 % (bzw. im Jahr 2010 pauschal um 17,29 EUR) angehoben worden.

8 Nach Darstellung des als rechtserheblich erachteten Sachverhalts führte das Bundesfinanzgericht im Erwägungsteil des angefochtenen Erkenntnisses u.a. aus, der Verwaltungsgerichtshof habe schon in seinem Erkenntnis vom 27. September 2000, 96/14/0126, VwSIg 7545/F, ausgesprochen, dass eine Gestellung von Arbeitskräften vorliege, wenn ein Unternehmer (Gesteller) seine Dienstnehmer einem anderen Unternehmer (Gestellungsnehmer) zur Verfügung stelle, ohne dass zwischen dem Gestellungsnehmer und den Arbeitnehmern des Gestellers ein Dienstverhältnis begründet werde. Die Rechte und Pflichten aus dem Dienstvertrag, die Lohnzahlung und -verrechnung sowie die Verantwortung für die Sozialversicherungsbelange des Arbeitnehmers lägen dabei typischerweise weiter beim Gesteller (Hinweis auf VwGH 20.12.1972, 2340/71, VwSIg 4473/F). Beim Gestellungsvertrag handle es sich um einen Vertrag eigener Art. Der Gesteller hafte nicht für die tatsächlichen Leistungen der von ihm gestellten Arbeitnehmer, sondern nur für ihre grundsätzliche Qualifizierung (Hinweis auf VwGH 23.1.2013, 2009/15/0174, VwSIg 8778/F).

9 Auf den Charakter des Rechtsverhältnisses zwischen Gesteller und Arbeitskraft könne es dabei nicht ankommen: Der Arbeitgeberbegriff sei so auszulegen, dass Arbeitgeber nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber, sondern auch eine andere Person sein könne, die Vergütungen für die ihr geleistete nichtselbständige Tätigkeit wirtschaftlich trage (Hinweis auf VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031, VwSIg 8811/F). Im Verhältnis zwischen der Revisionswerberin und der Arbeitskraft lägen eindeutig die Merkmale eines Dienstvertrages (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) vor: Die gestellte Ordenskraft arbeite im Organismus der Revisionswerberin unter ihrer Weisung 40 Wochenstunden und habe u.a. Anspruch auf Urlaub und Zeitausgleich. Diese zumindest wirtschaftliche Dienstnehmerstellung zwischen Ordenskraft und Revisionswerberin bedinge, dass das Entgelt, das die Revisionswerberin an die Gestellerin leiste, nur ein solches aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung sein könne. Ob auch im Verhältnis der Gestellerin zur Arbeitskraft rechtlich ein Dienstverhältnis vorliege, "oder diese etwa im Wege einer zulässigen Drittanstellung

überlassen wird und gegenüber der überlassenden Gesellschaft aufgrund ihrer Gesellschafterstellung lediglich Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt, oder wie im vorliegenden Fall in einem Ordensverhältnis und damit einer Rechtsbeziehung eigener Art steht, darauf kann es für die strittige Rechtsfrage nicht ankommen".

1 0 Im Fall der Arbeitskräftegestellung werde die "Einkommensteuerpflicht" beschränkt Steuerpflichtiger durch Steuerabzug erhoben (§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988), wobei der volle Betrag der Einnahmen der Abzugsteuer unterliege (§ 99 Abs. 2 Z 1 EStG 1988). Ein Betriebsausgabenabzug (§ 99 Abs. 2 Z 2 EStG 1988) sei im vorliegenden Fall nicht möglich, weil die Nettobesteuerung iSd § 99 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 nach dem klaren Gesetzeswortlaut voraussetze, dass die betreffenden Ausgaben dem Schuldner der Einkünfte vor dem Zufluss der Einkünfte schriftlich mitgeteilt würden (Hinweis auf VwGH 27.5.2015, 2011/13/0111, VwSlg 9002/F, mwN).

11 Es lägen keine Tatbestände vor, welche die Revisionswerberin von der Einkommensteuer befreien. Nach der DBA-Entlastungsverordnung (BGBl. III Nr. 92/2005 idF BGBl. II Nr. 44/2006) komme keine Befreiung in Betracht. Eine Entlastung an der Quelle sei nur im Fall einer konzerninternen Gestellung oder bei Vorliegen eines Entlastungsbescheides möglich. Dass eine konzernmäßige Verbindung zum Gesteller bestehe, habe die Revisionswerberin nicht nachgewiesen, ein Entlastungsbescheid liege ebenfalls nicht vor.

1 2 Ob das Besteuerungsrecht an den Gewinnen aus der Gestellung nach dem DBA (Art. 7) Deutschland oder Österreich zustehe, sei für den Steuerabzug nach § 99 EStG 1988 irrelevant. Das zwischenstaatliche Steuerrecht schließe grundsätzlich nicht aus, dass vorerst ein Steuerabzug vorgenommen werde und eine Entlastung erst im Wege der Rückerstattung erfolge. Sei nach der DBA-Entlastungsverordnung ein Steuerabzug vorzunehmen, so könne die Entlastung nur nachträglich im Wege der Erstattung erwirkt werden. Die vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung vorgenommene Reduktion der Abzugsteuer um 30 % sei somit gesetzlich nicht gedeckt.

13 Ob der Gestellerin allenfalls die Befreiung des § 5 Z 6 KStG 1988 zugutekomme und das Entgelt bei ihr nach § 21 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 iVm § 45 Abs. 2 BAO steuerfrei wäre, könne aufgrund der obigen Ausführungen nicht im Verfahren betreffend den Steuerabzug geprüft werden. Dafür stehe die Möglichkeit der Veranlagung offen (§ 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988).

1 4 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für zulässig, weil für die Frage, "ob es zur Subsumption eines Rechtsverhältnisses unter den Tatbestand der Arbeitskräftegestellung nur auf den Gestellungsvertrag oder auch auf das Verhältnis zwischen Gesteller und Arbeitskraft ankommt", Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehle.

15 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Revision. Das Bundesfinanzgericht legte die Akten vor. Das Finanzamt erstattete eine Revisionsbeantwortung.

16 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

17 Gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 sind Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben, mit ihren Einkünften iSd § 21 Abs. 1 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtig. Die Steuerpflicht erstreckt sich demnach (§ 21 Abs. 1 Z 1 leg. cit.) auf Einkünfte iSd § 98 EStG 1988. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988) liegen u.a. vor, wenn im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung.

18 Im Fall der Arbeitskräftegestellung durch eine beschränkt steuerpflichtige Person sieht das nationale Recht eine Erhebung der Steuer auf das Einkommen im Wege des Steuerabzugs vor (§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988).

19 Das Bundesfinanzgericht ging im angefochtenen Erkenntnis davon aus, dass eine Arbeitskräftegestellung iSd §§ 98 Abs. 1 Z 3 und 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 durch einen in Deutschland ansässigen Orden an die Revisionswerberin vorliegt, woraus sich grundsätzlich die Abzugsteuerpflicht ergibt, und dass Umstände, welche die Revisionswerberin von der Einbehaltung und Abfuhr der Abzugsteuer befreien würden, nicht vorliegen. In diesem Zusammenhang führt das Bundesfinanzgericht aus, dass eine Befreiung nach dem DBA-Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002, (etwa wegen des Fehlens einer Betriebsstätte in Österreich, vgl. VwGH 23.1.2013, 2009/15/0174, VwSlg. 8778/F) im gegenständlichen Verfahren nicht zur Anwendung kommen könnte, weil die DBA-Entlastungsverordnung (BGBl. III Nr. 92/2005 idF BGBl. II Nr. 44/2006) für die Entlastung an der Quelle bestimmte Nachweise (§ 3 der Verordnung) oder einen Entlastungsbescheid des Finanzamtes erfordere (§ 5 Abs. 3 der Verordnung) und diesem Erfordernis nicht entsprochen worden sei (auch der Fall einer konzerninternen Personalüberlassung sei nicht gegeben).

20 § 5 Abs. 1 Z 4 der genannten Verordnung erklärt eine unmittelbare Entlastung an der Quelle für Vergütungen für die

Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung grundsätzlich (ausgenommen konzerninterne Personalüberlassung von Angestellten) für unzulässig, es sei denn, es liegt ein Freistellungsbescheid gemäß § 5 Abs. 3 der Verordnung idf BGBl. II Nr. 44/2006 vor (vgl. VwGH 26.2.2013, 2009/15/0175, VwSlg 8788/F). Ein solcher Freistellungsbescheid existiert im gegenständlichen Fall unbestritten nicht.

21 Die Revision wendet sich im Wesentlichen dagegen, den hier in Rede stehenden Ordensgestellungsvertrag als "Gestellung von Arbeitskräften" iSd §§ 98 f EStG 1988 einzustufen. Hierzu ist zunächst allgemein auf das Urteil des EuGH vom 17. November 2016, Ruhrlandklinik, C-216/15, zu verweisen. In diesem Urteil hat der EuGH einen (Rotkreuz-)Schwesterngestellungsvertrag (die Schwestern waren nicht Dienstnehmer des überlassenden Vereins, sondern bloß Vereinsmitglieder) insofern als Arbeitskräftegestellung angesehen, als er eine solche Überlassung vom Anwendungsbereich der Richtlinie 2008/104/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. November 2008 über Leiharbeit erfasst ansah, wenn die überlassenen Schwestern beim Gestellungsnehmer hauptberuflich und unter dessen Leitung gegen eine Vergütung Arbeitsleistungen erbringen.

22 Entscheidend für die Beantwortung der Zulässigkeit der Revision zugrunde liegenden Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG ist aber Folgendes: Der Gesetzgeber verlangt in § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 für die beschränkte Steuerpflicht gewerblicher Einkünfte grundsätzlich das Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte. Nur ein enger taxativer Katalog gewerblicher Einkünfte, zu dem auch die Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung gehören, führt gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 auch dann zur beschränkten Steuerpflicht, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist. 23 Bei der gewerblichen Tätigkeit der Arbeitskräftegestellung zur inländischen Arbeitsausübung verlangt § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 also nicht das Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte. Diese Regelung wurde mit dem EStG 1972 eingeführt, weil zahlreiche Einkünfte aus Gewerbebetrieb, welche aus einer im Inland ausgeübten Tätigkeit beschränkt Steuerpflichtigen zuflossen, lediglich deshalb nicht erfasst werden konnten, weil es an einer inländischen Betriebsstätte oder einem ständigen Vertreter fehlte, und der Gesetzgeber eine inländische Einkommensbesteuerung auch dieser Einkünfte (im Wege der beschränkten Steuerpflicht) für angebracht hielt (vgl. 474 BlgNR 13. GP 79). Vor diesem Hintergrund kann es aber nur darauf ankommen, dass der Gesteller dem Gestellungsnehmer gegen Entgelt Personen ("Arbeitskräfte") zur Erbringung von inländischen Arbeitsleistungen überlässt, nicht hingegen auf die Art des Rechtsverhältnisses zwischen dem Gesteller und der zur Arbeitsleistung überlassenen Person (z.B. Dienstvertrag, freier Dienstvertrag oder auch Rechtsverhältnis nach kanonischem Recht). Diese Überlegung findet ihre Bestätigung darin, dass § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 eine Abzugsteuer auf das Entgelt des beschränkt steuerpflichtigen Gestellers normiert, die vom Gestellungsnehmer einzubehalten und abzuführen ist. Dem Gestellungsnehmer ist es aber nicht zuzumuten und in vielen Fällen gar nicht möglich, die näheren tatsächlichen Umstände des Rechtsverhältnisses zwischen dem Gesteller und den gestellten Personen zu ermitteln und die Subsumtionsschritte zur rechtlichen Einordnung dieses Rechtverhältnisses (zwischen - aus seiner Sicht - fremden Personen) vorzunehmen.

24 Aus der Systematik und dem Zweck der nationalen einkommensteuerlichen Regelung folgt daher, dass die Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes, wonach es für die Subsumtion einer Gestellung unter § 98 Abs. 1 Z 3 iVm § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 nicht auf das Rechtverhältnis zwischen Gesteller und der gestellten Person ankommt, zutrifft.

25 Dass die Tätigkeit des deutschen Ordens die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen eines Betriebes gewerblicher Art nicht erfüllt habe (und aus diesem Grund überhaupt nicht der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliege), stellt eine erstmals in der Revision vorgebrachte Neuerung dar und erweist sich daher schon deshalb als für das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof unbeachtlich.

26 Die Revision erweist sich daher als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

27 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 17. Juli 2019

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2019:RO2017130007.J00

Im RIS seit

07.10.2019

Zuletzt aktualisiert am

07.10.2019

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at