

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Krafft in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch Mag. Konrad Keki, Garnisongasse 1 Tür 17, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 08.06.2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 27.04.2012, betreffend Haftung für Lohnsteuer nach § 82 EStG 2007 und 2008 sowie Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag jeweils für die Jahre 2006 bis 2008 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 31.1.2019 im Beisein der Schriftführerin SF zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird hinsichtlich Dienstgeberbeitrag 2006 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006 gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der Dienstgeberbeitrag 2006 wird festgesetzt mit 7.071,51 €.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006 mit 628,55 €.

II. Der Beschwerde hinsichtlich Haftung für Lohnsteuer gem § 82 EStG, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag jeweils 2007 und 2008 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der Dienstgeberbeitrag 2007 wird festgesetzt mit 12.490,97 €.

Der Dienstgeberbeitrag 2008 wird festgesetzt mit 11.481,53 €.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007 wird festgesetzt mit 1.110,40 €.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2008 wird festgesetzt mit 1.020,52 €.

Die Haftung Lohnsteuer gem. § 82 EStG 1988 für 2007 wird festgesetzt mit 3.849,32 €.

Die Haftung Lohnsteuer gem. § 82 EStG 1988 für 2008 wird festgesetzt mit 2.307,90 €.

III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Bf. (Beschwerdeführerin, Bf.) wurde beginnend mit 2009 für die Jahre 2006 bis 2008 einer gemeinsamen Prüfung aller Lohnabgaben (GPLA) unterzogen mit Bescheiden vom 27.4.2012 wurden folgende Abgabenbeträge vorgeschrieben:

Jahr	LSt	DB	DZ	Summe
------	-----	----	----	-------

2006	€ 152,88	€ 4.160,45	€ 369,78	€ 4.683,11
2007	€ 12.589,75	€ 5.297,54	€ 470,97	€ 18.358,26
2008	€ 11.533,45	€ 4.611,37	€ 409,85	€ 16.554,67
Summe	€ 24.276,08	€ 14.069,36	€ 1.250,60	€ 39.596,04

Begründend führte das FA im Bericht aus wie folgt:

In den Jahren 2007 bis 2008 wurden neben den als Dienstnehmern beschäftigten Reinigungskräften auch Reinigungskräfte als Selbstständige bei der Firma Bf. (kurz Bf) eingesetzt.....

.....Im gegenständlichen Fall wurden mehrere Personen als Reinigungskräfte für Grundreinigung (Aufwaschen, Staubsaugen, Fliesenreinigung, Müllentsorgung, WC-Reinigung) in Büros, Stiegenhäusern und/oder in Eingangsbereichen eingesetzt. Zur Einordnung von Reinigungsarbeiten hat der VwGH in den Erkenntnissen VwGH 25. 5. 1982, 14/3038/78 und 82/14/0147, VwGH 21. 2. 1984, 83/14/0102 und VwGH 22. 4. 1992, 88/14/0082, ausgesprochen, dass eine Aufräumfrau in einem Dienstverhältnis stehe. Die Vereinbarung, die Reinigungsarbeiten in der auf den Erfolg bezogenen üblichen Art durchzuführen, würde keineswegs das Weisungsrecht des Arbeitgebers ausschließen.

In diversen Niederschriften mit einigen Reinigungskräften sagten alle Befragten aus, dass sie alle Arbeiten selbst verrichtet haben bzw. Frau P2 (teilweise) gemeinsam mit ihrer Tochter, eine weitere Vertretung gab es in keinem Fall. VwGH 25.1.1983, 82/14/0081: Bedient sich eine Person bei einer Leistung einer Hilfskraft, so stellt dies ein gewichtiges Indiz gegen die Annahme dar, dass die Person die Leistung im Rahmen eines Dienstverhältnisses erbringt. Nichtsdestoweniger schließt dieses Indiz die Annahme eines Dienstverhältnisses nicht in jedem Fall aus, nämlich dann nicht, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse dennoch die für ein Dienstverhältnis sprechenden Merkmale überwiegen, wobei es dann keinen Unterschied macht, ob der Arbeitnehmer selbst die Hilfskraft im Rahmen eines Dienstverhältnisses oder auf anderer Rechtsgrundlage beschäftigt. Des Weiteren war die im Subauftrag beschäftigte Tochter P9 kurzfristig auch direkt von der Firma Bf beauftragt worden. Alle befragten Reinigungskräfte sagten übereinstimmend aus, dass ihnen zur Durchführung ihrer Arbeiten ein Schlüssel zu den jeweiligen Objekten übergeben wurde. Dieser durfte ausdrücklich auch nicht weitergegeben werden. Damit keine für die Annahme persönlicher Abhängigkeit wesentliche persönliche Arbeitspflicht vorliegt, bedarf es dabei einer generellen Vertretungsbefugnis. Die Möglichkeit einer Vertretung hat weder bestanden noch hat eine tatsächliche Vertretung überhaupt stattgefunden. Damit keine für die Annahme persönlicher Abhängigkeit wesentliche persönliche Arbeitspflicht vorliegt, bedarf es dabei einer generellen, d.h. nicht auf bestimmte Arbeiten oder Ereignisse (wie zB Krankheit oder Urlaub) beschränkten Vertretungsbefugnis. Solange aber eine generelle Vertretungsbefugnis weder vereinbart war noch nach dem tatsächlichen

Beschäftigungsbild praktiziert wurde, ist im Zweifel von einer grundsätzlich persönlichen Arbeitspflicht auszugehen (VwGH 24.3.1992, Zl. 91/08/0117).

Alle befragten Personen haben ausgesagt, dass ihnen durch den Geschäftsführer, Herrn Gf-Bf, mitgeteilt wurde, wann welche(s) Objekt(e) zu reinigen seien. Aus diesen Tatsachen ergibt sich, dass dem Geschäftsführer hinsichtlich Arbeitszeit und Arbeitsort ein Weisungsrecht vorbehalten war. Die Reinigungskräfte konnten ihre Leistungen nur an den Orten der Objekte erbringen, welche ihnen durch den Geschäftsführer zugewiesen wurden, weshalb auch eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Arbeitgebers vorliegt. Eine Aufräumperson steht regelmäßig in einem Dienstverhältnis, selbst wenn ihr hinsichtlich der Arbeitszeit eine gewisse Freizügigkeit eingeräumt ist (VwGH 21.2.1984, 83/14/0102).

Die Qualität der Arbeiten wurde von Mitarbeitern der Auftraggeber der Firma Bf beurteilt und Herrn Ges-Gf mitgeteilt. Bei schwierigen Objekten (umfangreicheren Reinigungsarbeiten) erfolgte eine Kontrolle durch Herrn Ges-Gf. Ableitend dieser vorangehenden Angaben ist auch von einer Weisungs- und Kontrollunterworfenheit auszugehen.

Die Betriebsmittel wie Reinigungsmaterial wurden entweder von der Firma Bf zur Verfügung gestellt oder von den Arbeitskräften beigebracht und die Kosten von der Firma Bf ersetzt.

Ein Unternehmerwagnis ist dann gegeben, wenn der Erfolg der Tätigkeit weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß und von der persönlichen Geschicklichkeit abhängig ist. D.h. wenn sowohl die Höhe der Einnahmen durch eigene Geschäftseinteilung als auch die Ausgaben, z. B. durch eigene Wahl der Mittel und durch geeignete Organisation des Betriebes, beeinflussbar sind. Der Sachverhalt lässt jedoch nicht erkennen, dass die Reinigungskräfte tatsächlich ein Unternehmerwagnis zu tragen hatten. Es wurden keine einzelnen Werke erbracht, die allenfalls unterschiedlich rasch oder geschickt erledigt werden konnten um Einfluss auf den Erfolg zu nehmen.

Die Reinigungskräfte sind faktisch zur persönlichen Arbeitsleistung verpflichtet, da, wie oben ausgeführt, tatsächlich auch nie eine Vertretung stattgefunden hatte.

Im vorliegenden Fall ist schon deshalb kein Werkvertrag gegeben, weil es an der vertragsmäßigen Konkretisierung des Werkes fehlt. Außerdem ist kein Maßstab ersichtlich, nach welchem für den Werkvertrag typische Gewährleistungsansprüche bei Nichtherstellung oder mangelhafter Herstellung des Werkes beurteilt werden können. Ein der für den Werkvertrag essenziellen Gewährleistungsverpflichtung entsprechender Erfolg der Tätigkeit des Erstmitbeteiligten ist nicht messbar, weshalb von einem individualisierbaren Werk nicht die Rede sein kann. Es liegt vielmehr eine Vereinbarung über Dienstleistungen vor (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25.04.2007, Zl. 2005/08/0162, mwN).

Aufgrund der vorgenannten Feststellung ist sowohl von einer persönlichen Abhängigkeit als auch von einer Eingliederung der für die Firma Bf tätig gewordenen Personen in den

betrieblichen Organismus dieser Firma auszugehen. Zu bemerken ist, dass zahlreiche der selbständigen Reinigungskräfte im Prüfungszeitraum auch Dienstnehmer waren (P1, P5, P6, P4, P8).

Wie der VwGH in ständiger Judikatur ausführt, ist für die Beurteilung der Frage, ob ein auf einem Vertrag beruhendes Beschäftigungsverhältnis in persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit besteht, nicht primär der Vertrag, dessen Bezeichnung und Wortlaut, aufgrund dessen die Tätigkeit ausgeübt wird maßgebend. Entscheidend sind die wahren Verhältnisse, der wirtschaftliche Gehalt der Tätigkeit. Das Gesamtbild der Tätigkeit ist danach zu beurteilen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen. Für diese Beurteilung sind insbesondere die Kriterien Weisungsgebundenheit, Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers und das Unternehmerwagnis heranzuziehen. So hat der VwGH zur Einordnung von Reinigungsarbeiten in seinen Erkenntnissen ausgesprochen, dass eine Reinigungskraft in einem Dienstverhältnis steht (vgl. VwGH vom 21.2.1984, 83/14/0102; 22.4.1992, 88/14/0082; 15.10.2003, 2000/08/0020).

In der fristgerecht eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 6.6.2012 wendete die Bf. ein, dass unabhängig von der Frage ob es sich um Werkverträge handle oder nicht, eine Haftungsinanspruchnahme des Dienstgebers unzulässig sei, wenn die Einkünfte der Werkvertragsnehmer bereits im Rahmen der Einkommensteuer veranlagt worden seien und die darauf entfallende Einkommensteuer bereits entrichtet worden sei. Dies treffe jedenfalls auf einige der betroffenen Werkvertragsnehmer zu.

Ebenfalls unabhängig von der Frage ob überhaupt lohnsteuerpflichtige Bezüge vorliegen, sei die Lohnsteuer bei mehreren Personen falsch berechnet worden.

Betreffend die Lohnsteuer der Dienstnehmerin DN wird eingewendet, dass die Berechnungen des Finanzamts in Höhe von 484 € auf Basis einer Bemessungsgrundlage von 45.059,91 € vorgeschrieben worden sei. Tatsächlich seien an die genannte Dienstnehmerin Schmutzzulagen in Höhe von lediglich 240 € ausbezahlt worden die Berechnung der belangten Behörde sei daher unzutreffend.

Zur Umqualifizierung der Werkvertragsnehmer in Dienstnehmer wird wörtlich ausgeführt:

Sachverhalt: Die Fa. Bf. betreibt in Wien und in mehreren Bundesländern das Gewerbe der Denkmal-, Fassaden- und Gebäudereinigung. Gegenstand der angebotenen Dienstleistung ist die Reinigung von Büroräumen, Betrieben, Baustellen, Verkehrsmittel und ähnlicher Objekte. Die Auftragsannahme erfolgt dabei in der Regel in der Art, dass die Fa. Bf. von potentiellen Auftraggebern zur Anbotlegung für die Reinigung konkreter Objekte eingeladen wird. Im Falle der Zuschlagserteilung wird die Fa. Bf. mit der Reinigung des konkret beschriebenen Objektes in einem ebenso beschriebenen Ausmaß beauftragt.

Zur Auftragserledigung bedient sich die Fa. Bf. überwiegend eigener Mitarbeiter, zum Teil werden die Aufträge als Subaufträge an Mitbewerber weitergegeben. Bei den Subauftragnehmern handelt es sich sowohl um größere Unternehmen als auch um

Einzelunternehmen und Familienbetriebe. Wenn Aufträge als Subaufträge weitergegeben werden, verpflichtet sich der Subauftragnehmer den von der Fa. Bf. übernommenen Auftrag in eigener Verantwortung und mit eigenen oder vom eigentlichen Auftraggeber übernommenen Arbeitsmitteln zu erfüllen. Eine Kontrolle der Arbeiten durch die Fa. Bf. findet in weiterer Folge nicht statt. Die Auftragsabnahme erfolgt ausschließlich durch den eigentlichen Auftraggeber. Ob und inwieweit die Subunternehmer die Objekte persönlich, mit eigenen Mitarbeitern oder mittels eigener Vertreter betreuen, wird von der Fa. Bf. weder bestimmt noch kontrolliert. Arbeitszeiten werden nicht vorgegeben. Maßstab für die Arbeitszeiten sind einzig die Vorgaben der eigentlichen Auftraggeber (zB.: Reinigung außerhalb der Bürozeiten).

Genauso wie die Fa. Bf. Aufträge an Subunternehmer weitergibt, übernimmt sie mitunter auch Aufträge von Mitbewerbern, welche sie als Subunternehmer für diese erledigt. Die Beauftragung von Subunternehmern ist in der Reinigungsbranche eine gängige Vorgehensweise. Warum diese Art und Weise der Auftragserledigung durch Subunternehmer nicht als Werkvertrag anzusehen sein soll, ist absolut nicht nachvollziehbar. Insbesondere, weil folgende Merkmale von Werkverträgen jedenfalls gegeben sind: Es liegen Zielschuldverhältnisse vor. Gegenstand der Leistung ist die Reinigung bestimmter Objekte. Das Unternehmerrisiko liegt bei den Auftragnehmern. Die Auftragnehmer werden entsprechend der gereinigten Objekte bezahlt. Es ist den Auftragnehmern überlassen, ob und in welchem Ausmaß sie die Leistung selbst erbringen oder Hilfskräfte beschäftigen. Es liegt keine Eingliederung der Werkvertragsnehmer in den Betrieb des Auftraggebers vor. Die Auftragnehmer sind weder an Arbeitszeitvorgaben noch an Weisungen gebunden. Eine Eingliederung in die betriebliche Organisationsstruktur der Fa. Bf. liegt nicht vor. In der Regel betreten die Subunternehmer deren Geschäftsräumlichkeiten nicht und haben auch keinen Kontakt zu anderen Mitarbeitern. Die Werkvertragsnehmer verwenden eigene Betriebsmittel bzw. solche, die von den eigentlichen Auftraggebern beigestellt werden.

Im Zuge der GPLA wurde ein unrichtiger Sachverhalt festgestellt und es wurden acht im Werkvertrag tätige Unternehmer mit ihren Leistungen zu Unrecht als Dienstnehmer umqualifiziert. Ein wesentlicher Grund für die falsche Feststellung ist, dass lediglich drei Unternehmer befragt wurden und danach die Aussagen dieser drei Personen, die selbst keinesfalls den Schluss zulassen, dass die befragten Personen in Dienstverhältnissen gestanden wären, für die anderen Personen als gleichlautend gültig für alle Personen angesehen wurden. Diese Vorgehensweise ist nicht zulässig. Es handelt sich um eine unzulässige vorgereifende Beweiswürdigung.

Unzulässig ist auch die Vorgehensweise der GPLA, die Mitarbeiter mit nicht gesetzeskonformen Ladungen (den Ladungen mangelt es an der gern. § 91 Abs. 2 BAO vorgesehenen Angabe über die persönliche Entscheidungspflicht, es fehlt auch der Hinweis auf Zeugengebühr) zur Vorsprache anzuhalten, ohne deren Nichterscheinen mit den angedrohten Zwangsstrafen zu sanktionieren. Anstatt die Auskunftspersonen

tatsächlich zur Aussage anzuhalten, wird einfach ein durch keinerlei Beweise untermauerter Sachverhalt als gegeben angesehen.

Andere Beweismittel, wie von der GPLA selbst an die Mitarbeiter versandte Fragebögen, die den Feststellungen der GPLA in nahezu allen Punkten widersprechen, wurden in der Beweiswürdigung nicht berücksichtigt. Tatsächlich befragt wurden nur die Werkvertragsnehmer P1, P2 (P2-neu) und P3. Frau P2 ohne Dolmetsch, obwohl sie kein Deutsch spricht.

Zu den Aussagen der befragten Personen wurden bereits im Zuge der GPLA Stellungnahmen abgegeben, auf die ich an dieser Stelle verweisen möchte. Keine der Aussagen lässt den Schluss zu, dass die befragten Personen ihre Leistungen im Rahmen von Dienstverhältnissen erbracht haben. Allerdings stehen die Niederschriften und die retournierten Fragebögen in mehreren wesentlichen Punkten in Widerspruch zu den Feststellungen der GPLA.

Im Einzelnen dazu:

Einteilung der Objekte:

Den Subunternehmern wurde nicht mitgeteilt, wann sie welche Objekte zu reinigen haben. Richtig ist, dass den Subunternehmern angeboten wurde, die Aufträge zur Reinigung konkreter Objekte zu den Vorgaben der eigentlichen Auftraggeber zu übernehmen. In keinem Fall wurden die Subunternehmer eingeteilt. Auch hatten die Subunternehmer durchwegs weitere Auftraggeber und waren nicht ausschließlich für die Fa. Bf. tätig.

Vertretungen:

Selbstverständlich gab es Vertretungen, Frau P2 wurde von Frau P9 vertreten. Herr P4 und Frau P7 gaben schriftlich an, sie haben sich vertreten lassen.

Schlüssel:

Die Schlüssel zu den Objekten durften an Mitarbeiter und Vertreter selbstverständlich und an Dritte selbstverständlich nicht weitergegeben werden. Frau P1, die einzige, die dies behauptet, hat die Frage offensichtlich missverstanden. Es ist wohl nachvollziehbar, dass die Auftraggeber, die die Schlüssel zu ihren Betriebsräumen weitergeben, schon allein aus Sicherheitsüberlegungen nicht erlauben können, dass ihre Schlüssel an fremde Dritte weitergereicht werden. Die Fa. Bf. musste folglich überprüfen, wer die anvertrauten Schlüssel in Verwahrung genommen hat. Eine persönliche Arbeitspflicht kann daraus nicht gefolgert werden. Wenn dem so wäre, wäre jeder Techniker oder Handwerker, der zur Erledigung von Arbeiten außerhalb der Bürozeiten des Auftraggebers einen Schlüssel ausgehändigt bekommt, automatisch als Dienstnehmer des Auftraggebers zu qualifizieren.

Kontrollen:

Die Qualität der Arbeiten wurde nicht von Mitarbeitern der Fa. Bf. kontrolliert. Wenn es Kontrollen gab, dann wurde die erbrachte Werkleistung von Mitarbeitern der eigentlichen Auftraggeber kontrolliert. Auf welchen Beweisen gründet diese Feststellung der GPLA? Eine diesbezügliche Aussage wurde nicht protokolliert. Im Übrigen würde eine Kontrolle der erbrachten Werkleistung auch keine Überwachung der Tätigkeit im Sinne einer

organisatorischen Eingliederung der Werkvertragsnehmer in den Arbeitsprozess des Auftraggebers oder eine Unterstellung in dessen Dienst- und Fachaufsicht indizieren.

An anderer Stelle führt die GPLA aus, es wären keine "Werke" erbracht worden, weil es angeblich an einer vertragsmäßigen Konkretisierung des Werkes mangle. Dem ist entgegenzuhalten, dass der VwGH in der von der GPLA zitierten Entscheidung (GZ:2005/08/0162) wie folgt feststellt: "Der Werkvertrag begründet in der Regel ein Zielschuldverhältnis, die Verpflichtung besteht darin, die genau umrissene Leistung - in der Regel bis zu einem bestimmten Termin - zu erbringen. Mit der Erbringung der Leistung endet das Vertragsverhältnis. Das Interesse des Bestellers und die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers sind lediglich auf das Endprodukt als solches gerichtet. " Die Reinigung eines abgegrenzten Objekts in einer bestimmten Art und Weise begründet ein Zielschuldverhältnis und ist jedenfalls ein Werk im Sinne der Rechtsprechung des VwGH. Kein Werk ist lt. VwGH in dieser Entscheidung die Tätigkeit als Tutorenausbildner.

In der zweiten von der GPLA zitierten Entscheidung des VwGH (GZ: 88/14/0082) wird festgestellt, dass eine in einem Rechtsanwaltsbüro beschäftigte "Reinigungsfrau", der bei fixen Dienstzeiten kein Vertretungsrecht zukommt, mit ihren Bezügen dem Lohnsteuerabzug unterliegt. Mit der Reinigung von bestimmten Objekten durch wirtschaftlich selbständige Subunternehmer hat diese Entscheidung nichts zu tun.

Andererseits führt die GPLA richtig aus, dass die Verwendung einer Hilfskraft ein gewichtiges Indiz gegen die Annahme, dass die Person die Leistung im Rahmen eines Dienstverhältnisses erbringt, darstellt. (VwGH GZ: 82/14/0081) Schuldig bleibt sie jedoch jede Begründung dafür, warum im konkreten Fall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse dennoch die Merkmale eines Dienstverhältnisses überwiegen sollen.

Nachdem tatsächlich keine Dienstverhältnisse vorliegen, erfolgte auch die Vorschreibung der berufsgegenständlichen Abgaben zu Unrecht.

Zum Beweis beantrage ich die Einvernahme folgender Zeugen:

Herr Gf-Bf, Strasse 1

Herr P4, Straße 2

Frau P5, Straße 3

Frau P6, Strasse 1

Frau P7, Straße 4

Frau P1, Straße 5

Frau P2 Rodica (P2-neu), Straße 6 unter Beiziehung eines Dolmetschs für Rumänisch

Herr P8, Straße 7

Die Zeugen werden bestätigen, dass sie für die Fa. Bf. im Rahmen von Werkverträgen tätig waren.

Pauschale Nachverrechnung 2006 (DB, DZ):

Eine pauschale Nachverrechnung von Abgaben welcher Art auch immer ist in der BAO nicht vorgesehen. Sollte es sich bei der pauschalen Nachverrechnung um eine Schätzung gem. §184 BAO handeln, so fehlt dieser jede Begründung.

Mit Berufungsvorentscheidung nunmehr Beschwerdeentscheidung (BVE) vom 5.2.2013 - laut Bescheidspruch wurde über Lohnsteuer 2007 und 2008 sowie DB und DZ 2006-2008 - gab das Finanzamt der Beschwerde teilweise statt. Eine Haftung bestünde hinsichtlich jener Dienstnehmer nicht welche in den Streitjahren Einkommensteuerveranlagungen durchgeführt hätten. Zur fehlerhaften Steuerberechnung wird ergänzend dargestellt, dass der Lohnzahlungszeitraum ein Kalendermonat sei und daher die Lohnsteuer bei den betreffenden Personen nur für jene Zeiträume zu berechnen gewesen wäre in welchen die GPLA Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 EStG festgestellt habe. Zur Lohnsteuer der Dienstnehmerin DN wird ausgeführt dass es sich diesbezüglich um unrichtige „Verrechnungsmodalitäten" gehandelt habe und dem Berufungsbegehren diesbezüglich stattzugeben sei.

Die in der Berufung beantragten Zeugen seien mit Ausnahme von Frau P2 nochmals vorgeladen worden, bei deren Einvernahme habe deren Tochter P9 übersetzt welche deutschen Sprache ausreichend mächtig sei. Da kein Zweifel an der Übersetzung bestanden habe, sei keine weitere Vorladung erfolgt. Trotz Vorladung seien Gf-Bf, P4, P6 und P5 nicht erschienen. Erschienen seien lediglich P7 und P9.

Insgesamt seien mittlerweile fünf Werkvertragsnehmer vernommen worden, wodurch der Sachverhalt betreffend die Organisation zwischen der Bf. und den Werkvertragsnehmern als ausreichend erhoben zu betrachten sein. Da alle Werkvertragsnehmer die gleichen Tätigkeiten verrichtet hätten, bestehe kein Grund zur Annahme, dass bei allen übrigen Werkvertragsnehmern andere Bedingungen der Ausübung ihrer Tätigkeit geherrscht hätten als jene der Befragten, zumal die Aussagen dieser weitgehend übereingestimmt hätten.

Laut Niederschrift mit P9 fänden mehrmals im Monat gemeinsame Besprechungen am Firmensitz statt, bei welchen den Reinigungskräfte mitgeteilt werde wer welches Objekt zu reinigen habe. Die zu reinigenden Objekte seien nicht angeboten worden vielmehr habe der Geschäftsführer bestimmt wer welches Objekt zu reinigen habe.

Nach Aussagen von P9, P2 und P3 seien die notwendigen Betriebsmittel entweder an den jeweiligen Objekten vorhanden oder würden von der Bf. zur Verfügung gestellt bzw. die Kosten dafür ersetzt. Diese Aussagen stünden in deutlichem Widerspruch zu den Ausführungen der Berufung. P7 und P1 hätten die Reinigungsmittel selbst gekauft. Diesem Umstand könne aber angesichts des geringen (finanziellen) Aufwandes keine wesentliche Bedeutung beigemessen werden.

In der Begründung finden sich weiters auch Ausführungen und Berechnungen betreffend Haftung Lohnsteuer 2006, welche nicht Beschwerdegegenstand war. Eine bescheidmäßige Vorschreibung der Lohnsteuerhaftungsbeträge 2006 erfolgte jedoch nicht.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag vom 4.3.2014 wird zur Lohnsteuer 2006 eingewendet, dass gegen diesen Bescheid keine Beschwerde erhoben worden sei. Bezüglich der Haftungsbescheide Lohnsteuer 2007 und 2008 sei die Berechnung

der Lohnsteuer unzutreffend und überdies bestehe keine Haftung für die Steuerdifferenz, wenn der Arbeitnehmer die auf die Lohnbezüge entfallende Einkommensteuer bereits entrichtet habe.

Weiters seien im Rahmen einer Berufung des P4 Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nicht wie bis dahin als Einkünfte aus nichtständiger Arbeit eingestuft worden. Warum die belangte Behörde dieser Entscheidung des dort zuständigen Finanzamts nicht gefolgt sei, sei der BVE nicht zu entnehmen.

Frau P3 sei ebenfalls Unternehmerin und habe im Jahr 2007 von der Bf. 1.064 €, 1.204 €, 728 € und 300 € erhalten. Auch ihre Einordnung als Dienstnehmerin und die daraus resultierende Vorschreibung von DB und DZ auf Basis der ausbezahlten Beträge 2007 sei rechtswidrig. Es werde beantragt Frau P3 als Zeugin zu vernehmen.

Zudem wurde im Vorlageantrag erneut die neuerliche Einvernahme der in der Berufung (Beschwerde) genannten Zeugen beantragt.

Zu den Fremdleistungen bzw. Diäten 2006 wird ausgeführt dass die Schätzung nicht nachvollziehbar sei, insbesondere beruhen sie auf der falschen Annahme, dass im Jahr 2007 76 % Aufwendungen für Fremdleistungen an Dienstnehmer ausbezahlt worden wären. Tatsächlich seien die als Fremdleistungen verbuchten Beträge an Werkvertragsnehmer ausbezahlt worden.

Die Beschwerde wurde am 13.3.2015 an das Bundesfinanzgericht vorgelegt und der Akt nach pensionsbedingten Ausscheiden der ursprünglich zuständigen Richterin mit 1.12.2016 an die nunmehr erkennende Richterin übertragen.

Im April 2017 teilte die belangte Behörde der Richterin mit, dass im Rahmen der Prüfung der Folgejahre eine „Paketlösung“ erfolgen werde und daher mit der Bearbeitung der Beschwerde zugewartet werden möge. Im Juni 2017 teilte die belangte Behörde mit, dass mit einer Zurückziehung der Beschwerde zu rechnen sei, der GesGf. aber noch Zeit brauche um die Finanzierung der Nachzahlung zu ermöglichen. Über Frage der Richterin im Frühling 2018 wurde mitgeteilt, dass der steuerliche Vertreter noch nicht endgültig zugestimmt habe, da noch die Finanzierung der Nachzahlung ungeklärt sei. Es würden aber laufend weitere Gespräche geführt. Im Sommer 2018 wurde die Richterin im Rahmen einer neuerlichen Rückfrage informiert, dass vermutlich doch keine Einigung zustande kommen würde, da auch im Bereich der Sozialversicherung Beschwerden anhängig wären.

Nach Ausschreibung der beantragten mündlichen Verhandlung und Zustellung der entsprechenden Ladungen kontaktierte der steuerliche Vertreter die Richterin telefonisch um eine Aussetzung des Verfahrens zu bewirken. Seiner Meinung nach wäre die Entscheidung der Sozialversicherung betreffend Einstufung der Personen als Dienstnehmer oder Werkvertragsnehmer als Vorfrage im gegenständlichen Verfahren zu beurteilen. Die Richterin teilte in diesem Gespräch mit, dass eine Aussetzung nicht angedacht sei und die Entscheidung der Sozialversicherung für das gegenständliche Verfahren keine Entscheidung über eine Vorfrage im Sinne der BAO darstelle.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vom 31.1.2019 wurde von der Bf. eine Stellungnahme der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft vorgelegt aufgrund derer drei der betroffenen Personen (P9, P7 und P2) im Werkvertrag tätig gewesen wären. Dementsprechend seien Beiträge an die SVA der gewerblichen Wirtschaft zu entrichten. Weiters legte die Bf. eine Niederschrift einer Aussage von P7 vor.

Das Finanzamt legt eine Stellungnahme der Wiener Gebietskrankenkasse vor, aufgrund derer die hier strittigen Tätigkeiten der betroffenen Personen als nicht selbstständige Tätigkeit einzuordnen seien und dementsprechend Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung an die WGKK zu zahlen wären.

Der steuerlicher Vertreter brachte ergänzend vor, dass sich die im Akt niederschriftlich vorliegenden Aussagen der Zeugen nicht mit den Wahrnehmungen des Geschäftsführers der Bf. decken würden und überdies widersprüchlich wären. Zudem wäre es ungewöhnlich, dass ein Zeuge für einen anderen Zeugen als Dolmetscher fungiere.

Weiters führte die Bf. aus, dass die Berechnungen des FA betreffend Lohnsteuer P6 und P8 für 2007 bzw. 2008 entgegen dem ursprünglichen Vorbringen in der Beschwerde grundsätzlich richtig wären.

Das FA führt aus, dass aufgrund der Umgründung im Jahr 2006 keine pauschale Zuschätzung von DB und DZ zu erfolgen habe, da die Bf. zu diesem Zeitpunkt noch nicht Dienstgeberin der entsprechenden Dienstnehmer gewesen wäre.

Entsprechend der nunmehr vorgelegten Niederschrift von Frau P7 werde festgehalten, dass die Aussagen in der Niederschrift dem ursprünglichen Fragebogen widersprechen, es werde aber dennoch außer Streit gestellt, dass Frau Szostak ihre Tätigkeit im Werkvertrag ausgeübt habe.

Die im Zuge der mündlichen Beschwerdeverhandlung nochmals beantragte Einvernahme der in der Beschwerde und im Vorlageantrag beantragten Zeugen wird abgewiesen, da die Einvernahme von fünf Zeugen bereits erfolgte. Die übrigen beantragten Zeugen waren trotz Ladung nicht erschienen bzw. hatten sich bereits zuvor der Zeugenaussage entschlagen (Gf-Bf). Die Antragswiederholung erfolge in Verschleppungsabsicht.

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

1. Feststellungen zum Verfahren:

a) zur Einvernahme der beantragten Zeugen:

Aufgrund des entsprechenden Antrages der Bf. wurden vom FA am 10.12.2010 P5, P4, P3 als Zeugen geladen, da keiner der Zeugen der Ladung Folge leistete, erging am 13.1.2011 eine neuerliche Ladung unter Androhung einer Zwangsstrafe an P4, P3, P2 P2-neu und P6.

Dieser Ladung kamen P3 und P2 nach. Im Rahmen der Zeugenaussage der Letzteren fungierte ihre Tochter P9 als Übersetzerin. P9 war ebenfalls als Reinigungskraft für die Bf. tätig.

Mit Ladung vom 18.3.2011 wurde Gf-Bf als Zeuge geladen, dieser entschlug sich der Zeugenaussage schriftlich, da er sich im Aussagefall "*der Gefahr einer verwaltungs- und finanzstrafrechtlichen Verfolgung*" aussetze.

Mit Vorladung vom 21.10.2011 wurden über Antrag der Bf. vom 13.10.2011 P1, P7, P8, P5, P6 und P4 (davon die letzten drei bereits zum wiederholten Male) als Zeugen geladen. Von den geladenen Zeugen erschien am 9.11.2011 nur P1.

Darüberhinaus versandte das FA am 12.11.2010 Fragebögen zu den streitgegenständlichen Verträgen an P1, P5, P2, P7, P6, P4 und P3. Die Fragebögen wurden zunächst nur von P1 und P7 rückgemittelt, im Zuge der Schlussbesprechung übergab die Bf. den ausgefüllten Fragebogen von P4.

Im Rahmen der Beschwerde beantragte die Bf. die zeugenschaftliche Einvernahme von Gf-Bf, P4, P5, P6, P7, P1, P2 und P8. Mit Ausnahme von P2 wurden sämtliche beantragten Zeugen nochmals vorgeladen. Hinsichtlich P4, P5, P6 war dies bereits die vierte Zeugenladung zum selben Thema, die ebenso wie die vorangegangenen Ladungen erfolglos blieb. Auch Gf-Bf leistete der Ladung keine Folge.

Im Rahmen des erstinstanzlichen Beschwerdeverfahrens wurden P7 und P9 einvernommen.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass Zeugenaussagen von P3, P2, P1, P7 und P9 zum Beweisthema der Ausgestaltung der Vertragsbeziehungen zwischen der Bf. und den Reinigungskräften aufgenommen wurden. Die übrigen beantragten Zeugen erschienen trotz mehrfacher Ladungen nicht.

b) Verhalten der Bf. im Rahmen des Verfahrens

Aus dem Akteninhalt ist ersichtlich, dass jeder Vorhalt des FA an die Bf. nur nach mehrmaligen Fristverlängerungen beantwortet wurde. Während des gesamten Verfahrens war das Verhalten der Bf. darauf gerichtet den Abschluss des Verfahrens zu verzögern. Auch im Beschwerdeverfahren wurde mit Inaussichtnahme einer möglichen "Paketlösung" sowie dem an die Richterin herangetragenen Ansinnen zur Aussetzung des Verfahrens bis zur Entscheidung der Sozialversicherung in dieser Angelegenheit - zum Teil erfolgreich - versucht das Verfahren in die Länge zu ziehen.

Die immer wieder gestellten Anträge bestimmte Personen zeugenschaftlich zu vernehmen weisen in dieselbe Richtung. Obwohl der Bf. bereits bekannt war, dass die als Zeugen beantragten Personen den Ladungen im Rahmen des Beschwerdeverfahrens durch das FA nicht Folge geleistet hatten, wurde deren Ladung auch im Vorlageantrag und in der mündlichen Verhandlung wiederholt. Besonders augenfällig ist der Antrag den GesGf. als Zeugen zu laden und zu vernehmen, wobei dieser bereits im Rahmen des erstinstanzlichen Verfahrens die Zeugenaussage schriftlich unter Hinweis auf das Entschlagungsrecht iZm Selbstbeichtigung verweigert hatte und auch einer weiteren Ladung im erstinstanzlichen Beschwerdeverfahren keine Folge geleistet hatte. Daraus ist

ersichtlich, dass das Interesse der Bf. auch im Beschwerdeverfahren darauf gerichtet ist, die Entscheidungsfindung weiter zu verzögern.

c) Inhalt und Umfang der Beschwerdevorentscheidung:

Der Spruch der BVE umfasst die Haftung gem § 82 EStG für 2006 nicht. Lediglich in der Begründung des Bescheides finden sich aber dennoch Ausführungen und Berechnungen betreffend Haftung Lohnsteuer 2006. Diese sind aber angesichts des Umstandes, dass kein diesbzüglicher Bescheidspruch erging ohne Bedeutung.

Die strittigen Nachforderungen betreffend die Dienstnehmerin DN beruhen auf einem Irrtum des FA. Wie das FA selbst in der BVE ausführt, waren die diesbezüglichen Berechnungen der Bf. korrekt.

2. Feststellungen zum strittigen Sachverhalt:

Aus dem Firmenbuch ist ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin mit Erklärung vom 17.03.2006 errichtet wurde. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer ist Gf-Bf. Mit Einbringungsvertrag vom 26.04.2006 brachte Gf-Bf sein nicht protokolliertes Einzelunternehmen (nicht rückwirkend) nach Art III UmgrStG in die Bf. ein. Entsprechend den Ausführungen des Finanzamt in der mündlichen Verhandlung können daher die Verhältnisse des Jahres 2005 im damaligen Einzelunternehmen nicht auf die Bf. übertragen werden. Die Bf. war nur für einen Teil des Jahres 2006 als Dienstgeberin anzusehen. Dementsprechend hat nach den Ausführungen des Finanzamt keine prozentuelle Zuschätzung für 2006 zu erfolgen.

Die Bf. betreibt laut übereinstimmendem Vorbringen ein Reinigungsunternehmen welches hauptsächlich Büro- und Gebäudereinigungsaufträge übernimmt. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ist es in diesen Fällen üblich bereits im Rahmen der Ausschreibung bzw. spätestens bei Auftragsvergabe die zu erbringenden Leistungen nach Art, Umfang und Zeitpunkt genau zu determinieren. So wird in derartigen Verträgen zwischen Auftraggeber und Reinigungsunternehmen üblicherweise schriftlich genau festgelegt welche Tätigkeiten täglich (zB. Entleerung der Mistkübel), wöchentlich (zB. staubsaugen), monatlich (zB. Feuchtreinigung der Türen, Stiegenhaus) oder in größeren Zeitabständen (zB. Fensterputzen) auszuführen sind. Die zu erbringenden Leistungen werden zwischen Auftraggeber und Reinigungsunternehmen in schriftlichen Verträgen detailliert festgehalten. Die ausführenden Reinigungskräfte erhalten sodann erfahrungsgemäß "Putzpläne" für die einzelnen Objekte und haben sich strikt an diese zu halten und die erledigten Arbeiten abzuzeichnen. Dass diese branchenübliche Vorgehensweise im gegenständlichen Fall nicht gegeben gewesen wäre ist aus dem Akteninhalt nicht ableitbar und praktisch auch nicht vorstellbar.

Laut Akteninhalt wurden von der Bf. eine Reihe von Reinigungskräfte als Dienstnehmer behandelt und abgerechnet. Darüberhinaus beschäftigte die Bf. weitere Personen, welche sie als Werkvertragsnehmer einstufte. Schriftliche Verträge zu den einzelnen „Werken“ wurden nicht vorgelegt und wurden offenbar auch nicht abgeschlossen (Aussage P3). Aus den Aussagen der Zeugen ist überdies ersichtlich, dass es über Wunsch

einer Reinigungskraft auch möglich war, die gleichen Tätigkeiten als angemeldeter Dienstnehmer für die Bf. zu verrichten (Aussage P1). P1 war zunächst im "Werkvertrag" für die Bf. tätig und ab März 2008 als Dienstnehmerin. Aus ihrer Aussage ist ersichtlich, dass sich der Inhalt ihrer Tätigkeit dadurch nicht änderte, sondern sie lediglich fixe Arbeitsstunden hatte.

Da es sich bei den betroffenen Personen durchwegs um Ausländer handelt, stand der Tätigkeit als Dienstnehmer offenbar die fehlende Arbeitsbewilligung entgegen (Aussage P2).

Aus den Zeugenaussagen ist ersichtlich dass die betroffenen Personen, ebenso wie die von der Bf. als Dienstnehmer behandelten Personen, einfache Reinigungsleistungen in Gebäuden wie Staubsaugen, Sanitäranlagen reinigen, Stiegenhäuser aufwaschen ausführten. Insbesondere aus der Aussage der P9 ist ersichtlich, dass regelmäßig, mehrmals im Monat am Firmensitz gemeinsame Besprechungen stattfanden, im Zuge derer den Reinigungskräfte mitgeteilt wurde, wer welches Objekt zu reinigen habe. Nach Aussage von P2 erfolgte die Arbeitseinteilung sogar täglich am Firmensitz. Laut P1 wurden die Arbeiten nach dem Bedarf der Bf. vergeben. Die Arbeitszeiten - außerhalb der Büro-Öffnungszeiten der Auftraggeber - waren ebenso vorgegeben wie der Arbeitsumfang laut Vorgabe durch die Bf.; Vertretungen fanden grundsätzlich nicht statt. Die Arbeiten in den Objekten wurden von den hier betroffenen Reinigungskräften allein ausgeführt oder auch in Zusammenarbeit mit angestelltem Personal der Bf. (Aussage P1).

Entgegen den Ausführungen in der Beschwerde ist daher ersichtlich, dass die zu reinigenden Objekte nicht im einzelnen an Subunternehmer angeboten wurden, sondern vielmehr die Arbeitseinteilung sämtlicher zur Verfügung stehenden Arbeitskräfte (Dienstnehmer oder andere Personen) durch die Bf. im Wege des GesGf. erfolgte. Nach Einteilung der Tätigkeiten wurden den jeweiligen Reinigungskräften die Schlüssel zu den zu reinigenden Objekten mit dem Auftrag übergeben diese nicht weiterzugeben. Die Reinigungskräfte hatten sich dann zu den vereinbarten Zeiten am jeweiligen Arbeitsort einzufinden die aufgetragenen Tätigkeiten durchzuführen und nach erfolgter Reinigung des Gebäudes zu verlassen und abzuschließen. Die vorliegenden Zeugenaussagen erscheinen schon auch deswegen glaubhaft, als sie sich mit der gerichtsbekannten, branchenüblichen Vorgehensweisen decken. Ein - idR detailliert schriftlich - beauftragtes Reinigungsunternehmen muss nämlich dafür Sorge tragen, dass die jeweiligen Arbeiten entsprechend dem vereinbarten Putzplan ausgeführt werden. Den Reinigungskräften muss daher regelmäßig mehrmals im Monat Art und Umfang der zu reinigenden Objekte mitgeteilt werden. Der Einsatz der Reinigungskräfte ist daher nahezu zwingend zentral zu koordinieren.

Die für die Reinigung erforderliche Geräte (Staubsauger, Besen usw) waren laut den diesbezüglich übereinstimmenden Zeugenaussagen regelmäßig am Einsatzort vorhanden. Vereinzelt war es erforderlich Reinigungsmittel (Seifenlauge, Glasreiniger) mitzubringen. Die Kosten für die mitgebrachten Reinigungsmittel wurden im Regelfall von der Bf. ersetzt. Nur P3 erklärte für die Reinigungsmittel selbst aufgekommen zu sein.

Die Kontrolle der Reinigungsleistungen erfolgte letztlich durch den Auftraggeber der Bf., Kontrollen vor Ort durch die Bf. bzw. den Ges GF fanden offensichtlich nur vereinzelt statt(P1:" *...bei schwierigen Objekten erfolgte eine Kontrolle durch Gf-Bf*") .

Die Reinigungskräfte verfügten - abgesehen von Fetzen und allenfalls handelsüblichen Haushaltsreinigungsmitteln - über keinerlei eigene Betriebsmittel (Aussage P3).

Die Abrechnung erfolgte offenbar auf Stundenbasis. Der Stundensatz dürfte etwa 7€ betragen haben (Abrechnung P3 vom 13.6.2007) und wurde anscheinend von der Bf. vorgegeben. Die Abrechnung erfolgte regelmäßig und jeweils monatlich "pauschal".

In den Rechnung werden keine Objektadressen oder Stunden ausgewiesen. Es finden sich nur allgemeine Umschreibungen wie: "diverse Reinigungstätigkeiten", "Reinigungstätigkeiten", "Liefer- und Reinigungstätigkeiten", "Objektreinigung", "Dienstleistungen", Unterhaltsreinigung". Eine ebenfalls im Akt aufliegende Rechnung eines anderen Reinigungsunternehmens bezeichnet genau das betroffenen Objekt samt geleisteter Stundenanzahl und Einzelpreis (Rechnung Sub1).

Bei den Rechnungen von P5, P1 und P6 fällt die Ähnlichkeit des Layout ins Auge. Auffallend an der Rechnung von P3 vom 13.6.2007 ist die ausgewiesene Kundennummer 1000 und die Rechnungsnummer 1000. Abgesehen von der auffälligen Nummernidentität soll damit offenbar der Anschein eines großen Unternehmens erweckt werden. Es ist angesichts der insgesamt verrechneten Beträge und den Aussagen der Zeugin zu ihren Reinigungsleistungen ausgeschlossen, dass sie einen Kundenstamm von 1000 Kunden betreut hätte oder gar von 1.1.2007 bis 13.2007 1000 Rechnungen (das wären mehr als 6 Rechnungen pro Kalendertag - Wochenende eingeschlossen!) ausgestellt bzw. die entsprechenden Leistungen erbracht hätte. Das lässt den Schluss zu, dass sämtliche Rechnungen zumindest nach den Vorgaben der Bf. ausgestellt wurden.

Frau P1 erzielte laut den von der Bf. im Zuge der Verhandlung vorgelegten Rechnungen zusätzlich zu ihrer Tätigkeit für den Bf. zusätzliche Einnahmen aus Reinigungsleistungen von insgesamt € 90 im Jahr 2007 und € 261 im Jahr 2008.

P3 erhielt von der Bf. nach ihren diesbezüglich glaubwürdigen Ausführungen im Jahr 2007 für Reinigungsleistungen insgesamt 3.296 € (1.064 €, 1.204 €, 728 € und 300 €). Diese Beträge wurden von der GPLA im Zuge der Prüfung nicht dem DB und DZ unterzogen.

Aus den im Zuge der der Verhandlung vorgelegten Unterlagen ist ersichtlich dass Frau P7 neben ihrer Tätigkeit für die Bf. in den Jahren 2007 und 2008 auch noch für andere Auftraggeber tätig war und dabei rund € 15.000 Umsatz lukrierte. Hinsichtlich P7 wird aufgrund der diesbezüglich übereinstimmenden Ausführungen davon ausgegangen, dass sie in den Jahren 2006 bis 2008 als Subunternehmerin für die Bf. tätig wurde.

Abgesehen von P6 in den Jahren 2007 und 2008 und P8 im Jahr 2008 wurden alle von der "Umqualifizierung" betroffenen Reinigungskräfte im Streitzeitraum zur Einkommensteuer veranlagt und die entsprechenden Abgabenbeträge entrichtet. Dies

ergibt sich aus den Informationen des FA nach Einsichtnahme in die jeweiligen Steuerkonten.

Ergänzend wird auf die Sachverhaltsfeststellungen des FA im GPLA-Bericht und der Beschwerdeverentscheidung verwiesen.

Die Ausführungen der Bf., dass die Aussagen der Zeugen im Detail widersprüchlich wären (Schlüsselübergaben, Eigentum an den Arbeitsgeräten), sind insofern nicht entscheidungswesentlich, als die Abweichungen relativ unbedeutend sind und sich in Zusammenhang mit den Branchenusancen und den Erfahrungen des täglichen Lebens ein schlüssiges Bild ergibt. Die Behauptungen der Bf., dass sich die Reinigungskräfte tatsächlich hätten vertreten lassen bzw. von anderen Personen hätten helfen lassen, lassen sich aus den Zeugenaussagen nicht ableiten. Lediglich Frau P2 dürfte sich entsprechend den diesbezüglich übereinstimmenden Aussagen zunächst der Hilfe ihrer Tochter P9 bedient haben, bis diese dann selbst direkt mit der Bf. abrechnete. Weshalb die Übersetzung der Zeugenaussage von P2 durch ihre, der deutschen Sprache mächtige, Tochter P9 unzutreffend sein sollte, lässt sich nicht nachvollziehen zumal die übersetzende Schwiegertochter keinerlei Eigeninteresse an einer unzutreffenden Übersetzung haben könnte und auch die Fragestellung in keiner Weise besonders komplex war. Es bestehen keine Zweifel an der Richtigkeit der Übersetzung. Eine neuerliche Einvernahme unter Beiziehung eines Dolmetschers konnte daher aus Gründen der Verfahrensökonomie und Kostenersparnis unterbleiben.

Grundsätzlich zutreffend sind die Beschwerdeausführungen, dass die Antworten in den übermittelten Fragebögen den Zeugenaussagen teilweise widersprechen. Dies vor allem betreffend die Frage der Vertretungsmöglichkeit und die Einteilung der Arbeitszeit. Hierzu ist zunächst aber festzustellen, dass nur drei Fragebögen im Akt aufliegen. Einer davon stammt von P7, welche nach den nunmehr übereinstimmenden Ausführungen der Bf. und des FA als Werkvertragsnehmerin anzusehen ist. Ein weiterer Fragebogen, nämlich jener von P4 - einem Verwandten (Sohn?) des GesGf. - wurde im Zuge des Schlussbesprechung der GPLA durch die Bf. selbst dem FA überreicht. Ob dieser Fragebogen von P4 selbst ausgefüllt wurde bzw. inwieweit er den Vorgaben der Bf. entsprach, ist unter anderem schon deshalb nicht feststellbar, weil P4 den mehrfachen Zeugenladungen nicht nachkam. Eine persönliche Vernehmung zu den gestellten Fragen war daher nicht möglich. Der dritte Fragebogen wurde von P1 übermittelt. Dieser ist mit ihrer Zeugeneinvernahme im Wesentlichen deckungsgleich bzw. ist auch daraus ersichtlich, dass keine Vertretungen stattfanden. Insgesamt sind die äußerst knappen Antworten nicht sehr aussagekräftig.

Die Frage 6c): *Haben Sie sich Ihre Arbeitszeit selbständig nach Belieben einteilen können oder waren Sie an Vorgaben der Firma gebunden?* - wird von P1 schriftlich mit "selber einteilen" beantwortet. Im Rahmen der Vernehmung als Zeugin erklärte sie dann: " Herr Ges-Gf teilte mir immer mit von wann bis wann das jeweilige Objekt zu reinigen war, abhängig von der Anwesenheit der Mitarbeiter im Objekt und den Öffnungszeiten." Das Gericht geht davon aus, dass die mündlichen Aussagen zutreffen, da erfahrungsgemäß

mündliche Aussagen in einem Kontext einer Sachverhaltsschilderung einen höheren Wahrheitsgehalt haben, als schriftliche Aussagen in Schlagwortform. Außerdem wurde die Zeugin vor ihrer Einvernahme an die Wahrheitspflicht erinnert und auf die strafrechtlichen Folgen einer unrichtigen Aussage hingewiesen. Allein dieser Umstand führt bei Durchschnittsbürgern zu wahrheitsgetreuen Aussagen. Der Fragebogen trägt keine derartigen Hinweise. Zudem widerspricht es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass eine Reinigungskraft ihre Arbeitszeit frei einteilt. Aus diesen Gründen sind die Angaben in den Fragebögen jedenfalls weniger glaubwürdig als die Zeugenaussagen.

Die Ergebnisse der Zeugeneinvernahmen zeigten weitgehend vergleichbare Darstellungen. Die teilweise anders lautenden Aussagen der Zeugen in den Verfahren vor den jeweiligen Sozialversicherungsträgern sind für das gegenständliche Verfahren nicht von ausschlaggebender Bedeutung, zumal diese Aussagen wesentlich später und teilweise auch zu anderen Streitzeiträumen stattfanden. Erfahrungsgemäß entsprechen Aussagen, die zeitlich näher zum Geschehen stattfinden, eher der Wahrheit als später getätigte Aussagen.

Der festgestellte Sachverhalt ist rechtlich wie folgt zu qualifizieren:

1. Ermittlungsverfahren

Gemäß 183 Abs. 1 BAO sind Beweise von Amts wegen oder auf Antrag aufzunehmen. Nach Abs. 3 leg. cit. sind von den Parteien beantragte Beweise aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 BAO zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, daß die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn sich aus den Umständen ergibt, daß die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind. Gegen die Ablehnung der von den Parteien angebotenen Beweise ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

In Beweisanträgen der Parteien müssen das Beweisthema und das Beweismittel angegeben sein. Wird das Beweisthema, welche konkreten Tatsachenbehauptungen **im Einzelnen** durch das beantragte Beweismittel erwiesen werden sollen, nicht genannt, so ist die Abgabenbehörde bzw. das Verwaltungsgericht zu einer solcherart als Erkundungsbeweis anzusehenden Beweisaufnahme nicht verpflichtet. Im gegenständlichen Fall beantragte die Bf. wiederholt die Vernehmung von Zeugen zum Beweis dafür, dass "*Werkverträge*" vorgelegen seien. Es erscheint zweifelhaft, ob dieser Beweisantrag in dieser Formulierung ein taugliches Beweisthema darstellt, da die Bezeichnung eines Vertrages für die Einordnung der Tätigkeit nicht von Bedeutung ist. Die Einordnung von Tätigkeiten ist aber ihrerseits das Ergebnis der Beweiserhebung und nicht das Beweisthema.

Wie oben dargestellt, wurden die von der Bf. angebotenen Zeugen mehrfach (bis zu viermal) erfolglos geladen, wobei sogar ein Zeuge, der sich bereits einmal der Aussage

entschlagen hatte, nochmals geladen wurde. Die erfolglosen Ladungsversuche waren der Bf. bekannt und dennoch beantragte sie diesselben Zeugen - vor allem Gf-Bf P4 und P6 - immer wieder, worin im Zusammenhalt mit dem übrigen Verhalten der Bf. eine Verfahrensverschleppungsabsicht zu erkennen ist.

Frau P6 ist zudem die Ehefrau des GesGf Gf-Bf und auch P4 ist laut Angaben im Fragebogen mit dem GesGf. verwandt (Sohn?). Aufgrund des Naheverhältnisses besteht bei diesen Zeugen zusätzlich die Gefahr, dass der Sachverhalt tendentiös geschildert und der wahre Sachverhalt verzerrt dargestellt wird.

Soweit möglich wurde dem Beweisantrag der Bf. auf Einvernahme von Zeugen zur Feststellung der Modalitäten der streitgegenständlichen Reinigungsleistungen entsprochen, nämlich durch die Einvernahme von fünf Zeugen. Da deren Einvernahmen ein deutliches Bild ergaben, ist die Einvernahme zusätzlicher - noch dazu im Naheverhältnis zur Bf. stehender - Zeugen unerheblich, da sie nicht zu weiteren Klärung des Sachverhaltes beitragen können.

Das Gericht ist auch nicht gehalten Zeugen solange zu vernehmen, bis die Bf. mit dem Vernehmungsergebnis zufrieden ist. Eine neuerliche Vernehmung von P1, P2 P2-neu und P7 im Rahmen der mündlichen Verhandlung war daher nicht erforderlich.

Hinsichtlich der einander widersprechenden Stellungnahmen der Sozialversicherungsträger ist festzuhalten, dass das BFG den Sachverhalt zu ermitteln hat. Das Abgabungsverfahren kennt dabei zwar keine Beschränkung der Beweismittel, sondern kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet ist. Die Subsumtion eines festgestellten Sachverhaltes unter eine gesetzliche Bestimmung aber ob liegt dem Gericht und kann daher nicht Gegenstand der Sachverhaltsermittlung sein.

In den vorgelegten Stellungnahmen wird eine rechtliche Einordnung eines von den jeweiligen Sozialversicherung Trägern festgestellten Sachverhaltes unter Bestimmungen des ASVG vorgenommen. Die sozialversicherungsrechtlichen Rechtsfragen sind nicht Gegenstand dieses Verfahrens. Die in Stellungnahmen ausgeführten Rechtsansichten zum Sozialversicherungsrecht können daher per se nicht der Sachverhaltsermittlung in einem steuerrechtlichen Verfahren dienen.

Auch als Gutachten iSd § 177 BAO sind sie nicht zu werten, da Adressat eines Gutachtens diesfalls das zuständige Gericht sein müsste. Die Bestellung zum Sachverständigen hätte mittels Beschluss erfolgen müssen. Von der Bf. vorgelegte Gutachten stellen lediglich Privaturkunden dar und unterliegen der freien Beweiswürdigung (Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger BAO Handbuch S 489). Zudem wurden die rechtlichen Ausführungen nicht zum verfahrensgegenständlichen § 47 EStG verfasst wurden, sondern zu hier nicht zu beurteilenden sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen.

2. Rechtliche Einordnung der Reinigungstätigkeiten

Mit einem Werkvertrag iSd § 1151 ABGB wird grundsätzlich die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges, d.h. zur Herstellung eines Werkes als eine in sich geschlossene Einheit, in der Regel bis zu einem bestimmten Termin, vereinbart. Die zu erbringende Leistung wird im Werkvertrag selbst konkretisiert und individualisiert. Ein Werkvertrag stellt ein Zielschuldverhältnis dar, dem keine auf Dauer angelegte Leistungserbringung zu Grunde liegt. Mit der Erbringung der Leistung endet das Vertragsverhältnis. Das Interesse des Bestellers und die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers sind lediglich auf das Endprodukt als solches gerichtet.

Bezogen auf den gegenständlichen Sachverhalt, ist zunächst festzuhalten, dass keinerlei schriftliche Unterlagen vorliegen. Den mündlich erteilten "Aufträgen" fehlt jegliche nachvollziehbare Präzisierung über das zu erbringende "Werk". Des Weiteren fehlen konkrete Angaben, die auf eine Gesamtheit, ein einheitliches Werk würden schließen lassen. Vereinbarungen, die die Auftragnehmer verpflichten die Arbeiten bis zu einem bestimmten Termin zu erbringen und abzuschließen konnten nicht festgestellt werden. Im Gegenteil ergibt sich aus den Aussagen, dass der Einsatz der Reinigungskräfte regelmäßig wechselte und unvorhergesehen unterschiedlich war (Einteilung der Objekte durch den GesGf. der Bf. in regelmäßigen Besprechungen). Eine Ausschreibung und Vergabe bestimmter Objekte und bestimmter Tätigkeiten und Vorgabe eines bestimmten Endtermins erfolgte nicht. Auch aus den vorliegenden Rechnungen der Reinigungskräfte lässt sich nicht erkennen, welche Tätigkeiten/Werke, wann, wo und wie lange ausgeführt wurden.

Bei den erbrachten Leistungen "Reinigungsleistungen" handelt es sich um einzelne manuelle Beiträge, die in dieser Form keine geschlossene Einheit darstellen, sodass auch deshalb von keiner Herstellung eines Werkes auszugehen ist. Die Tätigkeit umfasst einfache Hilfsarbeiten, die keinerlei Planung durch die Reinigungskraft erfordern und den Zeitvorgaben - außerhalb der Öffnungszeiten des Auftraggebers der Bf. - zu folgen hatten.

Nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt stellen diese Hilfsarbeiten bzw. einfachen manipulativen Tätigkeiten Dienstleistungen und kein selbständiges Werk dar. Sie können daher nicht den Inhalt und die Grundlage eines Werkvertrages bilden (VwGH 27.10.1999, 98/09/0033; 21.3.1995, 94/09/0163; 31.7.2012, 2008/13/0071). Insgesamt führt die Beurteilung der vorliegenden "Vereinbarungen" zum Schluss, dass diese nicht als Werkverträge zu qualifizieren sind. Die behauptete Selbständigkeit der für den Bf. tätigen Personen wird mit diesen Vereinbarungen nicht schlüssig begründet (UFS 1.4.2008, RV/1744-W/07).

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Dienstnehmer sind nach § 41 Abs. 2 leg. cit. u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 in der Fassung BGBl. I Nr. 153/2001.

Gemäß § 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.

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Bereits aufgrund des Fehlens von Werkverträgen im eigentlichen Sinn ist von Dienstverhältnissen auszugehen.

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. Der Begriff des Dienstverhältnisses ist durch § 47 EStG nicht abschließend definiert, sondern wird als Typusbegriff durch eine Vielzahl von Merkmalen bestimmt, die nicht alle in gleicher Intensität ausgeprägt sein müssen (VfGH 1.3.2001, G 109/00).

In Fällen, in denen die beiden Kriterien der Legaldefinition noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen ist (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018). Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten.

Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen (zur inhaltsgleichen Regelung des § 47 Abs. 3 EStG 1972 VwGH 14.6.1988, 88/14/0024).

Selbständigkeit liegt dagegen vor, wenn der Betrieb auf eigene Rechnung und Gefahr und unter eigener Verantwortung betrieben wird und der Steuerpflichtige das Unternehmerwagnis trägt.

Grundsätzlich schließt die Erfolgsorientierung einer Tätigkeit ein Dienstverhältnis nicht aus, da auch unselbständige Handwerker regelmäßig Leistungen zu erbringen haben, die über die bloße Anwesenheit hinausgehen (VwGH 16.02.1994, 92/13/0149).

Ebenso hat nicht jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft zur Folge, weil auch der einen Werkvertrag erfüllende Unternehmer in aller Regel hinsichtlich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen des Auftraggebers verpflichtet sein wird, ohne dadurch seine Selbständigkeit zu verlieren. Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während

das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit erfordert.

Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft, auf die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten oder die Vorgabe des Arbeitgebers gerichtet. Charakteristisch dafür ist, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt.

Die Art der erbrachten Leistung ist grundsätzlich kein entscheidendes Abgrenzungskriterium zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit; zu beurteilen ist aber, wie die Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird (VwGH 10.4.1985, 83/13/0154). Daher ist es im Einzelfall wohl auch wesentlich welche Art und welchen Umfang die jeweils konkret vom Einzelnen ausgeführte Tätigkeit überhaupt umfasst. Vor allem ist dabei auch ausschlaggebend, ob es sich um eine Tätigkeit handelt, die eine eigene Initiative des Ausführenden überhaupt zulässt.

Nicht zuletzt ist auch das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen einer Vertretungsbefugnis sowie laufender Lohnzahlungen in die Gesamtbetrachtung einzubeziehen.

Nicht entscheidend sind die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnungen einer Vereinbarung als Dienst- oder Werkvertrag bzw. der Vertragswille der Parteien, da die Besteuerung immer den tatsächlichen Umständen entsprechen muss und für die Beurteilung der Inhalt einer Tätigkeit entscheidend ist.

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienst- oder Werkvertragsverhältnis ist daher das Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise und der Verkehrsauffassung Gewicht beizumessen sind. Unter den dargestellten Gesichtspunkten ist das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob inhaltlich die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen.

a) Weisungsgebundenheit

Das für ein Dienstverhältnis sprechende persönliche Weisungsrecht fordert einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit und ist durch eine weit reichende Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit gekennzeichnet.

Eine beschäftigte Person wird aber nicht schon dadurch persönlich unabhängig, dass sich auf Grund ihrer Erfahrungen und/oder der Natur der zu verrichtenden Arbeiten Weisungen über die Reihenfolge und den näheren Inhalt der Arbeiten erübrigen, die Person somit den Arbeitsablauf selbst bestimmt, sofern sie nur der stillen Autorität des Empfängers der Arbeitsleistung, das heißt seinem Weisungs- und Kontrollrecht unterliegt. Unter diesen Umständen kann ein Dienstverhältnis auch vorliegen, wenn der Dienstgeber praktisch überhaupt nicht in den Arbeitsablauf eingreift; er muss lediglich potenziell die Möglichkeit haben, die Arbeit durch Weisungen zu organisieren.

Bezogen auf den hier vorliegenden Sachverhalt ist erkennbar, dass sich schon aufgrund der auszuführenden Tätigkeit genaue Arbeitsanweisungen ergaben und daher zusätzliche Weisungen nicht von Nöten waren. Die in den Arbeitsaufträgen vorgegebene Tätigkeit umreißt genau welche Arbeitsleistung (nämlich einfache Reinigungsleistungen wie Staubwischen, Aufwaschen, Mistkübel entleeren, Sanitäranlagen reinigen usw.) zu erbringen ist. Die Vorgaben hinsichtlich der Art und des Ortes der zu erbringenden Reinigungsleistungen wurden durch die Bf. in genau vorgegeben, sodass für die einzelne Reinigungskraft keinerlei Gestaltungsspielraum verblieb. Schon daraus ist ersichtlich, dass die Auftragnehmer kein Werk schuldeten, sondern ihre Arbeitskraft zur Verfügung stellten.

In einem vergleichbaren Fall führt das FG Sachsen in seinem Urteil vom 9.11.2005, 2 K 2709/03 (bestätigt von BFH am 20.11.2008, VI R 4/06) unter Bezugnahme auf die Judikatur des BFH aus, dass einfache Tätigkeiten, bei denen der Tätige kaum eigene Initiative entfalten kann, schon deshalb regelmäßig den Weisungen des Auftraggebers unterliegt (BFH, BStBl II1979, 131).

b) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus eines Betriebes beinhaltet u.a. die Vorgabe des Arbeitsortes und die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers bzw. dessen Auftraggebers. Eine Eingliederung beinhaltet die Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften, wie beispielsweise die Regelung der Arbeitszeit, Arbeitspause, Überwachung der Arbeit durch Aufsichtspersonen und eine disziplinarische Verantwortlichkeit. Zu berücksichtigen sind das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit und die Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden. Eine faktische Bindung an die Arbeitszeit in einem Betrieb genügt (vgl. VwGH 23.9.1981, 2505/79). Die Planung und Vorbereitung der Tätigkeit übernimmt der Arbeitgeber oder dessen Auftraggeber.

Die von den der Bf. beauftragten Personen waren bezüglich der Arbeitszeit an die Vorgaben der Auftraggeber der Bf. gebunden. Die Arbeitsplanung erfolgte eindeutig erkennbar durch den GesGf. der Bf. Die Anzahl der einzusetzenden Personen und die Einteilung wer in welchem Gebäude tätig werden sollte erfolgte wie oben festgestellt durch die Bf., wobei sie bei dieser Einsatzplanung sowohl eigenes Personal als auch die hier betroffenen Auftragnehmer in ihrer Einsatzplanung berücksichtigte. Eine organisierte Einsatzplanung durch die Auftragnehmer selbst erfolgte nicht. Die Art und Weise der Arbeitseinsatzplanung zeigt, dass die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Bf. vorlag.

Auffallend ist weiters, dass es sich laut den Aussagen der Zeugen offensichtlich um Dauerschuldverhältnis handelte, da jedenfalls nicht nach außen - und offenbar auch nicht für die Reinigungspersonen selbst - erkennbar täglich neue Werkverträge abgeschlossen wurden. Vielmehr erschienen die Reinigungskräfte "zum Dienst" und erbrachten die aufgetragenen Reinigungsleistungen. Das ist auch aus den vorgelegten Rechnungen ableitbar, welche keine nachvollziehbaren Einzelwerke zu einem bestimmten

Preis verrechneten, sondern nicht aufgegliederte Gesamtpreise für jeweils ein Monat. Derartige Rechnungen (ohne Beifügung eines Leistungsverzeichnisses) sind zwischen Unternehmern undenkbar, da sie einem Werkbesteller die Möglichkeit nehmen die Vollständigkeit der Rechnung zu prüfen.

Auch wenn im vorliegendem Fall keine bestimmte Stundenanzahl abzuleisten war, spricht dennoch das praktizierte kurzfristige Vereinbaren von Arbeitszeit nicht entscheidend für die Selbstständigkeit der Mitarbeiter, da kurzfristigen Arbeitseinsatzvereinbarungen bei angestellten Gelegenheitsarbeitern typischerweise anzutreffen sind (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163). Auch bei Gelegenheitsarbeitern richtet sich die Arbeitszeit nach dem Arbeitsanfall und führt nicht zu einer Selbstständigkeit dieser Personen.

Ein weiterer Hinweis auf eine gegebene Eingliederung ist die regelmäßig, monatliche Abrechnung der erbrachten Leistungen, die dem üblichen Abrechnungszeitraum der Dienstnehmer entsprach.

c) Unternehmerrisiko

Einer selbständig ausgeübten Tätigkeit wohnt weiters ein Unternehmerrisiko inne, was bedeutet, dass sich Erfolg und Misserfolg einer Tätigkeit unmittelbar auf die Höhe der Einkünfte auswirken.

Unternehmerwagnis besteht darin, dass ein Steuerpflichtiger die Höhe seiner Einnahmen beeinflussen und seine Ausgaben selbst bestimmen kann. Hängt der Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens ab, und muss ein Steuerpflichtiger für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen, sprechen diese Umstände für ein Unternehmerwagnis. Ebenso spricht für ein Unternehmerwagnis die Möglichkeit, Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und somit den Umfang des Tätigwerdens zu bestimmen. Es ist hierbei auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen.

Der Steuerpflichtige muss in der Lage sein, durch eigene Geschäftseinteilung, durch die Auswahl von Hilfskräften oder eine zweckdienliche Organisation seines Betriebes, den Ertrag seiner Tätigkeit in nennenswerter Weise zu beeinflussen. Im Vordergrund steht dabei, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. Das Unternehmerwagnis besteht somit im Wesentlichen darin, dass die Höhe der Einkünfte des Steuerpflichtigen weitgehend vom Erfolg seines Tätigwerdens abhängen.

Bezogen auf den strittigen Fall ist erkennbar, dass die Höhe der Einnahmen bei den Auftragnehmern nicht vom Erfolg ihres Tätigwerdens abhing, da kein konkretes Werk geschuldet wurde und somit kein konkreter Erfolg erkennbar sein kann. Die Auftragnehmer hatten lediglich von der Bf. zugeteilte Reinigungsleistungen in von der Bf. ausgewählten Objekten durchzuführen. Auch ein Ablehnungsrecht für einzelne Aufträge kann nicht erkannt werden.

Weiters ist nicht erkennbar wie der Erfolg der ausgeübten Tätigkeiten zu messen gewesen wäre. Die Tätigkeit des angestellten Personals der Bf. unterschied sich in keiner Weise von der der Auftragnehmer. Diese Form des Tätigwerdens spricht regelmäßig gegen eine Übernahme von Unternehmerwagnis und für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

Da weiters pauschal nach aus den Rechnungen nicht ersichtlichen Kriterien (möglicherweise stundenweise) abgerechnet wurde, traf die Auftragnehmer kein erkennbares Risiko einer Einnahmenschwankung und kann auch nicht erkannt werden, wie ein erhöhter oder verminderter persönlicher Einsatz des Auftragnehmers seine Einnahmen positiv oder negativ hätte verändern sollen.

Letztendlich spielen Tüchtigkeit, Fleiß, Ausdauer und Geschicklichkeit bezüglich der Höhe der Einnahmen im vorliegenden Fall eine absolut untergeordnete Rolle, weshalb nicht von einer Übernahme des Unternehmerwagnisses gesprochen werden kann.

Die bei P1 gegebenen, ausgesprochen geringen Einnahmen aus Reinigungstätigkeiten für andere Auftraggeber sprechen ebenfalls nicht für das Vorliegen von Unternehmerrisiko, zumal es bei Gelegenheitsarbeiten und/oder Personen mit niedrigen Einkünften üblich ist auch mehrere Dienstverhältnisse nebeneinander einzugehen.

Die Reinigungskräfte stellten zwar eigene Betriebsmittel (Putzlappen, Haushaltsreiniger) bereit, das Ausmaß der erforderlichen Betriebsmittel ist aber derart vernachlässigbar gering, dass auch ausgabenseitig keine Beeinflussungsmöglichkeit des "Unternehmensergebnisses" erkannt werden. Zudem gaben die meisten Zeugen an, dass die eingesetzten Reinigungsmittel von der Bf. ersetzt worden seien. Die für die Leistungserbringung wesentlichen Betriebsmittel waren in den zu reinigenden Objekten vorhanden, was wieder für sich genommen schon gegen die Unternehmereigenschaft spricht.

d) Vertretungsrecht

Dem möglicherweise vereinbarten aber nie wahrgenommenen Vertretungsrecht kommt für die Beurteilung des Unternehmerrisikos hier keine entscheidende Bedeutung zu, da wie bei Gelegenheitsarbeitern üblich keine bestimmte Arbeitsverpflichtung bestand. Die Frage nach der Möglichkeit der Vertretung stellte sich daher nicht.

e) Konkurrenzverbot, Urlaub, Krankenstand

Ebensowenig ist das Fehlen des Konkurrenzverbotes entscheidend, da bei einfachen Dienstleistungen der vorliegenden Art eine Wettbewerbsgefährdung des Bf. durch ein Tätigwerden der Reinigungskräfte für andere Unternehmer kaum zu erwarten ist (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163). Weiters ist bei Gelegenheitsarbeitern das Tätigwerden für andere Unternehmer in derselben oder einer anderen Branche üblich und notwendig und schließt daher entgegenstehende Vereinbarungen von vornherein aus.

Gleiches gilt für die fehlende Verpflichtung Urlaube und Krankenstände zu melden.

Im vorliegenden Fall liegen aufgrund der faktischen Umstände nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Dienstverhältnisse gemäß § 47 EStG vor, da die vermeintlichen

Auftragnehmer in den geschäftlichen Organismus des Auftraggebers eingebunden waren und kein nennenswertes Unternehmerrisiko zu tragen hatten. Im Bereich der Weisungsgebundenheit ergaben sich die persönlichen Weisungen aus den konkreten Arbeitsvorgaben und der Art der zu verrichtenden Tätigkeit und der faktischen Einhaltung von Arbeitszeitvorgaben.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist von Dienstverhältnissen iSd § 47 EStG auszugehen, die kurzfristige Mithilfe der Tochter in einem einzigen Fall vermag daran nichts zu ändern. Das Abgabenverfahren des P4 ist nicht Gegenstand des gegenständlichen Verfahrens. Ob und inwieweit das FA bei Erledigung des dortigen Rechtsmittels und der Einordnung der Einkünfte zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb den hier festgestellten Sachverhalt kannte bzw. bei der Beurteilung berücksichtigte ist nicht bekannt und ist zudem nicht entscheidungswesentlich. Für die dort festgesetzte und entrichtete Einkommensteuer besteht jedenfalls keine Haftung nach § 82 EStG (siehe unten).

Gemäß § 82 EStG haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Nach der Judikatur des VwGH (VwGH 3.8.2004, 2000/13/0046) entfällt die Arbeitgeberhaftung insoweit, als einem Arbeitnehmer für die entsprechenden Bezüge im Wege einer Veranlagung Einkommensteuer vorgeschrieben und von diesem auch entrichtet wurde. Wie oben dargestellt konnte durch Einsichtnahme in die Abgabekonten durch das FA erkannt werden, dass bis auf P6 und P8 sämtliche Reinigungskräfte ihre Einkünfte im Rahmen einer Einkommensteuerveranlagung bereits der Einkommensteuer unterzogen hatten. Daher besteht diesbezüglich keiner Haftung der Bf. und die angefochtenen Bescheid sind insoweit anzupassen.

Gemäß § 41 Abs 1 bis Abs 3 haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen den Dienstgeberbeitrag (DB) zu leisten. Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen. Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage).

Auf Grundlage des § 122 Abs 7 und Abs 8 WKG ist von den Dienstgebern für ihre Dienstnehmer ein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) zu entrichten.

Der pauschale Ansatz von 18.000 € für Dienstverhältnissen 2006 - schätzungsweise aus den Jahresbeträgen des Einzelunternehmens für des Jahres 2005 abgeleitet - erfolgte zu Unrecht, der Beschwerde ist in diesem Punkt stattzugeben.

Die Höhe der vom FA für 2007 und 2008 errechneten und festgesetzten DB und DZ ist unstrittig, weshalb sich weitere Ausführungen dazu erübrigen. Die Zahlungen an P3 sind 2007 jedoch zusätzlich dem DB und DZ zu unterziehen, da ihre Leistungen im Rahmen eines steuerlichen Dienstverhältnisses erbracht wurden.

Die Hinzurechnungen DB und DZ 2007 und 2008 für P7 sind unzutreffend, da diese nicht als Dienstnehmerin zu qualifizieren ist.

Es ergeben sich daher folgende Berechnungen jeweils in Euro:

2006	BMG	DB	DZ
GPLA	175.144,66	7.881,51	700,55
Zuschätzung	-18.000,00	-810,00	-72,00
Erkenntnis	157.144,66	7.071,51	628,55

2007	BMG	DB	DZ
GPLA	275.730,00	12.407,85	1.103,01
P7	-1.449,00	-65,21	-5,80
P3	3.296,00	148,32	13,18
Erkenntnis	277.577,00	12.490,97	1.110,40

2008	BMG	DB	DZ
GPLA	258.550,00	11.634,75	1.034,14
P7	-3.405,00	-153,23	-13,62
Erkenntnis	255.145,00	11.481,53	1.020,52

Haftung LSt - § 82 EStG	2007	2008
GPLA	12.589,75	11.533,45
P4	-5.571,36	-456,68
P5	-495,56	---
P2	-2.673,51	-8.212,67
P7	0,00	0,00
P1	0,00	-72,20
P9	---	0,00
DN	----	- 484,00
Erkenntnis	3.849,32	2.307,90

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Die Frage, ob eine Tätigkeit selbständig oder nicht selbständig ausgeübt wurde, ist eine Sachverhalts- und keine Rechtsfrage, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 18. Februar 2019