

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

19.12.1990

Geschäftszahl

89/13/0131

Beachte**Besprechung in:**

ÖStZ 2000, 638-642;

ÖStZB 1991, 485;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Graf als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde der G gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 12. Mai 1989, GZ. 6/4 - 4091/87, betreffend Umsatzsteuer 1983 bis 1986, Feststellung von Einkünften 1981 bis 1986 und Verspätungszuschläge 1983 bis 1985, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist seit dem Schuljahr 1981/1982 an der Musikschule der Marktgemeinde E als Lehrbeauftragte für Klavierunterricht tätig. Basis dieser Tätigkeit der Beschwerdeführerin sind Werkverträge, die gesondert für jedes Schuljahr, aber ihrem Inhalt nach in allen wesentlichen Punkten stets gleichlautend, jeweils zwischen der Beschwerdeführerin und der Gemeinde abgeschlossen werden. Die Entgelte, welche die Beschwerdeführerin für den von ihr erteilten Unterricht bezog, wurden zunächst weder erklärt noch einer Besteuerung unterworfen. Erst nach vom Finanzamt B 1986 durchgeführten Erhebungen erfolgte die entsprechende steuerliche Erfassung der in Rede stehenden Beträge. Die Finanzbehörde erster Instanz behandelte hiebei die Einkünfte der Beschwerdeführerin als solche aus selbständiger Arbeit. Diese Auffassung bestritt die Beschwerdeführerin in den von ihr gegen die betreffenden erstinstanzlichen Bescheide erhobenen Berufungen.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde diese Rechtsmittel ab und führte begründend im wesentlichen aus:

Streit bestehe darüber, ob die der Beschwerdeführerin für ihre an der Musikschule E ausgeübte Klavierlehrertätigkeit bezahlten Beträge als Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder als solche aus nichtselbständiger Arbeit zu behandeln seien.

Wesentliche Merkmale einer unselbständigen Tätigkeit seien die Weisungsgebundenheit und die organisatorische Eingliederung einer Person in den Betrieb des Unternehmers.

Charakteristisches Merkmal der selbständigen Tätigkeit hingegen sei das Tragen des Unternehmerwagnisses.

Im Streitfall stehe fest, daß die Beschwerdeführerin mit der Marktgemeinde E für jedes Schuljahr eine Vereinbarung unter der Bezeichnung "Werkvertrag" geschlossen habe. Nun sei zwar der Beschwerdeführerin beizupflichten, daß es für die rechtliche Wertung eines Rechtsverhältnisses nicht auf die von den Parteien gewählte Form oder Bezeichnung, sondern lediglich auf den Inhalt des Rechtsverhältnisses ankomme, doch ergebe sich sowohl aus dem Inhalt der betreffenden Verträge als auch "nach dem Gesamtbild der Verhältnisse",

eindeutig, "daß die Elemente, die für einen Werkvertrag und somit für das Vorliegen einer selbständigen Arbeit sprechen, zumindest überwiegen".

So verpflichtete sich die Beschwerdeführerin im Punkt 1 der jeweiligen Verträge als Lehrbeauftragte auf selbständiger Basis Musikunterricht zu erteilen und habe laut Punkt 18 "konsequenterweise für die steuerliche und sozialversicherungsmäßige Behandlung des Honorars selbst zu sorgen".

Aus Punkt 2 gehe hervor, daß nicht nur die Gemeinde Vertragspartnerin der Beschwerdeführerin sei, sondern auch die jeweiligen Schüler, soweit sie durch den Vertrag berührt würden. Dementsprechend könne (Punkt 10) die Entrichtung des Schulgeldes durch den Schüler mit schuldbefreiender Wirkung nur an den Lehrbeauftragten erfolgen. Allerdings stehe es diesem (Punkt 17) frei, die Einhebung des Beitrages der Schüler in seinem Namen und für seine Rechnung durch einen anderen vornehmen zu lassen.

Auch die im Punkt 3 erfolgte Festlegung bestimmter Kündigungsgründe ("wegen Verletzung eines oder mehrerer Vertragspunkte") sowie die Verpflichtung zur Schadenersatzleistung bei mutwilliger Kündigung würden gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen.

Aus Punkt 6 ergebe sich, daß lediglich "eine sachliche Weisungsgebundenheit" der Beschwerdeführerin bestehe ("Inhalt und Güte der zu erbringenden Leistungen müssen jedoch den allgemeinen Normen entsprechen"). Auch diese Bestimmung spreche für eine selbständige Tätigkeit der Beschwerdeführerin. Das gleiche ergebe sich aus Punkt 8, wonach der Beschwerdeführerin auch die Einteilung der Unterrichtsstunden freigestellt sei. Daß dabei das Einvernehmen mit dem Schulleiter hergestellt werden müsse, sei selbstverständlich, weil dies für eine geordnete Aufteilung der vorhandenen Musikzimmer auf die einzelnen Lehrer notwendig erscheine.

Punkt 9 setze das Honorar (Anspruch auf Sonderzahlungen wie Weihnachts- oder Urlaubsgeld bestehe gemäß Punkt 12 nicht) für eine Monatswochen-Unterrichtsstunde für den Einzel- bzw. Gruppenunterricht fest. Daraus ergebe sich, daß die Beschwerdeführerin nur für die Zahl der geleisteten Kursstunden - bei Entfall einer Unterrichtsstunde gebühre nach Punkt 11 kein Honorar - honoriert werde, "was als ein gewichtiges Indiz für eine selbständig ausgeübte Unterrichtstätigkeit zu werten ist".

Dafür, daß die Beschwerdeführerin auch ein Unternehmerrisiko trage, würden die Punkte 13 und 14 sprechen. Danach habe sie im Falle ihrer Verhinderung "auf eigene Kosten" für eine geeignete Vertretung zu sorgen und würden ihr Vergütungen für die An- und Rückreise nicht gewährt.

Daß die Musikschule Räume und Instrumente zur Verfügung stelle, sei für die Frage des Vorliegens eines Dienstverhältnisses nicht von Bedeutung.

"Aus dem Gesamtbild der Verhältnisse" ergebe sich weiters, daß nur eine verhältnismäßig lose Bindung zur Musikschule bestehe, die sich im wesentlichen auf die Erteilung der Klavierstunden zu den eingeteilten Zeiten beschränke. Darüber hinaus bestehe keine Anwesenheitspflicht und auch keine Verpflichtung Sprechtage abzuhalten, Supplierungen vorzunehmen oder an Schulkonferenzen mitzuwirken. Bei dieser Sachlage könne von einer Eingliederung der Beschwerdeführerin in den "Organismus des Arbeitgebers" nicht gesprochen werden.

Auch eine persönliche Weisungsgebundenheit, die durch eine weitgehende Unterordnung gekennzeichnet sei und zu einer weitreichenden Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit führe, könne "angesichts der vorliegenden Vertragsgestaltung nicht angenommen werden".

Zusammenfassend sei zu sagen, daß die Vertragsbestimmungen eindeutig "für die Qualifikation als Werkvertrag sprechen" und daß auch aus den tatsächlichen Verhältnissen nicht auf eine organisatorische Eingliederung bzw. auf eine persönliche Weisungsgebundenheit der Beschwerdeführerin geschlossen werden könne.

Dem diesbezüglichen Vorbringen der Beschwerdeführerin sei entgegenzuhalten, "daß bei einer Lehrtätigkeit ein Werkvertrag keineswegs begrifflich ausgeschlossen ist". Der auf Grund der in Rede stehenden Verträge geschuldete Arbeitserfolg der Beschwerdeführerin sei die Erbringung einer sonstigen Leistung, "nämlich die Abhaltung der vereinbarten bzw. honorierten Klavierstunden".

Was die Ausführungen der Beschwerdeführerin zur Frage der "Vertretungsmöglichkeit" anlange, sei zu sagen, daß allein aus dem Umstand, daß tatsächlich noch nie eine Vertretung erfolgt sei, nicht geschlossen werden könne, die diesbezügliche Vertragsbestimmung sei nur "fiktiv". Wenn die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang behaupte, daß für eine Vertretung nur andere Lehrkräfte der Musikschule in Frage kämen, so spreche dies nur der in Punkt 13 normierten Verpflichtung, für eine geeignete Vertretung zu sorgen, bewege "sich also im Rahmen der bei Werkverträgen bestehenden sachlichen Weisungsgebundenheit".

Aus den dargelegten Gründen seien die von der Beschwerdeführerin aus ihrer Klavierlehrertätigkeit erzielten Einkünfte als solche aus selbständiger Arbeit zu qualifizieren.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes erhobene Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwohnen:

Im Beschwerdefall ist lediglich die Frage strittig, ob die Beschwerdeführerin in den Streitjahren ihre Leistungen als Lehrbeauftragte an der Musikschule E auf Grund von jeweils als "Werkvertrag" bezeichneten Vereinbarungen im Rahmen eines Dienstverhältnisses oder als selbständig Tätige erbrachte. Zu prüfen ist daher,

ob die belangte Behörde zu der von ihr getroffenen Feststellung, bei der in Rede stehenden Tätigkeit der Beschwerdeführerin handle es sich um eine selbständige und die ihr daraus erfließenden Einkünfte würden daher solche aus selbständiger Arbeit darstellen, im Zuge eines mangelfreien Verfahrens gekommen ist und die in diesem Zusammenhang vorgenommene Beweiswürdigung nicht gegen Denkgesetze verstößt.

Gemäß § 47 Abs. 3 EStG 1972 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber (z.B. 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.

Nach Lehre und Rechtsprechung (vgl. Hofstätter-Reichel, Kommentar zu § 47 EStG 1972, Tz 5, z.B. hg. Erkenntnisse vom 4. März 1986, Zl. 84/14/0063 und vom 17. September 1986, Zl. 85/13/0099) sind bei Abgrenzungsfragen zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit wesentliche Merkmale einerseits das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, andererseits das Vorliegen einer Weisungsgebundenheit, d.h. die Verpflichtung einer natürlichen Person - als Dienstnehmer -, bei ihrer Tätigkeit den Weisungen eines anderen - des Dienstgebers - zu folgen. Zu beachten ist allerdings hinsichtlich des Merkmales der Weisungsgebundenheit, daß nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmerereignis 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 Selbständigkeit zu verlieren.

Das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses wird insbesondere dann anzunehmen sein, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus eigenem getragen werden müssen.

Im Streitfall ist davon auszugehen, daß die Beschwerdeführerin ihre in Rede stehende Tätigkeit auf Grund von ihr mit der Marktgemeinde E jeweils für ein Schuljahr abgeschlossenen "Werkverträgen" ausübt. Dieser Sachverhalt würde rein formal gesehen zunächst jedenfalls dafür sprechen, daß die Beschwerdeführerin ihre diesbezüglichen Leistungen als Selbständige erbringt und daher ihre aus denselben gezogenen Einkünfte als solche aus selbständiger Arbeit zu behandeln sind. Die Annahme des Vorliegens eines Dienstverhältnisses zwischen der Beschwerdeführerin und der Gemeinde E wird im Hinblick auf die als Werkverträge bezeichneten Vereinbarungen zwischen den Vertragsparteien nur dann zulässig erscheinen, wenn klar erkenntlich ist, daß die wirkliche Gestaltung des Verhältnisses der Beschwerdeführerin zur Gemeinde E der vorliegenden rechtlichen Gestaltung widerspricht (vgl. auch Philipp, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, Tz 1 - 44). Eine derartige Differenz zwischen wirklicher und rechtlicher Gestaltung könnte sich entweder daraus ergeben, daß die formell als Werkvertrag bezeichnete Vereinbarung überwiegend Elemente eines Dienstvertrages aufweist oder aber dadurch, daß zwar ein ordnungsgemäßer Werkvertrag vorliegt, das tatsächlich geübte Verhältnis zwischen Beschwerdeführerin und Gemeinde jedoch in Abweichung vom gegebenen Vertragsinhalt in Wahrheit überwiegend Merkmale eines Dienstverhältnisses hat.

Was nun die - in allen wesentlichen Punkten - wörtlich gleichlautenden Bestimmungen der zwischen der Beschwerdeführerin und der Marktgemeinde E abgeschlossenen Werkverträge anlangt, ist der belangten Behörde beizustimmen, wenn sie zu dem Schluß gelangt, "daß die gegenständlichen Vertragsbestimmungen in eindeutiger Weise für die Qualifikation als Werkvertrag sprechen".

Mit Recht geht die belangte Behörde nämlich davon aus, daß die Beschwerdeführerin nach dem Inhalt der von ihr abgeschlossenen Werkverträge sehr wohl ein Unternehmerwagnis trägt. Dies ergibt sich daraus, daß die Höhe ihrer Einkünfte ausschließlich von der Anzahl der abgehaltenen Kursstunden, welche sie nach den gleichlautenden Punkten 1 der Werkverträge ausdrücklich auf selbständiger Basis erteilt, abhängig ist und ihr bei Entfall einer Unterrichtsstunde kein Entgelt gebührt. Andererseits hat sie Aufwendungen im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit, wie Kosten für An- und Rückreise, aber auch die Kosten für einen geeigneten Vertreter im Falle ihrer Verhinderung aus eigenem zu tragen und für die "steuerliche Behandlung" der von ihr auf Grund ihrer Unterrichtstätigkeit erzielten Entgelte selbst zu sorgen. Bei dieser Vertragslage bestand für die Beschwerdeführerin sehr wohl die Möglichkeit, die Höhe ihrer Einnahmen von sich aus zu beeinflussen, was bedeutet, daß sie in diesem Rahmen - wenn auch in relativ bescheidenem Umfang - eine unternehmerische Tätigkeit entfaltet, die mit einem entsprechenden Risiko verbunden ist. An den auf Grund dieses Sachverhaltes daher zu Recht getroffenen Feststellungen der belangten Behörde, daß die Beschwerdeführerin ein Unternehmerwagnis trage, vermag auch der Hinweis in der Beschwerde nichts zu ändern, die Beschwerdeführerin stelle ihren Schülern keine Lehrmittel zur Verfügung.

In ihren Ausführungen vermochte die Beschwerdeführerin konkret nicht darzutun, daß jene Vertragsbestimmungen, die, wie die belangte Behörde richtig erkannte, eindeutig für das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses bei der Beschwerdeführerin sprechen, in der Realität nicht gehandhabt würden. Ihre Behauptung, daß sie monatlich laufend gleich hohe Entgelte beziehe, sagt nämlich nichts anderes aus, als daß die Beschwerdeführerin stets gleichmäßig die ihr gebotene Erwerbsmöglichkeit ausnützt.

Aus dem Vertragsinhalt läßt sich aber - wie die belangte Behörde sinngemäß richtig erkannte - auch nicht schließen, die Beschwerdeführerin müsse den Weisungen ihres Vertragspartners in größerem Umfang

nachkommen, als dies auch ein selbständiger Unternehmer im Rahmen eines Werkvertrages zu tun verpflichtet wäre. Aber auch das Vorliegen einer organisatorischen Eingliederung der Beschwerdeführerin in den Betrieb eines Arbeitgebers wurde von der belangten Behörde zu Recht verneint. Ergibt sich doch aus den vorliegenden zwischen der Beschwerdeführerin und der Gemeinde E abgeschlossenen Werkverträgen, daß die Erstgenannte "bezüglich des vorzutragenden Stoffes ... keinen Weisungen unterworfen" ist und ihr allein die Einteilung der Unterrichtsstunden obliegt. Dadurch, daß hinsichtlich der von der Beschwerdeführerin zu erbringenden Leistungen im Punkt 6 normiert wird, diese "müßten den allgemeinen Normen entsprechen" und Punkt 8 vorsieht, daß hinsichtlich der Einteilung der Unterrichtsstunden das Einvernehmen mit dem Leiter der Musikschule herzustellen sei, wird eine Weisungsgebundenheit der Beschwerdeführerin im Sinne eines Dienstverhältnisses nicht begründet; denn auch von einem Selbständigen wird der Auftraggeber eine bestimmte Güte der zu erbringenden Leistungen verlangen und die Bekanntgabe der von der Beschwerdeführerin eingeteilten Unterrichtsstunden an den Leiter der Musikschule erweist sich bei Benützung der Räumlichkeiten derselben für den Unterricht aus organisatorischen Gründen als unbedingt notwendig. Daß die Beschwerdeführerin - wie sie behauptet - bei ihrer Tätigkeit an einen Lehrplan gebunden wäre, ergibt sich aus dem Vertragsinhalt nicht. Daß eine solche Bindung tatsächlich nicht besteht, geht aus der Zeugenaussage des Leiters der Musikschule vom 17. August 1987 beim Finanzamt B hervor, wonach ein vorhandener "Rahmenlehrplan des niederösterreichischen Musikschulwerkes" lediglich als Empfehlung anges Im übrigen spricht für die selbständige Tätigkeit der Beschwerdeführerin auch, daß diese nach dem unbestrittenen Vorbringen des als Zeugen vernommenen Musikschulleiters - welche Aussagen insofern auch mit dem Inhalt der Werkverträge übereinstimmt, als dieser keinerlei Bestimmungen über einen von der Beschwerdeführerin zu benutzenden Arbeitsort enthält - ihren Unterricht nicht nur an der Schule selbst, sondern z.B. in der Wohnung eines Schülers erteilen kann, daß demnach ein bestimmter Arbeitsort von ihr nicht einzuhalten ist. Wenn die Beschwerdeführerin hiezu behauptet, eine solche Verlegung ihrer Tätigkeit sei nur im Einvernehmen mit dem Schulleiter möglich, so vermag sie daraus für ihren Standpunkt nichts zu gewinnen; denn auch hier erscheint schon aus organisatorischen Gründen ein solches Einvernehmen unabdingbar und ändert nichts an der Tatsache, daß die Beschwerdeführerin ihre Arbeit nicht an einem bestimmten Ort vollbringen muß.

Wenn die Beschwerdeführerin immer wieder vorbringt, sie sei bei Abschluß der in Rede stehenden Werkverträge der "schwächere Teil" gewesen, der den Intentionen des Stärkeren hätte folgen müssen, so ist auch dieses Vorbringen nicht geeignet darzutun, daß die Beschwerdeführerin im Streitfall nicht als Selbständige sondern im Rahmen eines Dienstverhältnisses tätig wird.

Aber auch der mehrfache Hinweis der Beschwerdeführerin, daß zwar nach Punkt 10 des jeweiligen Werkvertrages die Entrichtung des Schulgeldes durch den Schüler mit schuldbefreiender Wirkung nur an den Lehrbeauftragten erfolgen könne, daß aber tatsächlich die Schüler das Schulgeld auf ein Konto der Marktgemeinde E einzahlten, die dann ihrerseits den Lehrbeauftragten monatlich die ihnen gebührenden Beträge überweise, geht ins Leere; denn diese Vorgangsweise stellt - worauf die belangte Behörde richtig hinweist - nur einen Ausfluß der Bestimmung des Punktes 17 der Werkverträge dar, wonach die Lehrer das Schulgeld in ihrem Namen und auf ihre Rechnung auch durch einen anderen - eben die Marktgemeinde - einheben lassen können.

Aber auch mit ihren Ausführungen im Zusammenhang mit der Frage ihrer Vertretung vermag die Beschwerdeführerin ihren Standpunkt nicht zu stützen. Aus dem Punkt 13 der jeweiligen Werkverträge ergibt sich eindeutig, daß sie im Falle ihrer Verhinderung auf eigene Kosten für eine geeignete Vertretung zu sorgen hat. Die Behauptung der Beschwerdeführerin (Eingabe vom 22. September 1987), bei ihr habe eine solche Vertretung noch nie stattgefunden und im Falle von Vertretungen würden regelmäßig andere Lehrer der Musikschule als geeignete Vertreter angesehen werden, läßt nicht erkennen, daß in der Praxis eine Vorgangsweise geübt würde, die der einem Werkvertrag entsprechenden Bestimmung des Punktes 13 nicht adäquat wäre.

Da nach dem gegebenen Sachverhalt die belangte Behörde unbedenklich zu dem Schluß gelangen durfte, daß im Beschwerdefall jene Merkmale, die für eine selbständige Tätigkeit der Beschwerdeführerin sprechen, jedenfalls überwiegen, war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 206/1989.