

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin **** in der Beschwerdesache Bf.,
Adresse vertreten durch [Vertreter], über die Berufungen vom 19.07.2012 gegen die
Bescheide der belangten Behörde FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 18.06.2012,
betreffend

1. Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für die Jahre 2008 bis 2011
2. Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Jahre 2007 bis 2011
3. Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2007 bis 2011

zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob der über einen Werkvertrag für den
Beschwerdeführer Herrn Bf. (in der Folge als Bf. bezeichnet) tätige Hausbetreuer diese
Tätigkeit selbständig oder als nicht selbständiger Dienstnehmer iSd § 47 Abs. 2 EStG
1988 durchgeführt hat.

I. Übergang der Zuständigkeit vom UFS auf das BFG

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO, in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31.12.2013
beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen
Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-
VG zu erledigen.

II. Verfahrensablauf

Mit Bescheid vom 2. Mai 2012 wurde der Bf. über die bevorstehende Außenprüfung des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg informiert. Die Außenprüfung wurde in dem Zeitraum 24. Mai 2012 - 14. Juni 2012 beim Bf. durchgeführt. Es wurde eine Lohnsteuerprüfung, eine Sozialversicherungsprüfung und eine Kommunalsteuerprüfung über die Zeiträume 1. Jänner 2007 - 31. Dezember 2011 durchgeführt.

Im Zuge der Außenprüfung wurde der Hausbetreuer am 4. Juni 2012 von der belangten Behörde einvernommen. Der Hausbetreuer gab zu Protokoll, dass er ab November 2007 diverse Reinigungsarbeiten für den Bf. an verschiedenen Adressen durchgeführt habe. Zu Beginn der Reinigungsarbeiten sei ein Werkvertrag zwischen ihm und dem Bf. abgeschlossen worden. Jeder weitere Auftrag sei mündlich erfolgt. Die Baustellen seien vom Hausbetreuer zuerst besichtigt worden, um den zeitlichen Aufwand abzuschätzen, danach habe man ein pauschales Entgelt vereinbart. Ab 2010 sei regelmäßig ein pauschales Entgelt für mehrere Arbeiten, auch als Vorauszahlung, ausbezahlt worden. Der Hausbetreuer habe keine Stundenaufzeichnungen geführt, da er sich die Arbeitszeit, innerhalb einer gewissen Frist, frei einteilen konnte. Den Arbeitsort habe er jederzeit erreichen können, da die Schlüssel für ihn hinterlegt worden seien. Im Falle einer Verhinderung sei vom Hausbetreuer jemand anders mit den Arbeiten beauftragt worden. Da der Hausbetreuer keine Mitarbeiter habe, seien alle Aufträge von ihm selbst erledigt worden. Betriebs-, Reinigungsmittel und ein Fahrzeug zur Müllentsorgung habe ihm der Bf. zur Verfügung gestellt. Es habe kein Konkurrenzverbot bestanden, der Hausbetreuer sei auch noch für andere Auftraggeber tätig gewesen.

Am 14. Juni 2012 wurde die Schlussbesprechung der Außenprüfung durchgeführt. Die Ergebnisse der Prüfung wurden mit der bevollmächtigten Vertreterin des Bf. besprochen. Es sei festgestellt worden, dass der Hausbetreuer in einem Dienstverhältnis nach § 47 Abs 2 EStG zu dem Bf. stand. Eine Aufräumperson stehe in einem Dienstverhältnis, selbst wenn ihr hinsichtlich der Arbeitszeit eine gewisse Freizügigkeit eingeräumt ist. Weiters würde ein vom Auftraggeber vorgegebener Arbeitsort auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses hinweisen. Die Möglichkeit der Vertretung sei weder vereinbart gewesen noch habe diese stattgefunden. Zur Müllentsorgung sei dem Hausbetreuer ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt worden. Solange eine Vertretungsbefugnis nicht vereinbart gewesen sei und auch nicht praktiziert wurde, sei im Zweifel von einer persönlichen Arbeitspflicht auszugehen. Die Arbeitsleistung einer Reinigungskraft stelle keine, für einen Werkvertrag typische Leistung dar und es sei darunter weder die Herstellung eines Werks noch die Herstellung einer in sich geschlossenen Einheit zu verstehen. Die Vereinbarung eines Stundenlohnes, ohne den Umfang des zu erbringenden Werkes festzulegen, würde gegen einen Werkvertrag sprechen. Das Vertragsverhältnis sei auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden, somit würde ein Dauerschuldverhältnis vorliegen. Der Hausbetreuer würde dem Bf. kein Werk schulden, sondern seine Arbeitskraft. Auch der VwGH vertrete die Ansicht, dass eine Reinigungskraft in einem Dienstverhältnis stehen würde. Da kein Werkvertrag vorliegen

würde, würde auch kein rein sachliches Weisungsrecht sondern ein persönliches Weisungsrecht des Bf. gegenüber dem Hausbetreuer vorliegen. Dass der Hausbetreuer auch noch für andere Auftraggeber tätig gewesen sei, würde nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen.

Mit Bericht vom 18. Juni 2012 wurde der Bf. von der belangten Behörde über das Ergebnis der Außenprüfung informiert. Von der belangten Behörde sei Einsicht in Lohnkonten, Gewinn- und Verlustrechnung, diverse Sachkonten und Belege genommen worden. Der GPLA-Prüfer habe daraufhin die Feststellung getroffen, dass der Hausbetreuer von 2007 bis 2011 beim Bf. als nicht selbständiger Dienstnehmer iSd § 47 Abs. 2 EStG beschäftigt worden sei. Nach § 47 Abs 2 EStG würde ein Dienstverhältnis vorliegen, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies sei der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stehen würde oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sei. Der Begriff des Dienstverhältnisses sei durch § 47 EStG jedoch nicht abschließend definiert, sondern werde als Typusbegriff durch eine Vielzahl von Merkmalen bestimmt, die nicht alle in gleicher Intensität vorhanden sein müssten. Der Legaldefinition des § 47 Abs 2 EStG seien zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen würden, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In jenen Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen würden, sei nach ständiger Rechtsprechung des VwGH auf weitere Abgrenzungskriterien Bedacht zu nehmen, wozu insbesondere das Unternehmensrisiko zähle. Am 8. November 2007 sei ein Werkvertrag zur Durchführung von Reinigungsdiensten zwischen dem Bf. und dem Hausbetreuer abgeschlossen worden. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus sei unter Verweis auf VwGH 21.12.1993, 90/14/0103 im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen und zeige sich ua. in der Vorgabe von Arbeitszeit,- ort- und mittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitsgebers. Zur Durchführung der Reinigungsarbeiten habe man jeweils mehrere Tage vereinbart. Innerhalb dieser Frist sei es dem Hausbetreuer selbst überlassen worden, wann er die Arbeiten durchführen würde. Eine Aufräumperson stehe regelmäßig in einem Dienstverhältnis, selbst wenn ihr hinsichtlich der Arbeitszeit eine gewisse Freizügigkeit eingeräumt sei (VwGH 21.2.1984, 83/14/0102). Die erforderlichen Reinigungsmittel seien vom Bf. zur Verfügung gestellt worden. Ein vom Arbeitgeber vorgegebener Arbeitsort (zB an seinen Kundenadressen) weise nach VwGH 21.12.1993, 90/14/0103 auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses hin. Die Möglichkeit einer Vertretung sei weder vereinbart worden noch habe eine Vertretung überhaupt stattgefunden. Der Arbeitsort sei jederzeit erreichbar gewesen, da die Schlüssel hinterlegt worden seien. Weiters sei dem Hausbetreuer zur Durchführung der Müllentsorgung ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt worden. Bei der Vertretungsmöglichkeit dürfe es sich nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht bloß um eine formale Vereinbarung, sondern

um eine der üblichen Gestaltung im Wirtschaftsleben entsprechende tatsächliche Vertretungsmöglichkeit handeln (VwGH 5.10.1994, 92/15/0230). Nur bei einer generellen, d.h. nicht auf bestimmte Arbeiten oder Ereignisse (zB Krankheit, Urlaub) beschränkten Vertreterbefugnis, würde persönliche Arbeitspflicht vorliegen. Wäre eine generelle Vertreterbefugnis weder vereinbart noch praktiziert worden, sei von der persönlichen Arbeitspflicht auszugehen (VwGH 24.3.1992, Zl. 91/08/0117). Die Arbeitsleistung einer Reinigungskraft stelle keine, für einen Werkvertrag typische, konkretisierte und individualisierte Leistung dar und es sei darunter weder die Herstellung eines Werkes noch die Herstellung einer in sich geschlossenen Einheit zu verstehen. Auch die Vereinbarung eines Stundenlohnes, ohne den Umfang des vermeintlich zu erbringenden Werkes festzulegen, spreche gegen einen Werkvertrag. Gegen das Vorliegen eines Werkvertrags würde auch sprechen, dass die in Rede stehende Tätigkeit über einen längeren Zeitraum erbracht würde. Die für einen Werkvertrag typische Befristung der Leistungserbringung als Gesamtwerk sei auch nicht gegeben gewesen. Vielmehr sei aufgrund der fortgesetzten Tätigkeit auf das Vorliegen eines Dauerschuldverhältnisses zu schließen, wenn auch die Leistungserbringung an verschiedenen Baustellen erfolgt sei. Das Vertragsverhältnis sei auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden, somit würde ein Dauerschuldverhältnis vorliegen. Der Hausbetreuer hätte dem Bf. somit kein Werk, sondern seine Arbeitskraft geschuldet. Nach Durchführung jeder Reinigung sei vom Hausbetreuer eine Honorarnote mit einem Stundensatz in Höhe von € 25 - € 30 ausgestellt worden. Ab 2010 habe die Auszahlung eines pauschalen Entgelts im Voraus erfolgt. Die Tatsache, dass der Hausbetreuer noch für andere Auftraggeber tätig gewesen sei, spreche nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses bei dem Bf., da mehrere Dienstverhältnisse nebeneinander heutzutage nicht ungewöhnlich seien. Im Zuge der Prüfung sei der Hausbetreuer von der belangten Behörde bei der Gebietskrankenkasse sowie bei der BMSVG angemeldet worden. Die Bezüge seien dem DB, DZ und der Lohnsteuer zu unterziehen gewesen.

Die belangte Behörde vertrat sohin die Ansicht, dass es sich bei dem Hausbetreuer um einen echten Dienstnehmer iSd § 47 Abs. 2 EStG handelte und setzte mit Bescheiden vom 18. Juni 2012 den Dienstgeberbeitrag (DB) und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2007 bis 2011 fest.

Des Weiteren wurden der Bf. als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch genommen und am 18. Juni 2012 die Haftungsbescheide für die Jahre 2008 bis 2011 erlassen.

In der Begründung der Bescheide wurde auf den Bericht vom 18. Juni 2012 verwiesen.

Gegen die Bescheide der belangten Behörde (zehn Bescheide mit denen der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag neu festgesetzt wurde und vier Haftungsbescheide) wurden von dem Bf. am 19. Juli 2012 Berufungen erhoben und der Inhalt der Bescheide bekämpft. In den Berufungen wurde vorgebracht, dass die Bescheide nicht begründet und sohin nichtig seien. Es habe ein Werkvertrag und kein Dienstvertrag zwischen dem Bf. und dem Hausbetreuer bestanden, dies würde sich aus

dem schriftlich abgeschlossenen Werkvertrag vom 8. November 2007 und aus der Art und Weise der erteilten Aufträge an den Hausbetreuer ergeben. Nach § 1151 ABGB verpflichtete sich der Werkunternehmer bei einem Werkvertrag gegenüber dem Werkbesteller zur Herstellung eines bestimmten Erfolgs. Dies würde vorliegen, da die Werkverträge die Reinigung von Immobilien zum Zweck gehabt hätten. Wie die Reinigung vorgenommen wurde, sei dem Hausbetreuer überlassen, genauso hätte seine Tätigkeit keine zeitlichen Vorgaben, er hätte sich auch vertreten lassen können, habe dies allenfalls auch getan und habe für seine Tätigkeit eigene Materialien und Werkzeuge verwendet, die gerade nicht zur Verfügung gestellt worden wären. Der Hausbetreuer sei selbst versichert gewesen und habe selbst Steuern abgeführt. Auch sei der Bf. nicht der einzige Auftraggeber gewesen. Die Steuerbescheide und die ausgestellten Rechnungen des Hausbetreuers würden gegen ein Dienstverhältnis sprechen. Die Behörde würde auch übersehen, dass man bei einem Dienstvertrag nur seine Arbeitsleistung, aber keinen Erfolg schulden würde. Der Hausbetreuer habe jedoch sehr wohl einen Erfolg geschuldet. Weiters sei der Hausbetreuer nicht in den Betrieb des Bf. eingegliedert gewesen, da seine Arbeit erst nach der des Bf. begonnen habe. Eine fortlaufend gleiche Arbeit mit fortlaufend gleicher Belohnung würde nicht typisch für ein Dienstverhältnis sein und könne auch bei einem Werkvertrag vorkommen. Der Bf. beantragte daher, die Bescheide ersatzlos aufzuheben. Der Akt wurde dem UFS am 21. August 2012 vorgelegt.

III. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Der Hausbetreuer war ab November 2007 bei dem Bf. beschäftigt. Der Arbeitsvertrag mit dem Hausbetreuer wurde von dem Bf. als "*Werkvertrag mit Auftragnehmer mit Gewerbeschein*" bezeichnet. Der Hausbetreuer verpflichtete sich, diverse Reinigungsarbeiten nach Vereinbarung für den Bf. durchzuführen. Der Hausbetreuer ist laut Vertrag selbst für die steuerliche Behandlung dieser Tätigkeit zuständig. Der Werkvertrag lautet im Wesentlichen wie folgt:

"...

1. Der Auftragnehmer verpflichtet sich, nachstehendes Werk herzustellen:

Diverse Reinigungsdienste im Rahmen der Gewerbeberechtigung je nach Auftragslage nach jeweiliger vorheriger Termin-Vereinbarung. Dieser Vertrag gilt als Dauervertrag bis auf Widerruf, welcher schriftlich zu erfolgen hat.

2. Der Auftragnehmer ist bei Herstellung des vereinbarten Werkes weisungsfrei, zeitlich ungebunden und an keinen bestimmten Arbeitsort gebunden.

3. Der Auftragnehmer verpflichtet sich für die Herstellung des vereinbarten Werkes eigene Betriebsmittel (PKW, Telefon, EDV, etc.) zu verwenden. Die Kosten dieser Betriebsmittel hat der Auftragnehmer selbst zu tragen.

4. Der Auftragnehmer kann sich bei Herstellung des vereinbarten Werkes jederzeit durch qualifizierte dritte Personen vertreten lassen. Im Vertretungsfalle hat der Auftragnehmer die Entlohnung dieser qualifizierten dritten Person zu übernehmen.

5. Nach Vollendung des vereinbarten Werkes erhält der Auftragnehmer ein Honorar welches im Nachhinein nach tatsächlichem Zeit- und Materialaufwand berechnet wird. Der Auftragnehmer verpflichtet sich, vor der Auszahlung des vereinbarten Honorars eine Honorarnote beim Auftraggeber vorzulegen.

6. Der Auftragnehmer nimmt zur Kenntnis, dass er selbst für die Abfuhr allfälliger Steuern und Sozialversicherungsbeiträge zuständig ist. Der Auftraggeber unterliegt keiner Meldepflicht.

7. Es wird vereinbart, dass sämtliche Ansprüche aus dem gegenständlichen Werkvertragsverhältnis bei sonstigem Verfall spätestens am Ende des dritten Monats, von der Fälligkeit dieser Ansprüche an gerechnet, beim Auftraggeber schriftlich geltend gemacht werden müssen.

8. Änderungen dieses Werkvertrages bedürfen der Schriftform.

..."

Die belangte Behörde stellte in ihrem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung die Dienstnehmereigenschaft des Hausbetreuers fest. Dieser Bericht war die Begründung für die Bescheide des Finanzamtes vom 18. Juni 2012, mit denen der Dienstgeberbeitrag, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und die Lohnsteuer festgesetzt wurden.

Im Zuge der Erhebungen wurde der Hausbetreuer des Bf. vernommen und gab an, dass bis 2010 ein Entgelt nach benötigten Stunden verrechnet und ab 2010 ein pauschales Entgelt sogar teilweise als Vorauszahlung ausbezahlt worden sei. Im Widerspruch dazu steht die Vereinbarung im Werkvertrag, das Honorar im Nachhinein nach tatsächlichem Aufwand zu berechnen.

Die Reinigungsleistungen wurden nach den Arbeiten des Bf. an verschiedenen Adressen benötigt und konnten daher nur, in Übereinstimmung durch den Arbeitgeber vorgegeben, an diesen Orten erbracht werden.

Ebenfalls widersprüchlich ist, dass im Werkvertrag vereinbart wurde, dass der Auftragnehmer eigene Betriebsmittel zu verwenden habe, während . Im Widerspruch der Hausbetreuer in seiner Einvernahme angab, dass die Betriebs-, Reinigungsmittel und auch ein Firmenfahrzeug vom Bf. zur Verfügung gestellt worden seien.

Mit den als Beschwerden zu behandelnden Berufungen vom 19. Juli 2012 wurden diese Bescheide des Finanzamtes, woraus sich eine Nachforderung ergibt, zur Gänze angefochten.

IV. Beweiswürdigung

Beweise wurden vom Bundesfinanzgericht erhoben durch Einsicht in den Lohnsteuerakt des Finanzamtes samt Prüfungsunterlagen, in die vorliegende Einvernahme des Hausbetreuers und den vorliegenden Werkvertrag zwischen dem Bf. und dem Hausbetreuer.

Der Verfahrensgang vor dem Finanzamt sowie dem Bundesfinanzgericht ist durch die Bescheide, Berufungen und den Vorlagebericht evident.

V. Rechtsgrundlagen

§ 47 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 8/2005

(1) Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt. Die Einkommensteuer für Bezüge und Vorteile von ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes ist durch Abzug vom Arbeitslohn auch dann zu erheben, wenn die ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes im Inland über keine Betriebsstätte (§ 81) verfügt; für die Erhebung ist das Finanzamt Graz-Stadt zuständig.

(2) Ein Dienstverhältnis liegt 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. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b vorliegen. Ein Dienstverhältnis ist weiters bei Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 beziehen.

(3) Werden Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung sowie Bezüge oder Vorteile aus einem früheren Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 bis 4 gemeinsam mit anderen gesetzlichen Pensionen oder Bezügen und Vorteilen aus einem früheren Dienstverhältnis ausgezahlt, dann sind die Pflichten des Arbeitgebers hinsichtlich des Steuerabzugs vom Arbeitslohn für die gemeinsam ausgezahlten Beträge ausschließlich von der auszahlenden Stelle wahrzunehmen. Über die ausgezahlten Bezüge ist ein einheitlicher Lohnzettel auszustellen.

(4) Der Bundesminister für Finanzen kann anordnen, dass bei getrennter Auszahlung von zwei oder mehreren Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung, gleichartigen Bezügen aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, von inländischen Pensionskassen, von Bezügen aus betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 18f des Versicherungsaufsichtsgesetzes, von Bezügen oder Vorteilen aus einem früheren

Dienstverhältnis bei Körperschaften öffentlichen Rechts im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 bis 4 sowie von Bezügen aus einer gesetzlichen Unfallversorgung und dem Grunde und der Höhe nach gleichartigen Bezügen aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen eine der auszahlenden Stellen die gemeinsame Versteuerung dieser Bezüge vornimmt. In diesem Fall hat die gemeinsame Versteuerung durchführende auszahlende Stelle einen einheitlichen Lohnzettel auszustellen.

(5) Werden Bezüge oder Vorteile aus einem früheren Dienstverhältnis neben einer Pension aus der gesetzlichen Sozialversicherung ausbezahlt, so kann der Sozialversicherungsträger eine gemeinsame Versteuerung dieser Bezüge vornehmen. In diesem Fall hat der Sozialversicherungsträger einen einheitlichen Lohnzettel auszustellen.

§ 1151 ABGB idF RGBI. Nr. 69/1916

(1) Wenn jemand sich auf eine gewisse Zeit zur Dienstleistung für einen anderen verpflichtet, so entsteht ein Dienstvertrag; wenn jemand die Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernimmt, ein Werkvertrag.

(2) Insoweit damit eine Geschäftsbesorgung (§ 1002) verbunden ist, müssen auch die Vorschriften über den Bevollmächtigungsvertrag beobachtet werden.

VI. Rechtliche Beurteilung

Umfang der als Beschwerde zu behandelnden Berufung

Die als Beschwerden zu behandelnden Berufungen richten sich zum einen gegen die Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für die Jahre 2008 bis 2011 sowie zum anderen gegen den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Jahre 2007 bis 2011.

Aus der Bezeichnung der in den Berufungen genannten Bescheide geht nicht hervor, dass sich die Berufungen auch gegen den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2007 bis 2011 richten, zumal es sich dabei um andere Bescheide handelt, die zwar am selben Tag von der belangten Behörde erlassen wurden. Aus dem letzten Satz der Begründung der Berufungen, der da lautet "*Jedenfalls liegt ein Grund, ein Dienstverhältnis anzunehmen, nicht vor, weshalb die Feststellung eines Dienstgeberbeitrages sowie eines Zuschlages zu demselben zu Unrecht erfolgt ist.*" sowie dem darauffolgenden Antrag, "*den Bescheid*" erster Instanz ersatzlos zu beheben ist allerdings ersichtlich, dass der Bf auch den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag bekämpfen wollte.

Offenbar ist der Bf davon ausgegangen, dass es sich bei dem Bescheid über den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und dem Bescheid über den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das jeweilige Jahr um insgesamt einen Bescheid gehandelt hat. De facto liegen aber zwei Bescheide vor, auch wenn sie auf einem Blatt Papier erlassen wurden und dasselbe Datum aufweisen, handelt es sich um zwei Bescheide über zwei Abgaben, daher auch zwei Berufungen dagegen, da die

Berufung je Bescheid zu erheben ist. Das ist auch aus der Begründung der Bescheide des Finanzamtes zu entnehmen, die als Begründung für "obige Bescheide" (d.h. nicht nur für einen) fungiert.

Da aus dem gesamten Inhalt der Berufungen hervorgeht, dass sie sich auch gegen den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag richten, ist dies laut VwGH (ua VwGH 12.3.2010, 2006/17/0360) entscheidend für das Berufungsbegehren (siehe *Ritz*, BAO⁶, § 250 BAO, Tz 5).

Demzufolge handelt es sich insgesamt um vierzehn Berufungen gegen vierzehn Bescheide, die als Beschwerden zu behandeln sind.

Voraussetzungen für eine Dienstnehmereigenschaft des Hausbetreuers

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen zu leisten. Zu den Dienstnehmern gehören nach § 41 Abs. 2 FLAG Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stehen.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998.

Die Pflicht des Dienstgebers zur Abfuhr der Lohnsteuer gründet sich auf § 82 EStG.

Die Definition des § 47 Abs 2 ist nach *Fellner* im *Hofstätter/Reichel* Kommentar zu § 47 Abs. 2 EStG eine eigenständige des Steuerrechts, weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Keine entscheidungsrelevante Bedeutung hat daher - wie im gegenständlichen Fall - das Vorliegen eines Gewerbescheins oder zB auch eine andere Beurteilung der Tätigkeit durch die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft. Gerade die Innehabung eines Gewerbescheines dient in vielen Fällen der Verschleierung nichtselbständiger Beschäftigungsverhältnisse (VwGH vom 21. Dezember 2011, ZI. 2010/08/0129). Die Absicht des historischen Gesetzgebers ging dahin, ein tatsächliches Verhältnis oder, mit anderen Worten, einen Zustand zu umschreiben (vgl VwGH 22.1.1986, 84/13/0015).

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Diese beiden Hauptkriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sind daher ausschlaggebend zur Beurteilung, ob es sich um einen Dienstnehmer handelt.

Unter Weisungsgebundenheit ist die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit im Form von weitgehender Unterordnung zu verstehen, die in der Folge zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers führt (VwGH 20.1.2016, 2012/13/0059). Darunter ist stets eine persönliche

Weisungsgebundenheit zu verstehen – die Entschlussfreiheit muss jedenfalls über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus beschränkt sein. In deutlicher Abgrenzung dazu steht die sachliche Weisungsgebundenheit, die sich bei Werkverträgen auf das zu erbringende Werk bzw. den Arbeitserfolg bezieht, wie zB die Verpflichtung eine Arbeit bis zu einem bestimmten Termin fertigzustellen (VwGH 28.5.1015, 2013/15/0162). Eine sachliche Weisungsgebundenheit steht demzufolge dem Selbständigenbegriff nicht entgegen. Persönliche Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und charakteristisch dafür, dass der Arbeitnehmer seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt und nicht einzelne Arbeiten verspricht; dieses persönliche Weisungsrecht fordert also einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit (VwGH 28.3.2000, 96/14/0070; 28.05.2009, 2007/15/0163).

Für eine persönliche Weisungsgebundenheit spricht zB die Verpflichtung zur persönlichen Leistungserbringung – siehe dazu auch *Lenneis* in Jakom, Kommentar zum EStG zu § 47 EStG, Rz 6. Eine solche Klausel der Vertretungsmöglichkeit bei erteilten Aufträgen findet sich - entgegen den Ausführungen der belangten Behörde im Bericht vom 18.6.2012 - explizit im abgeschlossenen Werkvertrag. Der Hausbetreuer hätte sich vertreten lassen können, allerdings ist dies laut seiner eigenen Aussage in der Einvernahme vom 4.6.2012 nie vorgekommen. Weiters spricht für eine persönliche Weisungsgebundenheit, dass ein Stundenhonorar vereinbart wurde und kein ständig wechselnder Auftraggeber vorliegt. Besondere Bedeutung kommt in diesem Zusammenhang der Tatsache zu, dass laut Werkvertrag das Honorar im Nachhinein nach tatsächlichem Aufwand berechnet werde, jedoch nach Aussage des Hausbetreuers bis 2010 ein Entgelt nach benötigten Stunden verrechnet und ab 2010 ein pauschales Entgelt sogar teilweise als Vorauszahlung ausbezahlt worden sei. Der Hausbetreuer blieb, trotz verschiedener anderer Arbeitgeber, über einen langen Zeitraum in einem Arbeitsverhältnis mit dem Bf.

Das zweite Kriterium der organisatorischen Eingliederung bedeutet, dass der Dienstnehmer Teil des geschäftlichen Organismus des Dienstgebers sein muss. Dafür spricht insb., wenn der Dienstnehmer die Tätigkeit an einem bestimmten Ort im Betrieb des Dienstgebers verrichtet (*Lenneis* in Jakom, Kommentar zum EStG zu § 47 EStG, Rz 7). Da im gegenständlichen Fall die Reinigungsleistungen nach den Arbeiten des Bf. an verschiedenen Adressen benötigt wurde und die Arbeitsleistung nur an diesen Orten erbracht werden konnte, war der Arbeitsort stets in Übereinstimmung durch den Arbeitgeber vorgegeben. Dass Arbeiten nicht unbedingt in den Räumlichkeiten des Dienstgebers ausgeführt werden, müssen spricht nicht gegen das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit, da es im Wirtschaftsleben durchaus nicht unüblich ist (VwGH 29.2.2012, 2008/13/0087). Vielmehr kommt es in Bezug auf die organisatorische Eingliederung auf die Ausgestaltung der Arbeitszeit an, ob diese zB vom Dienstgeber vorgegeben wird, oder Abrufbereitschaft besteht. Die Vorgabe ist im gegenständlichen Fall eindeutig gegeben und nach dem VwGH bringt gerade ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten des Auftraggebers (nach dessen Bedarf) eine

Eingliederung in dessen Unternehmensorganismus zum Ausdruck (VwGH 18.10.17, Ra 2017/13/0066). Der Hausbetreuer hatte zwar einen gewissen Spielraum für die Reinigung der Gebäude, er konnte jedoch immer erst direkt nach den Arbeiten des Bf. tätig werden und wurde vom Bf. nur nach dessen Bedarf benötigt.

Ein weiteres Indiz für die organisatorische Eingliederung ist die Bereitstellung von Arbeitsmitteln durch den Auftraggeber (VwGH 21.11.18, Ra 2018/13/0045). Im abgeschlossenen Werkvertrag wurde vereinbart, dass der Auftragnehmer eigene Betriebsmittel zu verwenden habe. Im Widerspruch dazu hat der Hausbetreuer in seiner Einvernahme jedoch angegeben, dass die Betriebs-, Reinigungsmittel und ein Firmenfahrzeug vom Bf. zur Verfügung gestellt wurden. Auch übernahm der Bf. die Kostenkontrolle über die Betriebsmittel und die Kontrolle der Arbeitsleistung.

Ermöglichen die beiden genannten Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nicht selbständig ausgeübten Tätigkeit, ist unter Heranziehung weiterer Kriterien nach dem Gesamtbild der tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (VwGH 9.7.1997, 95/13/0289).

Eines dieser Kriterien, das einen Selbständigen vom Dienstnehmer unterscheidet, und im gegenständlichen Fall Bedeutung zukommen könnte, ist das Vorliegen eines Unternehmerrisikos. Ein solches liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige die Höhe seiner Einnahmen durch besonderen Arbeitseinsatz, besondere Tüchtigkeit, Fleiß oder Geschicklichkeit beeinflussen kann, wobei er auch Aufträge ablehnen kann bzw. für seine Ausgaben selbst aufkommen muss, weil ihm diese als Selbständiger nicht vom Auftraggeber ersetzt werden. Der Hausbetreuer konnte die Höhe seiner Einnahmen nur bedingt durch erhöhten Arbeitseinsatz verbessern, da er laufend vom Bf. mit Reinigungsarbeiten beauftragt wurde und die Anzahl der Arbeitseinsätze vom Hausbetreuer nicht beeinflusst werden konnte. Weiters musste er für seine Ausgaben nicht selbst aufkommen, da ihm sämtliche Betriebsmittel vom Bf. zur Verfügung gestellt und ersetzt wurden. Auch ist es möglich, dass der Hausbetreuer, trotz Vorliegen eines Gewerbescheins, in einem Dienstverhältnis zum Bf. steht (*Lenneis* in Jakom, Kommentar zum EStG zu § 47 EStG, Rz 8). Von Bedeutung ist auch die Haftung für die erbrachten Leistungen (VwGH 21.11.13, 2012/15/0025), welche laut Werkvertrag und eigener Aussage in dem Verantwortungsbereich des Hausbetreuers liegt.

Gegen ein Unternehmerrisiko spricht insbesondere eine vorgegebene Arbeitszeit, die Zurverfügungstellung von Arbeitsmitteln, der Ersatz von Spesen und keine laufenden finanziellen Aufwendungen. Obwohl der Hausbetreuer bei den zu erbringenden Reinigungsleistungen einen gewissen zeitlichen Rahmen hatte, war er doch an eine vorgegebene Arbeitszeit gebunden, da er erst nachdem der Bf. seine Arbeiten beendet hatte, beginnen konnte und nur einige Tage dafür Zeit hatte. Weiters wurden die benötigten Arbeitsmittel vom Bf. zur Verfügung gestellt, der Hausbetreuer musste somit nur seine reine Arbeitsleistung vollbringen. Unter den Ersatz von Spesen fällt unter anderem die Vergütung von Fahrtkosten (*Lenneis* in Jakom, Kommentar zum EStG zu

§ 47 EStG, Rz 8). Dass der Bf. dem Hausbetreuer nicht die Fahrtkosten ersetzt hat, sondern ihm ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt hat, spricht für ein fehlendes Unternehmerrisiko. Des weiteren hatte der Hausbetreuer keine laufenden finanziellen Kosten in Zusammenhang mit seiner Arbeit beim Bf., da sämtliche benötigten Materialien bereits am Arbeitsort vorhanden waren und der Hausbetreuer somit nur noch mit seiner Arbeit beginnen musste.

Eine Reinigungskraft steht in einem Dienstverhältnis, sofern regelmäßige Tätigkeiten vorliegen und die Arbeitsmittel bereitgestellt werden bzw. durch den Arbeitgeber ersetzt werden (VwGH 24.9.03, 2000/13/0182 ; 18.12.13, 2009/13/0230). Nicht nur Reinigungsmittel, sondern auch ein Kfz, nach eigener Aussage des Hausbetreuers bei der genannten Einvernahme, wurden ihm vom Bf. zur Verfügung gestellt - entgegen dem Wortlaut des Werkvertrages.

Die Verpflichtung zur Einhaltung einer bestimmten Arbeitszeit bildet zwar ein Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, ist jedoch nicht eine unabdingbare Voraussetzung dafür. Die organisatorische Eingliederung in den Betrieb ergibt sich daraus, dass die für den Betrieb notwendigen Reinigungsarbeiten so zu verrichten sind, wie dies den Erfordernissen eines Betriebes entspricht. An dieser Beurteilung ändert nichts, dass sich Bedienstete bei der Durchführung der primär von ihnen selbst zu leistenden Reinigungsarbeiten einer Hilfsperson hätten bedienen können (VwGH 28.9.04, 2000/14/0094), was nach eigener Aussage des Hausbetreuers im gegenständlichen Fall nicht vorgekommen ist. Auch die im „Werkvertrag“ vorgenommene Leistungsbeschreibung, die sich nur an der Art der Arbeiten („diverse Reinigungsdienste“) orientiert hat, durfte die belangte Behörde als weiteres Indiz dafür werten, dass die Reinigungskraft nicht einen bestimmten Arbeitserfolg, sondern ihre Arbeitskraft schuldete (VwGH 18.12.13, 2009/13/0230).

Dem Argument des Bf., dass die Bescheide keine Begründung bieten und sohin nichtig sind, kann nicht gefolgt werden. Die Bescheide verweisen auf den Bericht der Außenprüfung. Dies ist nach der Judikatur des VwGH zulässig (VwGH 27.5.1998, 95/13/0282).

Weiters bringt der Bf. in den Berufungen vor, dass aus dem abgeschlossenen Vertrag ersichtlich sei, dass ein Werkvertrag nach § 1151 ABGB vorliegen würde. Die Beurteilung der Frage, ob die Kriterien eines Dienstverhältnisses vorliegen, hat gem. § 21 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu erfolgen. Daher kommt es nicht auf die von den Vertragsparteien gewählte Form oder Bezeichnung bzw. auf den Willen der Parteien an, sondern lediglich auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung, also auf die tatsächlichen Verhältnisse. Damit sind ausschließlich die objektiven Umstände maßgebend, auch die Bezeichnung des Vertrages als „Dienstvertrag“ oder „Werkvertrag“ ist irrelevant. Entscheidend ist, ob die ausgeübte Tätigkeit dem Tatbild des § 47 Abs. 2 EStG entspricht (VwGH 18.10.1989, 88/13/0185; 23.3.1983, 82/13/0063; 3.8.2004, 2000/13/0046; 19.9.2007, 2007/13/0071).

Zusammengefasst ist daher festzuhalten, dass die für ein Dienstverhältnis sprechenden Argumente und Kriterien nach dem Gesamtbild des hier vorliegenden Sachverhaltes inklusive der ausführlichen Zeugeneinvernahmen überwiegen und es sich bei dem gegenständlichen Hausbetreuer um einen Dienstnehmer, handelt. In diesem Sinn hat bei vergleichbaren Fällen von Reinigungskräften das BFG gleichermaßen entschieden (28.05.2019, RV/7100255/2014; 24.07.2018, RV/7100236/2013).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und die als Beschwerden zu behandelnden Berufungen abzuweisen.

VII. 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.

Im gegenständlichen Fall liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Daher ist gegen dieses Erkenntnis eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 10. Dezember 2019