

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

28.05.1971

Geschäftszahl

1501/70

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Kaniak und die Hofräte Dr. Eichler, Kobzina, Dr. Straßmann und Dr. Draxler als Richter im Beisein des Schriftführers Bezirksrichter Dr. Gerhard über die Beschwerde des X-stiftes in B, vertreten durch Dr. Hans Paar, Rechtsanwalt in Graz, Kaiserfeldgasse 29, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark, vom 30. Juni 1970, Zl. B 98/1-II/70, betreffend Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Kinderbeihilfe, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 390,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Bei einer in der Forstverwaltung W, einem Betriebe des beschwerdeführenden Stiftes, über die Zeit vom 1. Juni 1965 bis 31. Dezember 1968 durchgeführten Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer fest, daß der Beschwerdeführer von Entgelten, die er an die bei Forstarbeiten beschäftigten sogenannten "Bauernakkordanten" gezahlt hatte, weder Lohnsteuer einbehalten noch Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Kinderbeihilfe entrichtet hatte. Mit Bescheid vom 21. August 1969 forderte das Finanzamt aus diesem Grund vom Beschwerdeführer S 22.825,-- an Lohnsteuer und S 9.152,-- an Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Kinderbeihilfe nach. Die Nachforderung wurde damit begründet, daß die Bauernakkordanten in einem Dienstverhältnis zum Beschwerdeführer stünden und damit Entgelte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hätten.

Der Beschwerdeführer berief, wobei er auf die Unterschiede in den vertraglichen Beziehungen zu den ständig beschäftigten Holzarbeitern einerseits und den für bestimmte Schlägerungsarbeiten beschäftigten Bauernakkordanten andererseits verwies, aus denen sich ergebe, daß zu den Bauernakkordanten kein Dienstverhältnis bestehe.

Die belangte Behörde wies mit Berufungsentscheidung vom 30. Juni 1970 die Berufung ab. Die Behörde nahm in der Begründung dieser Entscheidung auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. März 1966, Zl. 1574/65, Bezug, wonach die unter den Verhältnissen des genannten Beschwerdefalles geleisteten Schlägerungsarbeiten im Rahmen eines Dienstverhältnisses geleistet worden seien, und untersuchte, ob die im gegenständlichen Fall vorliegenden tatsächlichen Verhältnisse eine abweichende Beurteilung der Schlägerungsentgelte rechtfertigten. Im gegenständlichen Fall hätten sich die Landwirte und Landwirtssöhne, die bei der Bauernkrankenkasse pflichtversichert seien, gegenüber dem Beschwerdeführer vertraglich verpflichtet, innerhalb einer bestimmten Zeit eine bestimmte Menge Holz nach bestimmten Richtlinien gegen eine fixe Vergütung zu schlägern. Diese Abmachungen entsprächen der landesüblichen Form der Durchführung von Schlägerungsarbeiten durch einzelne Holzschläger oder durch Schlägerungspartien. Das Entgelt sei unter den Holzschlägern entsprechend der von den einzelnen tatsächliche erbrachten Arbeitsleistung aufgeteilt worden. Den Holzschlägern seien ihre Arbeitsgebiete zugewiesen und ein Termin zur Fertigstellung der Arbeiten gestellt worden. Die Arbeiten seien vereinbarungsgemäß von Organen des Beschwerdeführers überwacht worden. Die Holzschläger seien dabei an die Weisungen der Organe gebunden gewesen. Diese Merkmale wiesen auf die Unselbständigkeit des Beschäftigungsverhältnisses hin. Der Tätigkeit der Holzschläger hafteten auch selbständige Merkmale an, doch könne die Finanzlandesdirektion diesbezüglich der Ansicht des Beschwerdeführers nicht in allen Punkten folgen. Im einzelnen führte die Behörde dazu aus, die Vereinbarung,

daß der Holzschräger berechtigt sei, die Arbeiten teilweise auch von anderen Personen durchföhren zu lassen, sei wohl ein Merkmal eines selbständigen Dienstverhältnisses, aber auch eine Besonderheit bei der Beschäftigung unselbständig erwerbstätiger Schlägerungspartien, bei denen ein Holzarbeiter gegenüber dem Arbeitgeber als Wort-(Partie-)Führer auftrete und die unselbständigen Beschäftigungsmerkmale nicht so deutlich ausgeprägt seien wie bei der überwiegenden Zahl der sonstigen unselbständigen Beschäftigungsverhältnisse. Der weiteren Vereinbarung, daß der Holzarbeiter die Arbeit auch von einer anderen Person durchföhren lassen könne, komme praktisch keine Bedeutung zu, weil der Vertragswille auf die Erbringung der eigenen Arbeitsleistung gerichtet sei. Dieser Vertragspunkt sei in keinem einzigen Fall zur Anwendung gekommen und charakterisiere nicht das Beschäftigungsverhältnis. Das Fehlen einer geregelten Arbeitszeit und strenger Bindung an bestehende betriebliche Ordnungen sei ein typisches Merkmal bei der Beschäftigung von Holzschrägerungspartien und darin begründet, daß der Holzarbeiter seine Arbeitskraft nur für Holzschrägerungen und nicht auch für andere Dienstleistungen schulde. Sie schließe das Vorliegen eines unselbständigen Beschäftigungsverhältnisses nicht aus. Der Behauptung des Beschwerdeführers, daß ihm gegenüber den Bauernakkordanten nur das Weisungsrecht eines Auftraggebers gegenüber dem Hersteller eines Werkes zustehe, stünden der Vertragswortlaut und die mit diesem übereinstimmenden Tatsachen entgegen. Der Beschwerdeführer bestimme den Arbeitsort (durch Auszeichnen der zu schrägernden Bäume), das Arbeitsverfahren durch die Bindung der Schläger an die betrieblichen Ausformungsrichtlinien sowie den voraussichtlichen Zeitpunkt der Fertigstellung der Arbeiten. Die Festlegung eines genauen Zeitpunktes sei wegen der Witterungsabhängigkeit der Schlägerungsarbeiten ausgeschlossen. Das Weisungsrecht des Beschwerdeführers komme besonders durch die Überwachung der Arbeiten durch ihre Organe und die Verpflichtung der Holzschräger, den Weisungen dieses Organes hinsichtlich der Arbeitsdurchführung, Ausformung, Lieferung und Lagerung zu befolgen, zum Ausdruck. Diese Weisungsbefugnis bzw. Weisungsgebundenheit schließe die selbständige Verfügungsmöglichkeit eines Weisungsunterworfenen weitgehend aus und spreche für die Unselbständigkeit der Tätigkeit der Holzschräger. Der Wille der Vertragspartner sei auf die Durchführung von Holzschrägerungsarbeiten gerichtet. Die von dem Beschwerdeführer ins Treffen geföhrt Einschränkung ihrer Dispositionsfreiheit gegenüber den Bauernakkordanten sei in den vertraglichen Abmachungen gegründet und kein entscheidendes Merkmal der Selbständigkeit der Tätigkeit der Holzschräger. Die betriebliche Eingliederung komme bei den ständig beschäftigten Holzarbeitern deutlicher zum Ausdruck. Das liege in der Besonderheit der Tätigkeit der Holzarbeiterpartien begründet. Es gehöre jedoch keineswegs zu den Merkmalen eines Werkvertrages, daß sich der Auftraggeber das Recht vorbehalte, unsachgemäße Arbeiten sofort einstellen zu lassen. Diese Vereinbarung lasse vielmehr die laufende Überwachung der Schlägerungsarbeiten durch den Beschwerdeführer und sein Weisungsrecht gegenüber den Holzschrägern erkennen. Der Anspruch auf Urlaubs- und Weihnachtsgeld spreche für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Das Fehlen eines Anspruchs auf diese sonstigen Bezüge spreche nicht dagegen, weil diese Bezüge grundsätzlich in den kollektivvertraglichen Regelungen vorgesehen seien. Fehle es an solchen und an gesonderten Vereinbarungen, stünden den Arbeitern die beiden gesonderten Bezüge nicht zu. Ähnliches gelte für die Weiterzahlung des Engeldes bei unverschuldeter Erkrankung. Daß die Holzarbeiter für die Durchführung der ihnen übertragenen Arbeiten ihr eigenes Werkzeug zur Verfügung stellten, könne nicht dazu föhren, eine selbständige Erwerbstätigkeit anzunehmen. Dies habe auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 17. März 1966 ausgesprochen, überdies, daß sich die steuerrechtliche Beurteilung eines Dienstverhältnisses nach dem Einkommensteuergesetz richte. Zusammenfassend ergebe sich, daß die gegenständlichen Beschäftigungsverhältnisse sowohl selbständige als auch unselbständige Merkmale aufwiesen, die Merkmale der unselbständigen Beschäftigung, insbesondere die Weisungsgebundenheit bzw. das Weisungsrecht, weit über die Bindungen eines Werkvertrages hinausgingen und die gewichtigeren seien. Das Beschäftigungsverhältnis werde von diesen Merkmalen beherrscht. Damit gehörten die von dem Beschwerdeführer an die Bauernakkordanten gezahlten Entgelte zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 19 Abs. 1 Z. 1 des Einkommensteuergesetzes und sei darnach von ihnen die Lohnsteuer einzubehalten und der Dienstgeberbeitrag zu entrichten gewesen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Im vorliegenden Fall geht es um die Frage, ob die vom Beschwerdeführer für Schlägerungsarbeiten an sogenannte Bauernakkordanten gezahlten Entgelte bei den Empfängern Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder Einkünfte aus einer anderen Einkunftsart darstellen.

Stellen die Einkünfte Arbeitslohn im Sinne des § 19 Abs. 1 Z. 1 des Einkommensteuergesetzes 1953 (EStG 1953) bzw. des Einkommensteuergesetzes 1967 (EStG 1967) dar, dann war von ihnen gemäß § 72 Abs. 1 EStG 1953 bzw. EStG 1967 Lohnsteuer zu erheben und gemäß § 11 des Kinderbeihilfengesetzes BGBl. 1950/31 in der maßgeblichen Fassung bzw. § 41 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967, BGBl. 367, der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Kinderbeihilfe zu entrichten. Die Zahlungen an die Bauernakkordanten sind dann als Arbeitslöhne zu beurteilen, wenn die Bauernakkordanten im Rahmen eines Dienstverhältnisses tätig geworden sind. Ein Dienstverhältnis liegt, wie der § 36 Abs. 3 EStG 1953 bzw. EStG 1967 sagt, dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber (öffentlich-rechtliche Körperschaft, Unternehmer, Haushaltsvorstand) 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. Der Beschwerdeführer und auch die belangte Behörde haben richtig erkannt, daß der vorliegende Sachverhalt sowohl Elemente, die für ein Dienstverhältnis als auch solche, die dagegen sprechen enthält. Die Beurteilung hat sich somit nach dem "Gesamtbild" zu richten, wobei gemäß § 21 Abs. 1 BAO der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend ist.

Die belangte Behörde beurteilte beim Abwägen der das Gesamtbild bestimmenden Sachverhaltselemente als ein gewichtiges Merkmal das Weisungsrecht des Beschwerdeführers gegenüber den Bauernakkordanten, das nach ihrer Meinung die selbständige Verfügungsmöglichkeit des Weisungsunterworfenen weitgehend ausschließt. Trotz der Berechtigung der Bauernakkordanten, die Arbeiten teilweise oder ganz von anderen Personen durchführen zu lassen und trotz des Fehlens einer geregelten Arbeitszeit und einer strengen Bindung an betriebliche Ordnungen sowie eines Anspruches auf sonstige Bezüge werde - so hat sie ausgeführt - das Beschäftigungsverhältnis von Merkmalen einer unselbständigen Tätigkeit beherrscht. Damit befand sich die belangte Behörde in einem beachtlichen Einklang mit der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes, der in seinem schon vom Prüfer im Prüfungsbericht erwähnten Urteil vom 3. März 1964, 4 Ob 20/21/64, zum Begriff des Dienstverhältnisses nach § 1151 ABGB aussprach, die vereinbarungsgemäße Heranziehung eines Dritten zur Leistung der versprochenen Dienste nehme dem Vertrag nicht den Charakter eines Dienstvertrages und gelte das gleiche vom Umstand, daß der Arbeitslohn nicht nach der Dauer der Arbeiten, sondern nach dem Arbeitserfolg bemessen wird. Beim Dienstverhältnis komme es in erster Linie auf die Bereitschaft zu Dienstleistungen für eine bestimmte Zeit an, beim Werkvertrag hingegen auf das Ergebnis der Arbeitsleistung, das ein Werk darstellen müsse. Bei Bedachtnahme auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt wird man daher in den Fällen der Zwitterformen, die weder dem typischen Erscheinungsbild einer selbständigen noch einer unselbständigen Tätigkeit entsprechen, in der vereinbarungsgemäßen Heranziehung eines Dritten zur Leistung der versprochenen Dienste und in der Bemessung des Arbeitslohnes nicht nach der Dauer der Arbeiten, sondern nach dem Arbeitserfolg, nicht Vertragsmerkmale erblicken können, die die Beurteilung eines Beschäftigungsverhältnisses als Dienstverhältnis hindern.

Nach den unter Verwendung eines (von der belangten Behörde als beweiskräftig angesehenen) Vordruckes abgeschlossenen Vereinbarungen mit den Akkordanten Siegfried B., Johann K. und andere übernehmen diese nach Schlägerungsort, Lagerort und ungefährender Holzmenge bezeichnete Holzarbeiten (Schlägerungen, Aufarbeitung, Lieferung und Lagerung). Über die Zeit der Arbeiten enthält der Vordruck den Satz: "die Arbeit wird am begonnen und am beendet sein". Hinsichtlich der übrigen Verpflichtungen sieht der Vordruck folgendes vor: "Während der Arbeiten sind wir Ihnen gegenüber nur an Weisungen technischer Art, im besonderen über die Art der Arbeitsdurchführung, Ausformung Lieferung und Lagerung des Holzes gebunden, die durch Ihre Revierorgane überwacht wird. Im übrigen bleibt uns die Einteilung der Arbeitszeit vollkommen überlassen. Sie nehmen zur Kenntnis, daß wir, die Arbeiten nur in der Zeit ausführen können, in der wir auf unserer Liegenschaft bzw. der unserer Eltern abkömmlich sind. Außerdem sind wir berechtigt, die Arbeiten ganz oder teilweise von anderen geeigneten Personen durchführen zu lassen. Sie behalten sich das Recht vor, bei unsachgemäßer Durchführung der Arbeit diese sofort einzustellen bzw. auf unsere Kosten fertigstellen zu lassen."

Damit ist aber nach der Meinung des Verwaltungsgerichtshofes eine weitgehende Weisungsgebundenheit der Akkordanten vereinbart, die zur Annahme berechtigt, daß sie im Sinne des § 36 Abs. 3 EStG 1953 bzw. EStG 1967 im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sind. Denn der Rest an selbständiger Verfügungsmöglichkeit, der den Akkordanten darnach verbleibt, besteht in erster Linie in der vom Beschwerdeführer eingewendeten zeitlichen Ungebundenheit. Eine solche entspricht wohl nicht dem üblichen Erscheinungsbild einer nichtselbständigen Tätigkeit. Sie hat hier in den besonderen, auf die Verpflichtung der Ableistung von Holzarbeiten eines vorher annähernd bestimmten Ausmaßes in einer bestimmten Zeit abgestellten Vereinbarungen ihren Grund und schließt, wie der Verwaltungsgerichtshof in anderen Fällen, wie z. B. bei im Außendienst tätigen Beamten, bereits mehrfach erkannt hat, das Vorliegen eines Dienstverhältnisses nicht aus (vgl. Erkenntnis vom 29. Oktober 1969, Zl. 735/68). Das Weisungsrecht, von dem in der Beschwerde geltend gemacht wird, es bestehe darin, daß die von den Akkordanten zu schlägernden Bäume bezeichnet und der Beschwerdeführer die gewünschte Ausformung des Holzes bekanntgegeben hat, nicht aber hinsichtlich der Arbeitsfolge und des Arbeitsverfahrens, erstreckt sich nach dem Inhalt der der Behörde vorliegenden Vereinbarungen nicht nur auf die Ausformung, sondern auch auf die "Arbeitsdurchführung, Lieferung und Lagerung" des Holzes. Da der Beschwerdeführer nicht behauptet hat, daß diese Vereinbarungen von den üblicherweise abgeschlossenen abweichen, konnte die Behörde diese Vereinbarungen ihrer Beurteilung zugrunde legen, ohne Beweisaufnahmen über die Unterschiede zwischen der Arbeit der Akkordanten und der sonstigen Forstarbeiter durchzuführen, was die Beschwerdeführerin als Verletzung von Verfahrensvorschriften rügt.

Einen weiteren Verfahrensmangel erblickt der Beschwerdeführer auch darin, daß die Behörde seiner Meinung Ausdruck gegeben hat, der Vereinbarung, daß der Akkordant die Arbeit ganz von einer anderen Person durchführen lassen könne, komme keine praktische Bedeutung zu, weil der Vertragswille auf die Erbringung der eigenen Arbeitsleistung gerichtet gewesen sei. Die Behörde habe nicht nur - so wird in der Beschwerde gerügt - nicht angegeben, wie sie den Vertragswillen der Parteien erforscht hat. Tatsächlich habe der beim Beschwerdeführer beschäftigte Akkordant Siegfried B. einen Teil der Arbeiten von seinem Schwager ausführen

lassen. Diese Einwendungen entbehren der Erheblichkeit. Der Beschwerdeführer irrt nämlich, wie bereits ausgeführt, in der Annahme, die persönliche Arbeitspflicht sei ein so essentielles Merkmal eines Dienstverhältnisses, daß die Behörde bei der Feststellung, daß die Heranziehung eines Dritten zur Ableistung der vereinbarten Dienste nicht nur ausbedungen wurde, sondern auch tatsächlich erfolgt ist, zu einer anderen Beurteilung des Beschäftigungsverhältnisses hätte gelangen können.

Aber selbst wenn der zu den bezüglichlichen Ausführungen in den Entscheidungsgründen erhobene Vorwurf, es liege darin eine unbewiesene Annahme, berechtigt wäre, könnte der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein. Der Beschwerdeführer hat wohl in der zur Begründung der behaupteten Rechtswidrigkeit herausgestellten Freiheit der Bindung der Akkordanten an eine Arbeitszeit das Fehlen einer geregelten Arbeitszeit und in ihren Ausführungen über das Weisungsrecht eine Beschränkung dieses Rechtes dargetan und damit erhebliche Unterschiede zum Dienstverhältnis der sogenannten "stehenden Forstarbeiter" aufgezeigt. Er vermag damit aber nicht darzutun, daß die Akkordanten zufolge dieser Unterschiede auf die Stufe der Weisungsfreiheit einer selbständigen Arbeit gestellt sind, was erforderlich wäre, um die Beschwerde zum Erfolg zu führen.

Der Verwaltungsgerichtshof konnte daher nicht erkennen, daß die Behörde Rechte des Beschwerdeführers verletzt hat, wenn sie das Beschäftigungsverhältnis der Akkordanten in Hinblick auf das Maß der Weisungsgebundenheit, das diese nach den abgeschlossenen Vereinbarungen trifft, im Einklang mit der dem bereits erwähnten Erkenntnis vom 17. März 1966 zugrunde liegenden Rechtsmeinung als Dienstverhältnis im Sinne des § 36 Abs. 3 EStG 1953 bzw. EStG 1967 mit den sich daraus ergebenden Folgewirkungen auf dem Gebiete der Lohnsteuer und des Dienstgeberbeitrages beurteilt hat.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1965 als unbegründet abzuweisen.

Der Kostenausspruch gründet sich auf die §§ 47, 48 Abs. 2 und 59 VwGG 1965 in Verbindung mit Art. I B der Verordnung des Bundeskanzleramtes vom 4. Jänner 1965, BGBl. 4.

Wien, am 28. Mai 1971