

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Elisabeth Traxler über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Hintermeier Pfleger Brandstätter Rechtsanwälte GesbR,

Andreas-Hofer-Straße 8, 3100 St. Pölten, vom 20. Mai 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 20. April 2015, betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für die Kalenderjahre 2010, 2011 und 2012 sowie Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2009, 2010, 2011 und 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.) handelt es sich um ein Reinigungsunternehmen, das - mit ihren eigenen Arbeitnehmern - vor allem für die Firma XY-KG diverse Reinigungsarbeiten (Vorplatz-, Parkplatz-, Ladezonen- und Glasflächenreinigung udgl.) durchgeführt hat. Wenn die Bf. die Reinigungsarbeiten mit den eigenen Dienstnehmern nicht mehr bewältigen konnte, hat sie diese (auf Basis sog. Werkverträge) an andere Reinigungskräfte weitergegeben.

Strittig ist - als Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung (§ 86 Abs. 1 EStG 1988) - nun die Frage, ob die (auf Basis dieser sog. Werkverträge) tätigen Reinigungskräfte diese Reinigungsarbeiten im Rahmen eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) durchgeführt haben.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Die Bf. als Auftraggeberin hat mit den Reinigungskräften als Auftragnehmer folgende (gleichlautende) als "**Werkvertrag**" bezeichnete Vereinbarungen abgeschlossen (Anmerkung: Beginn und Ende der Tätigkeit, Werkbeschreibung und Entgelthöhe wurden in jede einzelne Vereinbarung individuell eingefügt):

"Beginn und Umfang der Vertrages / Ausschluss der Regelmäßigkeit

Es wird hiermit einvernehmlich festgehalten, dass der Auftragnehmer für den Auftraggeber nicht regelmäßig tätig ist. Als Dauer der Tätigkeit des Auftragnehmers ergibt sich somit:

Beginn der Tätigkeit: [...]

Beendigung der Tätigkeit: [...]

Übergabe des Werkes

Das vereinbarte Werk gilt als abgenommen, wenn der Auftraggeber nicht innerhalb von 14 Tagen nach Übernahme des Werkes eine Verbesserung reklamiert. Verbesserungsarbeiten sind vom Auftragnehmer kostenlos durchzuführen.

Beschreibung des Werkes

Der Auftragnehmer verpflichtet sich gegenüber dem Auftraggeber zur Herstellung des folgenden Werkes: [...]

Durchführung des Werkes

Vertretungsrecht: Der Auftragnehmer ist berechtigt, sich in der Durchführung des Werkes durch geeignete Personen sanktionslos vertreten zu lassen oder Hilfspersonen heranzuziehen.

Ausschluss eines Dauerschuldverhältnisses: Eine Eingliederung des Auftragnehmers in die Organisation des Betriebes des Auftraggebers wird durch diesen Vertrag nicht begründet. Die Leistungen werden selbständig und in voller Eigenverantwortlichkeit erbracht, die Betriebsmittel werden vom Auftragnehmer bereitgestellt.

Für den Auftragnehmer besteht keine Verpflichtung zur Leistung eines bestimmten zeitlichen Ausmaßes.

Abhängigkeit des Auftragnehmers vom Auftraggeber

Die Erstellung des beschriebenen Werkes erfolgt in wirtschaftlicher und persönlicher Selbständigkeit des Auftragnehmers.

Verrechnung des Entgeltes und Abnahme des Werkes

Der Auftragnehmer rechnet die von ihm erbrachten Leistungen nach einer einvernehmlich festgesetzten Pauschale von [...].

Es besteht kein Anspruch auf Sonderzahlungen.

Aufwandsentschädigungen müssen durch Originalbelege nachgewiesen werden. Solange der Auftragnehmer Kleinunternehmer im Sinne des UStG ist, unterbleiben auf den Honorarnoten die Berechnung und der Ausweis von Umsatzsteuer.

Rechtsgrundlagen

Der Auftragnehmer bestätigt, dass es sich bei der vorliegenden Vereinbarung um einen rechtsgebühren-, lohnsteuer- und sozialversicherungsfreien Werkvertrag gemäß § 1151 ABGB handelt, weshalb sämtliche Rechtsvorschriften über den Dienstnehmerschutz, insbesondere für den Krankheitsfall, keine Anwendung findet. Der Auftragnehmer hat für die Versteuerung des Entgeltes zu sorgen.

Arbeitsrechtliche Hinweise

Arbeitsrechtliche Bestimmungen, insbesondere das Angestelltengesetz, sind nicht auf diesen Vertrag anzuwenden. Bei Beendigung des Vertragsverhältnisses besteht kein Anspruch auf Abfertigung.

Feststellung der Steuerpflicht

Der Auftragnehmer erklärt, dass er aufgrund des Wohnsitzes in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist und bei Überschreiten der Veranlagungsgrenzen selbständig seine Einkünfte bzw. Umsätze dem zuständigen Finanzamt bekannt gibt.

Zahlungsvereinbarung

Das Honorar wird nach der Rechnungslegung bezahlt. Die Rechnungslegung erfolgt nach Vorlage des Werkes durch den Auftragnehmer."

Die sog. Werkverträge wurden meist befristet abgeschlossen; so zB XY1 für drei Monate (05.09.2012 bis 31.12.2012, sog. Werkvertrag vom 05.09.2012), XY2 für eineinhalb Monate (16.01.2012 bis 24.02.2012, sog. Werkvertrag vom 16.01.2012) und für einen Monat (01.03.2012 bis 30.03.2012, sog. Werkvertrag vom 01.03.2012), XY3 für zwei Wochen (01.03.2012 bis 16.03.2012, sog. Werkvertrag vom 01.03.2012) und für fünf Monate (01.04.2012 bis 31.08.2012, sog. Werkvertrag vom 01.04.2012), XY4 für drei Monate (01.03.2012 bis 31.05.2012, sog. Werkvertrag vom 01.03.2012), XY5 für zehn Tage (01.05.2012 bis 10.05.2012, sog. Werkvertrag vom 01.05.2012), XY6 für drei Monate (01.03.2012 bis 31.05.2012, sog. Werkvertrag vom 01.03.2012).

Die Bf. hat mit den Auftragnehmern die Durchführung folgender Tätigkeiten bzw. folgende Entgelte vereinbart (beispielhaft): "Glasflächenreinigung in div XYa-KG Filialen", Entgelt: € 22,00 pro Filiale (XY1, sog. Werkvertrag vom 05.09.2012); "Demontage- u. Aushilfsarbeiten an dem Objekt A1", Entgelt: € 15,00 pro Stunde (XY2, sog. Werkvertrag vom 16.01.2012); "Demontage u. Aushilfsarbeiten in A1", Entgelt: 1.400,00 (XY2, sog. Werkvertrag vom 01.03.2012); "Vor- & Parkplatzreinigung in: A2, A3, A4, A5 incl. 2x wöchentlich Vorplatz-Grundreinigung", Entgelt: € 880,00 (XY3, sog. Werkvertrag vom 01.03.2012); "Vor - & Parkplatzreinigung in A6, A7, A8 - div. XYa-KG Filialen" Entgelt: € 220,00 pro Filiale (XY3, sog. Werkvertrag vom 01.04.2012); "Einfache Reinigungsarbeiten in div. XYa-KG Filialen (Vor - & Parkplatzreinigung, Spinnwebenentfernung)" Entgelt:

€ 4.500,00 (XY4, sog. Werkvertrag vom 01.03.2012); "Hilfsarbeiten in div. XYa-KG Filialen" Entgelt: € 1.800,00 (XY5, sog. Werkvertrag vom 01.05.2012); "Aushilfsarbeiten in div. XYa-KG Filialen (Vor - & Parkplatzpflege, Ladezonenreinigung, Spinnwebenentfernung)" Entgelt: € 4.300,00 (XY6, sog. Werkvertrag vom 01.03.2012).

Die Auftragnehmer haben folgende Rechnungen erstellt (beispielhaft): "Reinigung Glasflächen in diversen XYa-KG Filialen Ladezonenreinigung" € 450,00 (XY1, Rechnung vom 17.09.2012); "Für Hilfsarbeiten" € 1.400,00 (XY2, Rechnung vom 02.04.2012); "Vorplatzreinigung Pauschalpreis 03-2012" € 1.520,00 (XY3, Rechnung vom 16.04.2012); "Reinigung div. Tätigkeiten", Lieferdatum: 01.04.-30.04.2012, € 1.060,00 (XY4, Rechnung vom 12.05.2012); "Reinigung div. Tätigkeiten", Lieferdatum: 01.05.-30.05., € 2.670,00 (XY5, Rechnung vom 04.06.2012); "Reinigung für Hilfsarbeiten" Lieferdatum: 01.03.-30.03.2012, € 800,00 (XY6, Rechnung vom 03.04.2012).

Die Reinigungskräfte hatten Gewerbeberechtigungen, meist lautend auf "Hausbetreuung, bestehend in einer Durchführung einfacher Reinigungstätigkeiten einschließlich objektbezogener einfacher Wartungstätigkeiten auf Grund von Werk- und freien Dienstverträgen, unter Ausschluss von Tätigkeiten reglementierter Gewerbe" (XY1, XY3, XY4, XY5, XY6) sowie auch auf "Statisch nicht belangreiche Demontage und Entfernung von dauerhaft mit dem Mauerwerk verbundenen Gegenständen wie zB Fliesen, Türstöcken, Fensterstöcken, Fußböden; Gipskartonwänden und solchen Zwischenwänden, die keine konstruktiven Gebäudeteile darstellen, bzw fest verschraubten Gegenständen wie Sanitäranlagen zur Vorbereitung des Abrisses des Gebäudes durch befugte Baumeister und Inhaber des Teilgewerbes Erdbau, sofern die Leitungen und Rohre nicht mehr mit den Versorgungsnetzen verbunden sind" (XY2).

Bei einer am 11. Dezember 2009 erfolgten Betretung hat das Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln (Team KIAB) festgestellt, dass die Bf. Herrn XY7 als Dienstnehmer (Reinigungskraft) beschäftigt hat, eine Anmeldung in der Sozialversicherung (vor Arbeitsantritt) jedoch unterblieben ist. Gegen den in weiterer Folge ergangenen Bescheid der NÖGKK vom 18. Februar 2010, VA/ED-K-0019/2010, hat die Bf. Einspruch erhoben und diesen im Wesentlichen damit begründet, dass Herr XY7 als Selbständiger gearbeitet habe. Mit **Bescheid vom 17. Jänner 2011, GS5-A-948/801-2010**, hat der Landeshauptmann von Niederösterreich die Dienstnehmereigenschaft des Herrn XY7 bestätigt, den Einspruch der Bf. abgewiesen und diese Entscheidung im Wesentlichen wie folgt begründet: Herr XY7 sei ausschließlich für die Bf. tätig gewesen und habe für diese Arbeiten wie das Kehren von Garagen, Vorplatz, Parkplatz, Gießen von Grünflächen, Entsorgen von Papier und Zusammenräumen verrichtet. Er sei je nach Auftragslage angerufen worden und habe im Durchschnitt 15 - 20 Stunden pro Woche für die Bf. gearbeitet. Zumindest im ersten halben Jahr seiner Tätigkeit habe er für die Nassreinigung ein Gerät verwendet, welches ihm von der Bf. zur Verfügung gestellt worden sei. Erst gegen Jahresende 2009 habe er sich ein

eigenes Gerät gekauft, ohne dass sich dadurch jedoch an seiner Entlohnung etwas geändert habe. Kleineres Werkzeug (Besen, Schaufel) habe er sich selbst gekauft. Die Preise, welche er verrechnen habe dürfen, seien ihm von der Bf. vorgegeben worden. Herr XY7 habe keine Vertretung gehabt; habe er einen Auftrag (der Bf.) nicht übernehmen können, so habe die Bf. diesen Auftrag anderweitig vergeben. Seine Tätigkeit sei entweder von der Bf. selbst oder von einem Filialleiter der Firma XY-KG kontrolliert worden. Bei größeren Auftraggebern (der Bf.) habe er von der Bf. ein Arbeitsgewand erhalten. Es sei ganz offenkundig, dass die Bf. einen Arbeiter für diverse Hilfs- und Reinigungsarbeiten gesucht habe. Der im Februar 2009 mündlich geschlossene Vertrag sei als Rahmenvertrag für Dienstverträge auf Abruf anzusehen. Die auf Grundlage dieses Rahmenvertrages erteilten Aufträge könnten nicht als Einzelwerkverträge aufgefasst werden, weil es der Bf. auf die (auf Abruf zu erfolgende) fortgesetzte Dienstleistung des Herrn XY7 angekommen sei und nicht auf eine einmalige Leistung, die danach abgeschlossen gewesen sei. Aus dem Vorhandensein einer Gewerbeberechtigung lasse sich nicht ableiten, ob eine Tätigkeit (tatsächlich) selbständig ausgeübt worden sei. Bei der Beurteilung eines Sachverhaltes komme es nicht auf die äußere Erscheinungsform (zB Werkvertrag, Dienstvertrag) an, maßgebend seien allein die tatsächlichen Verhältnisse (§ 539a Abs. 1 ASVG). Ein Werkvertrag komme schon deshalb nicht in Betracht, weil kein in sich geschlossenes Werk, sondern vielmehr bloß gattungsmäßig umschriebene Leistungen (Reinigen bestimmter Flächen; Zusammenräumen etc.) erbracht worden seien. Die angeführten Tätigkeiten seien als Hilfstätigkeiten zu qualifizieren, die üblicherweise im Rahmen eines Dienstverhältnisses erbracht würden. Bei der Beurteilung, ob ein Dienstverhältnis vorliege, stehe nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Obersten Gerichtshofes das Merkmal der persönlichen Abhängigkeit im Vordergrund. Dies bedeute fallbezogen Folgendes: Herr XY7 habe sich nicht vertreten lassen können (daher: persönliche Dienstpflicht), ihm seien Arbeitszeit und Arbeitsort vorgegeben worden (daher: Weisungsunterworfenheit), er sei regelmäßig kontrolliert worden (daher: Kontrollunterworfenheit), er habe mit den Betriebsmitteln der Bf. gearbeitet und er sei (da: Kontrollunterworfenheit, Weisungsunterworfenheit, Arbeiten mit den Betriebsmitteln des Dienstgebers) in die Betriebsorganisation der Bf. eingegliedert gewesen. Die persönliche Abhängigkeit sei daher im Ergebnis zu bejahen.

Bei einer weiteren am 17. Jänner 2011 vom Finanzamt Wien 8/16/17 (Team Finanzpolizei) durchgeführten Kontrolle in einer Filiale der Firma XY-KG wurde Herr XY8 angetroffen, der - ebenso wie auch ein Dienstnehmer der Bf. - dort Fenster geputzt hat. Auch in diesem Fall hat der Landeshauptmann von Niederösterreich die Dienstnehmereigenschaft (§ 4 Abs. 2 ASVG) bestätigt (**Bescheid vom 11. Juni 2012, GS5-A-948/1327-2011**).

Gegen den Bescheid vom 17. Jänner 2011, GS5-A-948/801-2010, des Landeshauptmannes von Niederösterreich (betreffend: Versicherungspflicht des XY7) hat die Bf. eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht. Mit **Erkenntnis vom 27. April 2011, ZI. 2011/08/0038**, hat der Verwaltungsgerichtshof die Beschwerde abgewiesen und damit die Dienstnehmereigenschaft (§ 4 Abs. 2 ASVG) des Herrn XY7 bestätigt.

Am **12. September 2014** hat die WGKK mit Herrn **XY9** im Beisein des steuerlichen Vertreters und der Geschäftsführerin der Bf. eine **Niederschrift** aufgenommen. Herr XY9 hat - zu seiner Tätigkeit bei der Bf. befragt - Folgendes ausgesagt: Er sei 2007 bis 2010 für die Bf. als Reiniger selbständig tätig gewesen. Er habe von 2007 bis 2010 einen Gewerbeschein für Hausbetreuer gehabt. In dieser Zeit habe er noch zwei weitere Auftraggeber gehabt: BP Tankstelle A9 (Fenster putzen); es habe noch eine zweite Firma gegeben, wo er bei der Reinigung geholfen habe, er wisse aber nicht mehr, wie diese Firma geheißen habe. Er wisse auch nicht mehr, von wann bis wann genau er für diese beiden Firmen tätig gewesen sei.

Bei der Bf. habe er bei mehreren XYa-KG Filialen den Rasen gemäht, die Hecken geschnitten, also die Gartenpflege und Bodengrundreinigung (Boden waschen mit Einscheibenmaschine), Parkplatzreinigung und Fensterreinigung gemacht. Alles was zu machen gewesen sei, habe er gemacht. Wie viele XYa-KG Filialen er genau betreut habe, wisse er nicht mehr, aber es seien viele gewesen.

Von der Bf. habe er (mündlich) Angebote für ein bestimmtes Objekt erhalten, er habe dann das Objekt besichtigt und wenn es für ihn in Ordnung gewesen sei, habe er es angenommen. Er sei die Woche zuvor angerufen worden, was zu tun sei, dann habe er die Arbeit z.B. in drei Tagen oder einer Woche (das sei darauf angekommen, wie viel zu tun gewesen sei) erledigt.

Es sei ihm z.B. angeboten worden, die Gartenarbeit (Rasen mähen, ...) bei einer bestimmten Hoferfiliale in Wien zu erledigen. Wenn der Preis in Ordnung gewesen sei, habe er zugestimmt. Er sei immer für andere Filialen tätig gewesen.

Es sei kein fixer Tag bestimmt gewesen, wann er den Rasen mähen habe müssen. Manchmal sei die Bezahlung pauschal gewesen und manchmal sei nach Stunden abgerechnet worden wie vorher vereinbart. Einmal monatlich habe er dann eine Rechnung mit dem vereinbarten Betrag gestellt und habe dann das Geld auf sein Bankkonto überwiesen bekommen.

Seit (glaube er) 2011 bis laufend (mit Unterbrechung) sei er bei der Bf. als Dienstnehmer tätig. Als Selbständiger habe er seine eigenen Betriebsmittel (einen Rasenmäher, 2 Heckenscheren, Rasentrimmer, Motorsäge, diverses Gartenwerkzeug, Nasssauger, Einscheibenmaschine, Dampfreiniger, Fensterputzmittel, seinen eigenen PKW) für seine Tätigkeit verwendet. Diese Betriebsmittel habe er selbst warten und reparieren müssen. Seit er bei der Bf. angestellt sei, habe er ein Firmenauto mit allen notwendigen Werkzeugen, die ihm die Bf. zur Verfügung stelle. Seine Tätigkeit habe sich insofern

geändert, dass er jetzt jeden Tag 8 Stunden täglich tätig sei und als Selbständiger nur ca. drei Tage in der Woche und zu keinen fixen Arbeitszeiten. Er erhalte jeden Freitag einen Arbeitswochenplan, wo der Arbeitsort (XYa-KG Filiale) und die Arbeitszeit (7:00 bis 16:00 Uhr oder 8:00 bis 17:00 Uhr) angegeben sei. Seine Aufgaben (Parkplatz, Fenster reinigen usw.) hätten sich nicht geändert, außer dass er jetzt eben täglich tätig sei und die Betriebsmittel der Bf. verwende. Er habe jetzt kein Unternehmerrisiko (z.B. Finanzamt, Verwaltungskosten) mehr.

In ihrem **Schriftsatz vom 13. November 2014** hat die Bf. zu den im Zuge der Prüfung getroffenen Feststellungen wie folgt Stellung genommen: Das Prüfungsorgan gehe fehl in der Annahme, dass im gegenständlichen Fall die Merkmale persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit überwiegen würden. Diesfalls wäre nämlich eine (rechtlich begründete) Verfügungsmacht der Bf. über die Arbeitskraft der einzelnen Werkvertragsnehmer zu unterstellen, was sich in einer kontinuierlichen Arbeitsleistung für eine bestimmte oder unbestimmte Zeit ohne konkrete Verpflichtung und unter Eingliederung in den Betrieb äußern würde. Eine persönliche Arbeitspflicht für die einzelnen Werkvertragsnehmer sei jedoch in keinsten Weise gegeben gewesen. Selbstverständlich sei es den Werkvertragsnehmern freigestanden, sich bei ihrer Arbeitsleistung durch Dritte vertreten zu lassen.

Die Bf. werde regelmäßig ua. auch von der Firma XYa-KG mit Reinigungsarbeiten beauftragt. Wie jedoch in dieser und auch in anderen Branchen üblich, werde zu gewissen Zeitpunkten ein Teil des Auftrages aus betriebswirtschaftlichen Gründen an Subunternehmer weitervergeben. Es würden dann verschiedene Unternehmer kontaktiert und angefragt - nach ausführlicher Beschreibung der zu erbringenden Leistung -, ob sie als Einzelunternehmer diesen Subauftrag annehmen möchten. Gleichzeitig werde mitgeteilt, zu welchen finanziellen Bedingungen der Auftrag vergeben werden könne. In weiterer Folge begutachte der angesprochene Unternehmer den in Aussicht gestellten Auftrag hinsichtlich zu erbringender Leistung, Zeitaufwand etc. und nach erfolgter Kalkulation teile dieser mit, ob er mit dem vorgeschlagenen Werklohn einverstanden sei oder nicht. Das unternehmerische Risiko der Werkvertragsnehmer habe darin bestanden, dass die Kalkulation bei Durchführung der Tätigkeiten keine Deckung gefunden habe. Die für die Bf. tätig gewesen Werkvertragsnehmer seien regelmäßig auch für andere Auftraggeber tätig gewesen. Die Werkvertragsnehmer seien ordnungsgemäß bei der SVA der gewerblichen Wirtschaft gemeldet gewesen und hätten über eine aufrechte Gewerbeberechtigung verfügt. Ebenso hätten sie über eigene Betriebsmittel (Arbeitswerkzeug, Arbeitskleidung etc.) verfügt. Die Werkvertragsnehmer seien nur an die Zielvereinbarungen (zB Säuberung des Parkplatzes) und an keine Weisungen des Auftraggebers gebunden gewesen. Exemplarisch werde auf den für die Bf. tätig gewesen Unternehmer XY9 verwiesen. Wie in der mit ihm am 12.09.2014 aufgenommenen Niederschrift ausdrücklich festgehalten worden sei, sei dieser im Rahmen seines

Gewerbebetriebes als selbständiger Unternehmer für die Bf. tätig gewesen. Er habe auch andere Auftraggeber gehabt. Die Auftragsannahme sei nach Begutachtung des zu bearbeitenden Objektes zustande gekommen, so wie am freien Markt zwischen Unternehmern üblich. Ebenso sei die Preisvereinbarung wie zwischen Unternehmern in dieser Branche üblich erfolgt. Er sei an keine fixen Zeiten gebunden gewesen, habe über eigene Betriebsmittel verfügt und das wirtschaftliche Risiko getragen.

Von der Bf. werde somit abschließend nochmals darauf hingewiesen, dass die Werkvertragsnehmer in keinsten Weise in den Betrieb der Bf. eingegliedert gewesen seien, keiner persönlichen oder fachlichen Weisung unterlegen gewesen seien, eigene Betriebsmittel verwendet hätten, keine Sozialleistungen erhalten und selbst das Unternehmerwagnis getragen hätten. Die Werkvertragsnehmer seien keiner persönlichen Arbeitspflicht gegenüber der Bf. unterlegen gewesen.

Der beabsichtigten Umqualifizierung der Werkvertragsnehmer in Dienstnehmer werde somit vehement widersprochen, da dies in keinsten Weise dem wahren Sachverhalt entsprechen würde. Eine Umqualifizierung der Werkvertragsnehmer in Dienstnehmer lediglich aufgrund von Behauptungen sei rechtlich schwer bedenklich. Die Behörde werde angehalten - falls sie bei dieser Behauptung bleiben sollte - weitere Erhebungen betreffend den wahren wirtschaftlichen Sachverhalt anzustellen.

Die nunmehr **angefochtenen Bescheide vom 20. April 2015** hat das Finanzamt im (verwiesenen und ebenfalls mit 20. April 2015 datierten) Bericht wie folgt begründet: Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liege ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde. Dies sei der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stehe oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sei. Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 seien also 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. Nur in Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nicht selbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen würden, sei nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien, wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, Bedacht zu nehmen. Die kontinuierliche und über einen bestimmten Zeitraum andauernde Erbringung von Tätigkeiten, mit denen der Unternehmenszweck des Betriebes des Arbeitgebers verwirklicht werde, bewirke demnach eine entsprechende Eingliederung. Aufgrund dieses funktionalen Verständnisses des Begriffs Eingliederung käme solchen Elementen wie einer freien Zeiteinteilung oder der fehlenden Verpflichtung, die Tätigkeiten in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers zu erbringen, keine primäre Bedeutung zu. Stelle somit eine natürliche Person dem Arbeitgeber zur Erfüllung der von diesem am Markt angebotenen Leistungen ihre Arbeitskraft für eine bestimmte oder

unbestimmte Zeit zur Verfügung, werde daher regelmäßig vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses auszugehen sein.

Weisungsgebundenheit sei erfüllt, wenn ein persönliches Weisungsrecht, das auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet sei, vorliege. Insbesondere bei rein körperlichen Arbeiten, die ohne besondere Vor- oder Fachkenntnisse durchgeführt werden könnten, beschränke sich die Weisungsgebundenheit auf ein Mindestmaß bezüglich Arbeitszeit (der Bereitschaft in vorgegebenen Zeiten für die Erbringung von zugeteilten Arbeitsleistungen zur Verfügung zu stehen), Arbeitsort und Erbringung der Arbeitsleistungen innerhalb des vom Arbeitgeber vorgegebenen organisatorischen Umfeldes. Erkläre sich somit jemand bereit, in einem bestimmten Zeitraum gerade anfallende Arbeiten zu übernehmen, so spreche dies für eine persönliche Weisungsgebundenheit, weil die Verpflichtung übernommen werde, die jeweils zugewiesenen bzw. anfallenden Arbeiten zu übernehmen (VwGH vom 21. Februar 1984, Zl. 83/14/0102).

Im vorliegenden Fall seien für Tätigkeiten, die üblicherweise im Rahmen eines Dienstverhältnisses erbracht würden, wie Vorplatz-, Parkplatz-, Ladezonen- und Glasflächenreinigung sowie für verschiedene Hilfsarbeiten (Einsammeln von Einkaufswagen, Mistkübel leeren) in diversen XYa-KG Filialen, Werkverträge abgeschlossen worden. Es gäbe sowohl befristete als auch unbefristete Werkverträge. Grundsätzlich hätten sich alle Werkvertragsnehmer einen Gewerbeschein, lautend auf Hausbetreuung, bestehend in der Durchführung einfacher Reinigungstätigkeiten einschließlich objektbezogener einfacher Wartungstätigkeiten auf Grund von Werk- und freien Dienstverträgen, unter Ausschluss von Tätigkeiten reglementierter Gewerbe, lösen müssen. Das Vorliegen einer Gewerbeberechtigung sei für die steuerliche Beurteilung jedoch unmaßgeblich. Die Reinigungskräfte seien je nach Auftragsart mit einem Pauschal- oder Stundenlohn honoriert worden. Sie hätten (fast ausschließlich auf den gleichen im Handel erhältlichen Formularen) Rechnungen gelegt, auf denen sie ggf. auch den Erhalt des Geldes unterschrieben hätten.

Lt. Aussage der Geschäftsführerin, Frau XY10, seien Werkverträge nur dann vergeben worden, wenn die Arbeit mit den vorhandenen Dienstnehmern nicht zu bewältigen gewesen sei.

Bei einfachen manuellen Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten, die in Bezug auf die Art der Arbeitsausführung und auf die Verwertbarkeit keinen ins Gewicht fallenden Gestaltungsspielraum des Dienstnehmers erlaubten, könne bei einer Integration des Beschäftigten in den Betrieb des Beschäftigers - in Ermangelung gegenläufiger Anhaltspunkte - das Vorliegen eines Beschäftigungsverhältnisses in persönlicher Abhängigkeit im Sinn des § 4 Abs. 2 ASVG ohne weitwendigen Untersuchungen vorausgesetzt werden (vgl. VwGH vom 4. Juni 2008, Zl. 2007/08/0252, mwN). Atypische Umstände, die einer solchen Beurteilung entgegen stünden, seien hier nicht ersichtlich,

zumal nicht festgestellt (und auch nicht vorgelegt) worden sei, dass die Reinigungskräfte über eine eigene betriebliche Organisation verfügt hätten, eigene unternehmerische Entscheidungen treffen hätten können oder in maßgeblicher Weise auch noch für andere Auftraggeber Reinigungstätigkeiten verrichtet bzw. in der Art selbständig am Markt auftretender Unternehmer ihre Reinigungstätigkeiten erfolgreich angeboten hätten. Sie hätten der Bf. zur Erfüllung der von ihr am Markt angebotenen Leistungen lediglich ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt.

Es habe auch schon ein Verfahren bzgl. verhängter Beitragszuschläge für bei Betretung nachgemeldeter Reinigungskräfte gegeben, wobei das Vorliegen eines Dienstverhältnisses gemäß § 4 Abs. 2 ASVG sowohl vom Landeshauptmann (GS5-A-948/801-2010, GS5-A-948/1327-2011) als auch vom Verwaltungsgerichtshof (Zl. 2011/08/0038) bestätigt worden sei.

Da nach dem Gesamtbild der Tätigkeit bei den Reinigungskräften die Merkmale der Unselbständigkeit gegenüber jenen der Selbständigkeit überwiegen würden, lägen jedenfalls Dienstverhältnisse gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor. Es seien daher ua. auch DB und DZ nachgefordert worden, Lohnsteuer nur insoweit, als nicht bereits Einkommensteuerveranlagungen durchgeführt worden seien.

Weiters hat das Finanzamt die an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer (mit Honorarnoten abgerechneten und in den Kalenderjahren 2009-2012) ausbezahlten Vergütungen sowie die an diesen (in den Kalenderjahren 2010-2012) geleisteten Reisekostenersätze in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages dazu einbezogen (§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 iVm § 41 Abs. 3 FLAG 1967). Für den Zeitraum Juni 2012 erfolgte auch die Einbeziehung einer Vergleichssumme in diese Bemessungsgrundlage mit der Begründung, dass von diesem Entgelt kein Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag entrichtet worden sei.

Dagegen hat die Bf. am **20. Mai 2015 Beschwerde** erhoben und diese im **Schriftsatz vom 10. November 2015** wie folgt begründet:

Das vertraglich Vereinbarte habe zunächst die Vermutung der Richtigkeit (im Sinne einer Übereinstimmung mit der Lebenswirklichkeit) für sich (ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, zuletzt vom 14. März 2001, Zl. 96/08/0301). Es sei demnach an der Behörde gelegen, genau zu begründen, warum bei einzelnen Dienstnehmern, mit denen ein Werkvertrag vertraglich vereinbart worden sei, für bestimmte Perioden anstelle dessen ein Dienstvertrag vorliegen solle. Dabei sei eben die Tätigkeit jedes einzelnen Dienstnehmers gesondert zu betrachten, da ja nur aufgrund dessen konkreter Tätigkeit festgestellt werden könne, dass die Wirklichkeit das konkret Vereinbarte nicht abbilde, also ein anderer Vertrag vorliege als zwischen den Parteien ursprünglich vereinbart worden sei. Damit könne es aber nicht ausreichen, zwar - wie im Prüfbericht erfolgt - jeden Dienstnehmer anzuführen, dazu aber immer dieselbe, formelartige Begründung, anzuführen, ohne auf die konkrete Tätigkeit des Dienstnehmers einzugehen. So sei zum

Beispiel für jeden Dienstnehmer festgestellt worden, dass entweder Werkverträge für einen bestimmten Zeitraum oder solche für einen unbestimmten Zeitraum abgeschlossen worden seien. Natürlich sei diese Beurteilung ganz wesentlich für die Einordnung des Dienstnehmers, sodass es unbedingt erforderlich sei, für jeden einzelnen Dienstnehmer festzustellen, ob er seine Tätigkeit (vereinbarungsgemäß) in einem bestimmten Zeitraum erbringen habe sollen oder nicht. Ersteres würde im Sinne des hier anzuwendenden beweglichen Systems ganz wesentlich für ein Zielschuldverhältnis, sohin für einen Werkvertrag sprechen.

Auch sonst vermeide es der Prüfbericht, tunlichst auf die konkrete Tätigkeit der einzelnen Mitarbeiter einzugehen. Darüber hinaus seien die Mitarbeiter nicht einmal im Einzelnen befragt worden.

Darüber hinaus sei Folgendes festzuhalten: Die wesentliche Begründung der Behörde bestehe darin, dass sie auf die bestehende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verweise, nach der "bei einfachen manuellen Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten, die in Bezug auf die Arbeitsausführung und auf die Verwertbarkeit keinen ins Gewicht fallenden Gestaltungsspielraum des Dienstnehmers erlauben, bei einer Integration des Beschäftigten in den Betrieb des Beschäftigers - in Ermangelung gegenläufiger Anhaltspunkte - das Vorliegen eines Beschäftigungsverhältnisses in persönlicher Abhängigkeit im Sinn des § 4 Abs. 2 ASVG ohne weitwendige Untersuchungen vorausgesetzt werden" könne (VwGH vom 4. Juni 2008, Zl. 2007/08/0252). Gleich zwei dabei vom Verwaltungsgerichtshof aufgestellter Voraussetzungen seien hier nicht gegeben: Der Prüfbericht bleibe jede Erklärung schuldig, woraus sich die "Integration des Beschäftigten in den Betrieb des Beschäftigers" ergeben solle. Konkret sei es ja so, dass die Personen Arbeiten nicht in einem von der Bf. erhaltenen Betriebsgebäude verrichtet hätten, sondern vor Ort bei Kunden der Bf.. Es bestünden auch keine Feststellungen, ob und inwiefern die Personen dabei in Gruppen, teilweise auch mit Vertretern der Bf., anwesend gewesen seien oder nicht. Auch dies wäre Voraussetzung, um feststellen zu können, ob hier Weisungen ausgeübt worden seien, oder auch nur eine stille Autorität, wie sie von der Behörde zitiert worden sei. In Wahrheit seien die Mitarbeiter dabei nämlich absolut selbständig und eben freiberuflich tätig geworden. Der vom Verwaltungsgerichtshof geprägte Stehsatz könne daher hier überhaupt nicht angewendet werden, weil überhaupt keine konkreten Feststellungen zur Integration der Beschäftigten in den Betrieb vorliegen würden. In Wahrheit wolle die Behörde darauf hinaus, dass von den genannten Personen Arbeiten (vor allem Reinigungsdienstleistungen) geleistet worden seien, die früher üblicherweise von Dienstnehmern des Liegenschaftseigentümers erbracht worden seien. Konkret dürfte es in früheren Zeiten so gewesen sein, dass die Supermärkte eigene Mitarbeiter beschäftigt hätten, um ihre Betriebsflächen zu reinigen. Wolle man diesen Umstand schon als maßgebliches Kriterium heranziehen - so dürfte es die Behörde sehen - müsste man jegliche Auslagerung von solchen Leistungen schon als mögliches Dienstverhältnis

betrachten. Damit wäre sogar schon der Vertrag zwischen der Bf. und der beauftragenden Gesellschaft (Firma XYa-KG) betroffen, weil die Bf. üblicherweise Tätigkeiten für ein und denselben Auftraggeber erbringe. Davon wären dann aber alle Leistungen, die sich ein Grundeigentümer auf seinem eigenen Grundstück erbringen lasse, betroffen, weil diese eben traditionell von Dienstnehmern eines gewerblich tätigen Grundeigentümers erbracht worden seien. Es bedürfe wohl keiner besonderen Erwähnung, dass diese Zeiten lange vorbei seien und sowohl vom Gesetz als auch von der Rechtsprechung anerkannt sei, dass solche Leistungen an befugte Gewerbsunternehmen ausgelagert werden könnten, ohne diese Verhältnisse als Dienstverträge zu qualifizieren. Auch die bloße Tatsache der Subvergabe solcher Aufträge könne natürlich keinesfalls an dieser Qualifikation etwas ändern. Der Auftrag der Bf. bestehe darin, für die entsprechende Sauberkeit der Betriebsliegenschaften ihrer Auftraggeber zu sorgen. Soweit es der Bf. möglich sei, übe sie diese Tätigkeit durch eigene Mitarbeiter aus. Für bestimmte Objekte und nur im Falle von Auslastungsspitzen, gäbe sie diese Aufträge aber weiter an ihre Subunternehmer, die im Prüfbericht genannt seien. Diese Subunternehmer erhielten dem Inhalt nach dieselben Aufträge, die auch die Bf. erhalten habe, nämlich die Herstellung der Sauberkeit der Betriebsliegenschaften. Diese würden zuvor - genauso wie dies auch die Bf. mache - von den Unternehmen besichtigt und es werde ein Preis für diese Tätigkeit vereinbart. Natürlich bestünden auch hier für die Verrechnung bestimmte Grundsätze, die sich mit der Zeit herausgebildet hätten. Die Behörde werde wohl auch nicht ernsthaft davon ausgehen, dass die Bf. gegenüber ihrem Auftraggeber vollständig frei in der Preisgestaltung sei und damit die Preise diktieren könne. Wenn der Bf. das Angebot des Auftraggebers nicht passe, könne sie natürlich jederzeit den Auftrag ablehnen. Dies gelte aber genauso für ihre Subunternehmer. Ganz entscheidend in diesem Zusammenhang sei auch, dass die Subunternehmer ausschließlich eigene Betriebsmittel zur Auftragserfüllung heranziehen würden.

Konkret sei also festzuhalten, dass

- die betroffenen Subunternehmer sich in einem Werkvertrag allgemein, also ohne genauere Spezifizierung ihrer Tätigkeit und ohne Vorgabe eines bestimmten Zeitraums dazu verpflichtet hätten, eine Reinigung der genannten Verkehrsflächen vorzunehmen;
- keinerlei persönliche Weisungen erteilt worden seien und auch keine Aufsicht im Sinne eines Dienstverhältnisses gegeben gewesen sei; Kontrollen seien lediglich fallweise erfolgt und auch dann niemals betreffend die Art und Weise der Leistungserbringung, sondern immer ausschließlich im Hinblick auf das Ergebnis (also die Sauberkeit der Liegenschaft); auch die Bf. werde entsprechend von ihren Auftraggebern kontrolliert und am Ergebnis ihrer Tätigkeit (spezifisch Werkvertrag) gemessen; genau dies habe auch für die Subunternehmer zugetroffen;
- es den Subunternehmern absolut freigestanden sei, sich jederzeit durch andere Personen vertreten zu lassen;

- mit den Subunternehmern im Einzelfall vor Abschluss des Vertrages das zu übernehmende Objekt besichtigt worden sei und mit diesen dann nach Kalkulation eines entsprechenden Zeitaufwandes und inhaltlicher Erörterung des Leistungsumfanges ein bestimmter Werkvertrag abgeschlossen worden sei; die Subunternehmer seien jederzeit dazu berechtigt gewesen, den Auftrag abzulehnen und hätten auch in diesem Fall später neue Aufträge bekommen, je nach Interessenslage;
 - die Subunternehmer seien regelmäßig auch für andere Auftraggeber tätig gewesen;
 - die Subunternehmer seien ordnungsgemäß bei der SVA der gewerblichen Wirtschaft gemeldet gewesen und hätten auch über eine aufrechte Gewerbeberechtigung verfügt.
- Damit seien aber die zentralen, von der Rechtsprechung herausgebildeten Elemente eines Arbeitsvertrages gerade nicht gegeben, sodass sich sämtliche Werkunternehmer, die von dieser Einstufung durch die Behörde betroffen seien, korrekt bei der SVA der gewerblichen Wirtschaft angemeldet hätten und die Bf. keine Verpflichtung zur Abführung von Abgaben für diese Personen treffen würde.

Das konkrete Unternehmerrisiko, das von der Rechtsprechung als zentrales Element angesehen werde, würden daher ebenfalls die Werkvertragsnehmer tragen. Konkret würden die Werkvertragsunternehmer das Risiko tragen, für ihre Arbeiten länger zu brauchen als sie kalkuliert hätten, sodass ihnen die Nachteile aus einer entsprechenden Honorierung zufallen würden. Sie würden auch das Auftragsrisiko tragen, also, dass sie keine Aufträge bekommen würden. Die Werkunternehmer würden auch sonst jedes erdenkliche Risiko tragen, sodass dieser Aspekt wohl ausschließlich zugunsten der Bewertung als Werkvertrag heranzuziehen sei. Auch Weisungsgebundenheit liege hier, im Sinne einer persönlichen Weisungsgebundenheit im Hinblick auf die konkrete Arbeitsleistung, nicht vor. Die Mitarbeiter der Bf. könnten daher den Subunternehmern im Zuge ihrer Arbeitsausführung keinesfalls Weisungen erteilen, und die Vertragspartner würden auch während ihrer Arbeitserfüllung keinesfalls kontrolliert werden. Eine Kontrolle finde teilweise nach Vollendung des Werkes statt. Dies sei ebenso üblich für einen Werkvertrag.

Der von der Behörde herangezogene Eingliederungsbegriff, wonach es ausreiche, wenn eine Person "kontinuierlich und über einen bestimmten Zeitraum Tätigkeiten erbringt, mit denen der Unternehmenszweck des Betriebes des Arbeitgebers verwirklicht" werde, erscheine absolut unbrauchbar, zumal die Behörde daran die höchstgerichtliche Vermutung knüpfen wolle, dass eine unselbständige Erwerbstätigkeit vorliege. Jeder Subunternehmer, ja sogar jeder Lieferant eines Unternehmens, verwirkliche dessen Unternehmenszweck. Nach dieser Definition wären also sämtliche Lieferanten und Subunternehmer, die nur längere Zeit für den Auftraggeber tätig seien (offensichtlich sei nicht vorausgesetzt, dass Dauerschuldverhältnisse vorliegen würden, es sollten schon wiederholte Werkverträge genügen) der Vermutung einer unselbständigen Erwerbstätigkeit ausgesetzt. Das dürfte überblicksmäßig auf die Hälfte der österreichischen

Gewerbetreibenden zutreffen und würde - das dürfte offensichtlich nicht ganz ungewollt sein - zur Schaffung weitreichender zusätzlicher Versicherungsverhältnisse zugunsten der Versicherungsträger der unselbständig Erwerbstätigen führen. Dem Gesetz könne ein solches Kriterium freilich nicht entnommen werden. Es wäre auch überhaupt nicht im Sinne der ursprünglichen Erwägungen des Gesetzes, derartig weitreichend unselbständige Erwerbsverhältnisse anzunehmen, zumal äußerst fraglich erscheine, ob alle diese von der Versicherung angeblich geschützten Dienstnehmer wirklich den Wunsch hätten, als unselbständig Erwerbstätige eingestuft zu werden. Eine solche Einstufung hätte ja andererseits den Nachteil, dass dann dem Dienstgeber verunmöglicht werde, einen flexiblen Vertrag mit dieser Person abzuschließen, obwohl ein solcher Wunsch häufig auch auf Auftragnehmerseite bestehe. Diese würden ja nicht nur das unternehmerische Risiko an ihrer Tätigkeit tragen, sie hätten auch die unternehmerischen Erwerbschancen, die beispielsweise darin liegen würden, dass sie durch besonders schnelle und besonders fleißige Tätigkeit auch besonders viel Entgelt erzielen könnten. Sie könnten auch jederzeit, wenn ihnen der Sinn danach stehe, Aufträge ablehnen und damit selbst bestimmen, ob sie zu bestimmten Zeiten mehr oder weniger tätig sein möchten. Immerhin dürfe nicht übersehen werden, dass alle betroffenen Personen auch einen Werkvertrag abgeschlossen hätten, ohne dazu gezwungen gewesen zu sein.

Weiters hat das Finanzamt die an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer (mit Honorarnoten abgerechneten und in den Kalenderjahren 2009-2012) ausbezahlten Vergütungen sowie die an diesen (in den Kalenderjahren 2010-2012) geleisteten Reisekostenersätze in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages dazu einbezogen (§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 iVm § 41 Abs. 3 FLAG 1967). Für den Zeitraum Juni 2012 erfolgte auch die Einbeziehung einer Vergleichssumme in diese Bemessungsgrundlage mit der Begründung, dass von diesem Entgelt kein Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag entrichtet worden sei.

Weiters hat die Bf. eingewendet, dass für (in der Beschwerde namentlich genannte) Dienstnehmer zu Unrecht eine Nachverrechnung mit der Begründung, diese seien kollektivvertraglich unterentlohnt worden, erfolgt sei und dass betreffend weiterer (namentlich genannter Dienstnehmer) - ebenfalls zu Unrecht - davon ausgegangen worden sei, dass im Widerspruch zum Kollektivvertrag Urlaubszahlungen rückgerechnet worden seien.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 17. März 2016** hat das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und diese Entscheidung mit der Stellungnahme des Prüfungsorgans zur Beschwerde und somit wie folgt begründet: Die einzelnen Tätigkeiten jedes einzelnen Dienstnehmers seien nicht relevant, da es sich immer um Hilfstätigkeiten, die keinen ins Gewicht fallenden Gestaltungsspielraum des Dienstnehmers erlaubten, handle. Die einzelnen Tätigkeiten könnten den Verträgen entnommen werden und seien u.a. Glasflächenreinigung, Fensterreinigung, Ladezonenreinigung, Demontage und

Ausfallsarbeiten sowie Parkplatzreinigung in bzw. bei diversen XYa-KG Filialen. Beurteile man die Tätigkeiten nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt, so sei davon auszugehen, dass es sich dabei in Wahrheit um sog. Hilfsarbeiten, nämlich einfache manipulative Tätigkeiten, wie es bei Reinigung üblich sei, handle, die keine besondere Ausbildung erforderten und bei denen der Gestaltungsspielraum des Ausführenden begrenzt sei. Da es sich immer um gleichartige Tätigkeiten handle und es für die Feststellung eines Dienstverhältnisses nicht relevant sei, ob der Vertrag für einen bestimmten Zeitraum oder auf unbestimmte Zeit abgeschlossen werde, sei die Begründung logischerweise immer die gleiche. Dienstleistungsverpflichtungen könnten sowohl auf bestimmte als auch auf unbestimmte Zeit vereinbart werden, allein daraus könne nicht abgeleitet werden, ob es sich um einen Werk- oder Dienstvertrag handle. Ein Werkvertrag liege nur vor, wenn Vertragsinhalt die entgeltliche Herstellung eines Werkes im Sinne einer individualisierten, konkretisierten und gewährleistungstauglichen Leistung sei, die eine in sich geschlossene Einheit bilde. Würden laufend zu erbringende Dienstleistungen nur in (zeitliche oder mengenmäßige) Abschnitte zerlegt und zu "Werken" erklärt ("atomisierte" Vertragsverhältnisse), spreche der wahre wirtschaftliche Gehalt gegen eine selbständige Tätigkeit. Häufig würden Gewerbescheine für einfache Hilfstätigkeiten gelöst (Verspachteln von Gipskartonplatten, Montage von Betonfertigteilen, Montagetätigkeiten, Zustelldienste, Reinigungsarbeiten). Bei einfachen manuellen Hilfstätigkeiten gehe die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes davon aus, dass aufgrund des geringen Gestaltungsspielraums bei der Ausübung und bei Eingliederung in den Betrieb des Dienstgebers von einem Dienstverhältnis auszugehen sei. Atypische Umstände könnten noch gegen einen Dienstvertrag sprechen. Solche atypischen Umstände wären:

- eine eigene betriebliche Organisation;
- nennenswerte Betriebsmittel;
- das Treffen eigener unternehmerischer Entscheidungen;
- unternehmerisches Auftreten am Markt (Werbung);
- in maßgeblicher Weise auch für andere Auftraggeber tätig zu werden.

Die Eingliederung (Integration) in den Betrieb sei im Bericht wie folgt dargelegt worden: "Die kontinuierliche und über einen bestimmten Zeitraum andauernde Erbringung von Tätigkeiten, mit denen der Unternehmenszweck des Betriebes des Arbeitgebers verwirklicht wird, bewirkt demnach eine entsprechende Eingliederung. Aufgrund dieses funktionalen Begriffs 'Eingliederung' kommt somit Elementen wie einer freien Zeiteinteilung oder der fehlenden Verpflichtung, die Tätigkeiten in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers zu erbringen, keine primäre Bedeutung zu. Stellt somit eine natürliche Person dem Arbeitgeber zur Erfüllung der von diesem am Markt angebotenen Leistungen ihre Arbeitskraft für eine bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Verfügung, wird daher regelmäßig vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses auszugehen sein". Die Aussage, dass dann auch der Vertrag zwischen der Bf. und der Firma XYa-KG ein Dienstverhältnis

darstelle, sei auch schon im Zuge der Prüfung vorgebracht worden. Die seitens des Prüfungsorgans dagegen vorgebrachten Argumente, dass es sich hierbei (Anmerkung: bei der Bf.) um eine eigenständige Firma mit Infrastruktur (Betriebsgebäude, Dienstnehmer, Homepage, selbständiger Marktauftritt, Bilanzen) handle und mit den Reinigungskräften auf Werkvertragsbasis (keine eigenen Dienstnehmer, kaum der deutschen Sprache mächtig, kein eigener Marktauftritt ...) nicht zu vergleichen sei, seien scheinbar nicht zur Kenntnis genommen worden.

Wie in der Beschwerde vorgebracht, seien die Tätigkeiten soweit wie möglich durch eigene Mitarbeiter der Bf. durchgeführt worden und nur wenn die eigenen Mitarbeiter nicht ausgereicht hätten, seien diese Arbeiten von den sogenannten "Werkvertragsnehmern" erledigt worden.

Für die Reinigungstätigkeiten lt. den Werkverträgen seien grundsätzlich keine wesentlichen Betriebsmittel erforderlich gewesen. Die in der Niederschrift des Herrn XY9 angeführten eigenen Betriebsmittel habe dieser nicht belegen wollen oder nicht belegen können. Jedenfalls habe er sich geweigert, die Buchhaltungsunterlagen, die die Anschaffung der Betriebsmittel bzw. Wartungskosten enthalten würden, vorzulegen. Eine weitere Befragung einzelner Dienstnehmer sei nicht notwendig gewesen, da bereits Urteile mit Befragungen vorliegen würden und die Sachverhalte immer die gleichen gewesen seien. Seitens der Bf. sei zu keinem Zeitpunkt vorgebracht worden, dass die Sachverhalte bei den einzelnen Dienstnehmern unterschiedlich gewesen wären bzw. worin Unterschiede bestanden haben sollten.

Konkret sei festzuhalten, dass

- es sich bei der Verpflichtung zur Reinigung von Verkehrsflächen um eine Dienstleistung gehandelt habe; die Auftragnehmer hätten lediglich ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt;
- bezüglich der Weisungsgebundenheit auf die Ausführungen im Bericht verwiesen werde;
- da die sogenannten "Subunternehmer" keine Dienstnehmer (Hilfskräfte) angemeldet gehabt hätten davon auszugehen sei, dass die Tätigkeiten persönlich oder im Familienverband erbracht worden seien;
- laut den vorliegenden Verträgen meistens Pauschalen vereinbart gewesen seien, vereinzelt auch Stundenlöhne; es habe zeitlich unbegrenzte Verträge gegeben, aber auch Verträge mit kurzen (unter einem Monat) oder auch längeren (mehrere Monate) Zeiträumen;
- dass Aufträge abgelehnt werden konnten könne sein, aber sobald ein Auftrag angenommen worden sei, habe dieser durchgeführt werden müssen; diese Tatsache stünde einem Dienstverhältnis nicht entgegen;
- dass einige von den Auftragnehmern eventuell weitere unselbständige Beschäftigungen hatten; von mehreren Auftraggebern sei aber nicht auszugehen, da auch die Beitragsgrundlagen in der SV der gewerblichen Wirtschaft, d.h. auch in der

Einkommensteuererklärung (falls überhaupt vorhanden) nicht wesentlich höher gewesen seien, als die bei der Bf. erzielten Verdienste; auch die niederschriftliche Angabe des Herrn XY9 (zwei Auftraggeber: Fensterputzen auf Tankstelle, zweiten wisse er nicht mehr) lasse vermuten, dass es sich um mehrere Dienstverhältnisse und nicht um mehrere Auftraggeber gehandelt habe;

- die von den sog. Werkvertragsnehmern abgeschlossenen Vereinbarungen als "Werkverträge" bezeichnet worden seien, sei ebensowenig entscheidungsrelevant wie der Umstand, dass die sog. Werkvertragsnehmer bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft versichert gewesen seien und über eine Gewerbeberechtigung verfügt hätten.

Bei der Beurteilung, ob eine Leistungsbeziehung die Tatbestandsvoraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfülle, komme es weder auf die von den Vertragspartner gewählte Bezeichnung des Vertragswerkes an (VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071; vom 28. April 2004, Zl. 2000/14/0125; vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0079), noch darauf, wie eine Rechtsbeziehung auf anderen Gebieten, wie beispielsweise dem Sozialversicherungsrecht oder dem Gewerberecht, zu beurteilen sei (VwGH vom 22. März 2010, Zl. 2009/15/0200; vom 2. Februar 2010, Zl. 2009/15/0191; vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071). Entscheidend seien vielmehr die tatsächlich verwirklichten Vereinbarungen (VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071; vom 28. April 2004, Zl. 2000/14/0125; vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0079).

Da nach dem Gesamtbild der Tätigkeit die Merkmale der Unselbständigkeit gegenüber den der Selbständigkeit überwiegen würden, lägen jedenfalls Dienstverhältnisse gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor.

Zu der in der Beschwerde behaupteten Unterentlohnung und Rückverrechnung der Urlaubszahlungen hat das Finanzamt ausgeführt, dass aus diesem Titel weder Lohnsteuer, noch Dienstgeberbeiträge (samt Zuschlag) nachgefordert worden seien.

Diesen Ausführungen hat die Bf. in ihrem **Vorlageantrag vom 14. April 2016** Folgendes entgegen gehalten:

Die belangte Behörde habe ausgeführt, dass die konkreten Tätigkeiten der Dienstnehmer nicht von Relevanz seien, weil es sich immer nur um "Hilfstätigkeiten" gehandelt habe, die den Dienstnehmern keinen ins Gewicht fallenden Gestaltungsspielraum erlaubt hätten. Dagegen habe die Bf. bereits vorgebracht, dass die alleinige Beurteilung der ausgeübten Tätigkeit keinesfalls Aufschluss über die Qualifikation eines Beschäftigungsverhältnisses geben könne. Natürlich gebe es auch noch andere Kriterien, die sehr wohl eine Rolle spielten und die von der Bf. auch in der Beschwerde erörtert worden seien. Das Kriterium, welche Arbeiten konkret erbracht worden seien, könne aber jedenfalls keine Rolle spielen im Gegensatz bspw. zur betrieblichen Organisation (udgl.). Man müsse an dieser Stelle also festhalten, dass es völlig gleichgültig sei, ob ein Atomforscher oder eine Reinigungskraft beschäftigt würden, da die Kriterien für die Beurteilung ihres Tätigkeitsverhältnisses immer

die gleichen sein müssten. Der Vermutungssatz, ein Atomforscher, der einen besonderen Gestaltungsspielraum bei seiner Tätigkeit habe, wäre eher als unselbständig Tätiger (*gemeint wohl: als selbständig Tätiger*), eine Reinigungskraft eher als selbständig Tätige (*gemeint wohl: als nichtselbständig Tätige*) zu beurteilen, könne keinesfalls auf gesetzliche Grundlagen und schon gar nicht auf sinnvolle Bewertungsgesichtspunkte gestützt werden. Von Belang müssten also andere Kriterien sein.

Nach Ansicht der belangten Behörde würde ein Werkvertrag nur dann vorliegen, wenn der Vertragsinhalt die entgeltliche Herstellung eines Werkes im Sinne einer "individualisierten, konkretisierten und gewährleistungstauglichen Leistung ist, die eine in sich geschlossene Einheit bildet". Genau dies liege im gegenständlichen Fall vor, da keineswegs "atomisierte" Vertragsverhältnisse vereinbart worden seien. Die Behörde dürfte diesen Ausdruck im Sinne einer Unzulässigkeit der Zerlegung üblicherweise als Einheit betrachteter Dienstleistungen in viele kleine Bestandteile sehen. Durch eine solche Vorgehensweise könnte man die Regelungen des Werkvertrages aushebeln, da die Geltendmachung der Gewährleistung für jedes einzelne Arbeitsdetail wiederum zu einem Weisungsrecht führen müsste. Nichts dergleichen sei hier der Fall. Die Auftragnehmer stellten entgeltlich eine bestimmte Endleistung, die exakt individualisiert und konkretisiert sei, her. Konkret müsse ein bestimmter Bereich gesäubert werden, der natürlich auch gewährleistungsrechtlich relevant sei. Reinigungsarbeiten könnten gar nicht anders vergeben werden, sodass von einer "Atomisierung" der Vertragsverhältnisse keine Rede sein könne. Es würden also nicht einzelne Aufträge dafür vergeben, den Boden zu reinigen und gesondert den Mistkübel zu entleeren, etc., sondern es werde ein Gesamtauftrag für ein bestimmtes, keinesfalls minimales, Objekt, für einen bestimmten Zeitraum vergeben, sodass durchaus von großer Relevanz sei, ob tatsächlich Weisungen erteilt worden seien, oder ob die Auftragnehmer ihre Tätigkeiten ergebnisorientiert und nach der exakten Umschreibung des Endergebnisses erbracht hätten. Letzteres sei nämlich der Fall, weshalb ein Werkvertrag vorliege. Die Behörde habe dazu aber nicht einmal Erhebungen angestellt.

Was die Qualifikation als Werkvertrag betreffe, sei vor allem wesentlich, ob der Dienstnehmer seine Arbeitskraft in persönlicher Abhängigkeit schulde, oder eben ein bestimmtes Werk. Dabei sei es verständlicherweise von entscheidender Bedeutung, ob der Dienstnehmer selbst tätig werden müsse (spreche für die Zurverfügungstellung seiner Arbeitskraft) oder ob er das Ergebnis auch auf jede andere denkbare Art und Weise herstellen dürfe. Letzteres sei hier der Fall. Es sei nach den vorliegenden Verträgen und dem gelebten Vertragsverhältnis nicht entscheidend, auf welche Art und Weise die Subunternehmer ihre Tätigkeit erbringen würden. Genauso sei es auch vereinbart worden. Es sei auch völlig unerheblich, ob Subunternehmer Hilfskräfte angemeldet hätten oder nicht. Sie könnten jederzeit, wenn sie es wünschten, andere Personen heranziehen oder sich von diesen vertreten lassen.

Die belangte Behörde habe selbst darauf hingewiesen, dass in der Regel Pauschalen

vereinbart worden seien und nur gelegentlich Stundenlöhne. Schon unter diesem Aspekt wäre es von Interesse gewesen, eine Unterscheidung für die einzelnen Dienstnehmer zu treffen. Vor allem die Vereinbarung eines bestimmten Pauschalpreises würde gegen ein Dienstverhältnis sprechen, da es völlig im Belieben des Werkunternehmens stehe, auf welche Art und mit welchem Aufwand er das vereinbarte Werk herstelle. Auch Stundenlöhne würden nicht per se gegen die Qualifikation als Dienstvertrag sprechen. Gerade die Differenzierung zwischen den verschiedenen Zeiträumen der Verträge zeige, dass hier - je nach Bedarf - vor allem einzelfallbezogen bestimmte Objekte an Subunternehmer vergeben worden seien und keinesfalls arbeitsrechtliche Bestimmungen umgangen werden sollten.

Es liege in der Natur von Verträgen (welchen auch immer), dass sie verbindlich seien. Jeder Auftrag müsse, sobald er angenommen worden sei, durchgeführt werden. Dieses Kriterium treffe auf jeden einzelnen zweiseitig verbindlichen Vertragstypus zu, weshalb es schwerlich für eine Abgrenzung zwischen zwei Vertragstypen Anwendung finden könne. Auch ein Werkvertragsnehmer habe die Vertragstreue zu wahren. Im Unterschied zu Werkvertragsnehmern könnten Dienstnehmer aber der Vorsehung des Gesetzes nach bestimmte Aufträge nicht so einfach ablehnen. Sie hätten sich zur Verfügungstellung ihrer Arbeitsleistung verpflichtet. Die von der Bf. beschäftigten Auftragnehmer hätten aber sehr wohl einzelne neue Aufträge - je nach ihrem Bedarf - ablehnen können, sodass hierin ein Merkmal eines Werkvertrages liege.

Problematisch sei, dass die Behörde sich weiterhin weigere, konkrete Feststellungen zu den einzelnen Dienstnehmern und deren Verhältnissen zu treffen. Natürlich sei es auch belangvoll, ob jemand nur einen einzigen Auftraggeber habe, von dem er zumindest wirtschaftlich abhängig sei, oder ob eine solche wirtschaftliche Abhängigkeit auf Grund zahlreicher Beschäftigungsverhältnisse nicht bestehe. Dies könne nicht das einzige Argument darstellen, es sei aber sehr wohl zu berücksichtigen, was die Behörde jedoch unterlassen habe.

Der Behauptung der Behörde schließlich, auf die Bezeichnung der Verträge komme es nicht an, müsse aufs Schärfste widersprochen werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei grundsätzlich von der Richtigkeit des Vereinbarten auszugehen, sodass eine Umqualifikation von Seiten der Verwaltungs- oder Finanzbehörden jedenfalls auf Grundlage konkreter und bestimmter Tatsachen, die der Richtigkeit der von den Parteien vorgenommenen Qualifikation widersprechen müssten, vorgenommen werden müsste. Die Behörde habe hier aber keine ausreichenden Ermittlungen vorgenommen, die zu einer Umqualifikation führen könnten. Man müsse der Behörde nämlich schon entgegenhalten, dass sie zwar einerseits konkrete Feststellungen zu den einzelnen Beschäftigungsverhältnissen verweigere, andererseits aber den klaren und deutlichen Inhalt des Vertrages nicht als entscheidungsrelevant würdigen möchte. Der einzige Umstand, der nach Ansicht der Behörde hier wirkliche Bedeutung haben dürfte, sei

jener, dass die von der Bf. beschäftigten Personen keine eine besondere Ausbildung erfordernde Tätigkeiten durchgeführt hätten und keinen eigenständigen Marktauftritt gehabt hätten. Weder das eine noch das andere Argument könne als besonders taugliches Argument betrachtet werden, im Gegensatz zu zahlreichen anderen Argumenten, die für das Vorliegen eines Werkvertrages sprechen würden. Die reine Bildungsvoraussetzung für eine berufliche Tätigkeit könne wohl kaum ein besonders relevantes Kriterium sein, auch nicht der Werbeauftritt.

Auf die in der Beschwerde (noch) behauptete Unterentlohnung und Rückverrechnung der Urlaubszahlungen ist die Bf. im Vorlageantrag nicht mehr eingegangen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und Abs. 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG) 1998.

Die in § 47 Abs. 2 EStG 1988 enthaltene Definition des Dienstverhältnisses ist eine eigenständige des Steuerrechtes; sie ist weder dem bürgerlichen Recht, noch dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Durch sie soll ein tatsächliches Verhältnis, oder mit anderen Worten, ein Zustand umschrieben werden (VwGH vom 22. Jänner 1986, Zl. 84/13/0015; vom 31. März 1987, Zl. 84/14/0147). Bei der Beurteilung, ob eine Leistungsbeziehung die Tatbestandsvoraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt, kommt es daher weder auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung des Vertragswerkes an (VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071; vom 28. April 2004, Zl. 2000/14/0125; vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0079), noch darauf, wie eine Rechtsbeziehung auf anderen Gebieten, wie beispielsweise dem Sozialversicherungsrecht, dem Arbeitsrecht oder dem Gewerberecht,

zu beurteilen ist (VwGH vom 22. März 2010, Zl. 2009/15/0200; vom 2. Februar 2010, Zl. 2009/15/0191; vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071). Dass die zwischen der Bf. und den Reinigungskräften abgeschlossenen Vereinbarungen ausdrücklich als "Werkvertrag" bezeichnet wurden, kommt daher ebensowenig eine entscheidungsrelevante Bedeutung zu wie dem Umstand, dass die Reinigungskräfte bei der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft gemeldet waren und über eine Gewerbeberechtigung verfügt haben. Gerade die Innehabung eines Gewerbebescheines dient in vielen Fällen dazu, abhängige Beschäftigungsverhältnisse zu verschleiern (VwGH vom 21. Dezember 2011, Zl. 2010/08/0129). Entscheidend sind vielmehr die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen (VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071; vom 28. April 2004, Zl. 2000/14/0125; vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0079).

Nach der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis dann vor, „wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet“. Das steuerrechtliche Dienstverhältnis ist daher charakterisiert durch das „Schulden der Arbeitskraft“. Das Schulden der Arbeitskraft bedeutet, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft für eine bestimmte oder für eine unbestimmte Zeit zur Verfügung stellt. Seinem Wesen nach stellt das Dienstverhältnis zwar ein Dauerschuldverhältnis dar (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Rz 15 zu § 47 und die dort angeführt Rechtsprechung); jedoch kann auch eine nur kurz dauernde oder nur vorübergehende Beschäftigung ein Dienstverhältnis begründen (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Rz 53 zu § 47 und die dort angeführt Rechtsprechung). Entgegen der von der Bf. vertretenen Auffassung ist es daher nicht von Belang, ob die sog. Werkverträge auf bestimmte oder auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wurden.

Wenn die Bf. zur Darlegung ihres Rechtsstandpunktes auf die (zu § 4 ASVG ergangene) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verweist, wonach die vertragliche Gestaltung einer Beschäftigung zunächst die Vermutung der Richtigkeit (im Sinne einer Übereinstimmung mit der Lebenswirklichkeit) für sich habe (VwGH vom 14. März 2001, Zl. 96/08/0301), so ist ihr entgegenzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof in einem ebenfalls die vertragliche Gestaltung betreffenden Erkenntnis aber auch ausgesprochen hat, dass bei einer Unbestimmtheit der zu erbringenden (vertraglich vereinbarten) Leistungen, die erst bei der Durchführung des Vertrages im Einzelfall konkretisiert bzw. individualisiert werden, kein Werkvertrag vorliegt (VwGH vom 22. Jänner 2003, Zl. 99/08/0055). Ein Werkvertrag liegt nämlich nur dann vor, wenn es sich bei dem „Werk“ um eine schon im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit handelt. Die Verpflichtung aus einem Werkvertrag besteht darin, die genau umrissene Leistung (in der Regel zu einem bestimmten Termin) zu erbringen (VwGH

vom 15. Mai 2009, Zl. 2009/09/0094, mwN). In den zwischen der Bf. und den Reinigungskräften abgeschlossenen sog. Werkverträgen heißt es beispielsweise nur "Glasflächenreinigung in div XYa-KG Filialen" (sog. Werkvertrag XY1 vom 05.09.2012) oder "Einfache Reinigungsarbeiten in div XYa-KG Filialen" (sog. Werkvertrag XY4 vom 01.03.2012). Diesen (für mehrere Monate abgeschlossenen) Vereinbarung ist nicht einmal zu entnehmen, welche XYa-KG Filialen die Reinigungskräfte konkret zu reinigen hatten und wie oft sie diese zu reinigen hatten. Auch den anderen sog. Werkverträgen mangelt es an der für das Vorliegen eines (echten) Werkvertrages erforderlichen Bestimmtheit. Damit in Einklang stehen auch die von den Reinigungskräften gelegten Rechnungen, in denen es (beispielsweise) nur heißt "Reinigung div Tätigkeiten" (XY4, Rechnung vom 12.05.2012; XY5, Rechnung vom 04.06.2012) oder "Reinigung für Hilfsarbeiten" (XY6, Rechnung vom 03.04.2012). Dass die Reinigungskräfte, deren Dienstnehmereigenschaft im ggstdl. Fall zu beurteilen ist, keine eigenständig abgrenzbaren Werke erbracht haben, geht auch aus dem Bescheid des Landeshauptmannes von Niederösterreich vom 11. Juni 2012, GS5-A-948/1327-2011, hervor, wonach Herr XY8, dessen Dienstnehmereigenschaft (§ 4 ASVG) in diesem Verfahren zu beurteilen war, zusammen mit einem (anderen) Dienstnehmer der Bf. (am 17.01.2011) in einer XYa-KG Filiale Fenster geputzt hat.

Das Bundesfinanzgericht gelangt daher zu dem Ergebnis, dass zwischen der Bf. und den Reinigungskräften die Ausführung einzelner Werke weder vereinbart war, noch dass solche tatsächlich erbracht wurden. Das Vorliegen von Werkverträgen ist daher - entgegen der von der Bf. vertretenen Auffassung - zu verneinen. Die Reinigungskräfte haben der Bf. vielmehr ihre Arbeitskraft für die Durchführung von Reinigungsarbeiten zur Verfügung gestellt. Für diese Beurteilung spricht auch der Umstand, dass die Bf. die Reinigungskräfte (nur) zur Abdeckung von Auslastungsspitzen herangezogen hat und die Reinigungskräfte damit - wie auch aus dem oa. Verfahren betreffend XY8 hervorgeht - die gleichen (Reinigungs)Arbeiten wie die Dienstnehmer der Bf. durchgeführt haben.

Die Bf. hat in diesem Zusammenhang auch eingewendet, dass die Tätigkeit jeder einzelnen Reinigungskraft gesondert zu betrachten sei und dass die Reinigungskräfte dazu auch nicht befragt worden seien. Dem ist entgegenzuhalten, dass - wie auch das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung vom 17. März 2016 ausgeführt hat - die Bf. der Feststellung, dass es sich dabei um die eingangs beschriebenen Reinigungsarbeiten (Vorplatz-, Parkplatz-, Ladezonen- und Glasflächenreinigung udgl.) gehandelt hat, im gesamten Verfahren nicht entgegen getreten ist. Da es für die Beurteilung, ob Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen, nicht darauf ankommt, ob eine Reinigungskraft beispielsweise Glasreinigungsarbeiten durchgeführt hat oder ob sie die Ladezone gereinigt hat und in welcher Filiale der Firma XY-KG sie diese Tätigkeiten durchgeführt hat, konnte eine Auseinandersetzung mit der Frage, welche Tätigkeiten jede einzelne Reinigungskraft konkret durchgeführt hat, unterbleiben. Wozu die

Reinigungskräfte befragt hätten werden sollen, hat die Bf. überhaupt offen gelassen. Dem diesbezüglichen Einwand der Bf. kommt daher keine Berechtigung zu.

Wie bereits ausgeführt worden ist, liegt ein Dienstverhältnis dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dazu muss der Arbeitnehmer "unter der Leitung des Arbeitgebers stehen oder im geschäftlichen Organismus eingegliedert und dessen Weisungen zu folgen verpflichtet" sein (§ 47 Abs. 2 EStG 1988). Weisungsgebundenheit und organisatorische Eingliederung sind daher nach der Legaldefinition die maßgeblichen Kriterien eines Dienstverhältnisses (so auch: VwGH vom 21. Oktober 2010, Zl. 2009/15/0001; vom 28. Oktober 2010, Zl. 2007/15/0177; vom 29. April 2010, Zl. 2008/15/0103; vom 22. März 2010, Zl. 2009/15/0200; vom 2. Februar 2010, Zl. 2009/15/0191; vom 28. Mai 2009, Zl. 2007/15/0163; vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071). Diese beiden Merkmale lassen sich jedoch nicht eindeutig voneinander abgrenzen und bedingen einander teilweise; ist eine Person weisungsgebunden, dann ist dies auch bei der Beurteilung der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zu berücksichtigen; andererseits wird eine Person, die eingegliedert ist, auch eher einem Weisungsrecht unterliegen (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 23 zu § 47).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie in der unmittelbaren Einbindung der Tätigkeit in die betrieblichen Abläufe des Arbeitgebers (VwGH vom 29. Juli 2010, Zl. 2007/15/0223; vom 15. September 1999, Zl. 97/13/0164).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die – für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses maßgeblichen – persönlichen Weisungen auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft ausgerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (VwGH vom 28. Oktober 2010, Zl. 2007/15/0177; vom 21. Oktober 2010, Zl. 2009/15/0001; vom 22. März 2010, Zl. 2009/15/0200 vom 28. Mai 2009, Zl. 2007/15/0163).

Die Bf. hat als Auftragnehmerin, insbesondere der Firma XY-KG, vorwiegend die Durchführung von Reinigungsarbeiten übernommen. Immer dann, wenn sie die übernommenen (Reinigungs)Arbeiten mit ihren eigenen Dienstnehmern nicht bewältigen konnte, hat die Bf. Reinigungskräfte herangezogen, denen sie gesagt hat, wo (in welcher Filiale der Firma XY-KG) sie die (Reinigungs)Arbeiten durchführen müssen, welche Tätigkeiten sie konkret durchführen müssen (Reinigung der Glasflächen, Ladezonen usw.) und wie oft sie diese (innerhalb der vereinbarten Vertragsdauer) durchführen müssen. Die

Bf. hat damit gegenüber den Reinigungskräften, die ihr - wie bereits ausgeführt - ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt haben, ein von der Intention, gegenüber ihren (eigenen) Auftraggebern eine vertragskonforme Auftragserfüllung sicherzustellen, getragenes und damit auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft ausgerichtetes, (persönliches) Weisungsrecht ausgeübt und die Reinigungskräfte damit in die in ihrem Unternehmen bestehenden betrieblichen Abläufe eingegliedert. Weisungsgebundenheit und Eingliederung - im Sinne der dargestellten Rechtsprechung - sind daher zu bejahen. Bei einer - wie auch hier vorliegenden - auf die vertragskonforme Auftragserfüllung (der von der Bf. übernommenen Aufträge) ausgerichteten Koordination der Arbeitseinsätze kann nämlich - entgegen der von der Bf. wiederholt vorgebrachten gegenteiligen Auffassung - an der betrieblichen Integration und der damit zwangsläufig einhergehenden persönlichen Weisungsbefugnis des Arbeitgebers (= der Bf.) kein Zweifel bestehen (in diesem Sinn auch: VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071).

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 (VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071). Im gegenständlichen Fall hat die Bf. den Reinigungskräften (nur) "mitgeteilt, zu welchen finanziellen Bedingungen der Auftrag vergeben werden könnte" (Schriftsatz der Bf. vom 13. November 2014). Davon, dass die Reinigungskräfte die Einnahmenseite "maßgeblich beeinflussen" hätten können, kann daher nicht die Rede sein. Das Vorliegen eines Unternehmerrisikos ist daher schon aus diesem Grunde zu verneinen. Auf den von der Bf. in der Beschwerde erhobenen Einwand, dass die Reinigungskräfte das Risiko getragen hätten, sich "verkalkuliert" zu haben, braucht daher nicht mehr eingegangen zu werden. Gegen das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses spricht auch, dass die Bf. die Reinigungskräfte (nur) zur Abdeckung von Auftragsspitzen herangezogen und ihnen (nur) die Arbeiten zugeteilt hat, die sie mit den eigenen Dienstnehmern nicht (mehr) bewältigen konnte, sodass es den Reinigungskräften nicht möglich war, ihre Arbeit auszuweiten und so (von der Bf.) ein höheres Entgelt zu erzielen.

Auch die im gegenständlichen Fall zum Teil erfolgte Entlohnung nach einem fixen Stundensatz spricht gegen das Vorliegen eines (einnahmenseitigen) Unternehmerwagnisses (VwGH vom 2. Februar 2010, Zl. 2009/15/0191; vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0079; vom 2. Juli 2002, Zl. 2000/14/0148).

In ihrer Beschwerde hat die Bf. ua. auch vorgebracht, dass die Reinigungskräfte ausschließlich eigene Betriebsmittel verwendet hätten. Dem ist entgegenzuhalten, dass Herr XY9 zwar behauptet hat, seine eigenen Arbeitsmittel verwendet zu haben (Niederschrift vom 12. September 2014), die Erbringung damit in Zusammenhang stehender Nachweise (Buchhaltungsunterlagen) aber verweigert hat (Beschwerdevorentscheidung vom 17. März 2016). Und die Geschäftsführerin der Bf., Frau

XY10a, hat im Verfahren GS5-A-948/1327-2011 (Bescheid des Landeshauptmannes von Niederösterreich vom 11. Juni 2012) ausgesagt, dass die Arbeitsmaterialien zur Verfügung gestellt worden sind. Dass die Reinigungskräfte Arbeitsmittel in einem das Vorliegen von steuerrechtlichen Dienstverhältnissen in Frage stellenden Umfang eingesetzt hätten, wird daher nicht als erwiesen erachtet. Im gegenständlichen Fall ist daher sowohl das Vorliegen eines einnahmenseitigen als auch eines ausgabenseitigen Unternehmerrisikos zu verneinen.

Dem Einwand der Bf., die (auch im gegenständlichen Fall vorliegende) Vereinbarung einer Pauschale würde gegen das Vorliegen von Dienstverhältnissen sprechen, ist entgegenzuhalten, dass es keineswegs gegen, vielmehr eher für ein Dienstverhältnis spricht, wenn im wesentlichen gleichbleibende Arbeiten mit einem gleichbleibenden Betrag entlohnt werden (VwGH vom 21. Februar 1984, Zl. 83/14/0102, ebenfalls eine Reinigungskraft betreffend). Überdies spricht die Vereinbarung eines Pauschalentgelts dafür, dass - wie das auch hier der Fall ist - die betreffende Person ihre Arbeitskraft und nicht ein bestimmtes Werk geschuldet hat (VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071) und somit für das Vorliegen von Dienstverhältnissen. Das Vorliegen einer Pauschalentlohnung steht daher der Beurteilung, dass (steuerrechtliche) Dienstverhältnisse vorliegen, nicht entgegen.

Die Bf. hat auch eingewendet, dass die Reinigungskräfte Hilfskräfte heranziehen und sich vertreten lassen hätten können. Dabei handelt es sich zweifelsohne um Elemente, die gegen das Vorliegen von Dienstverhältnissen sprechen. Wie jedoch bereits oben ausgeführt wurde, ist bei der Beurteilung, ob Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen, das Gesamtbild der (tatsächlichen) ausgeübten Tätigkeit dahingehend zu überprüfen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Nichtselbständigkeit überwiegen. Im gegenständlichen Fall sind die Eingliederung und die Weisungsgebundenheit zu bejahen und ist ein Unternehmerwagnis zu verneinen, sodass die genannten Umstände (Vertretung, Heranziehung von Hilfskräften) an dem Gesamtbild eines Dienstverhältnisses nichts Entscheidendes zu ändern vermögen (VwGH vom 25. Mai 1982, Zl. 3038/78). Überdies hat der Verwaltungsgerichtshof die Möglichkeit einer Vertretung bei Reinigungsarbeiten als nicht ausschlaggebend erachtet (VwGH vom 18. Dezember 2013, Zl. 2009/13/0230). Auch mit diesen Einwendungen vermochte die Bf. daher das Vorliegen von (steuerrechtlichen) Dienstverhältnissen nicht in Zweifel zu ziehen.

Die Reinigungskräfte hatten auch die Möglichkeit, die Übernahme ihnen von der Bf. angebotener Arbeiten abzulehnen. Dazu ist Folgendes auszuführen: Es besteht weder eine (rechtliche) Verpflichtung, ein Dienstverhältnis einzugehen, noch eine (rechtliche) Verpflichtung, einen (selbständigen) Auftrag zu übernehmen. Ist aber ein Arbeitnehmer ein Dienstverhältnis eingegangen bzw. hat ein selbständig Tätiger einen Auftrag übernommen,

so wird weder die Weigerung des Dienstnehmers zur Übernahme (einzelner) ihm aufgetragener Arbeiten, noch die Weigerung des selbständig Tätigen, den Auftrag (zur Gänze) durchzuführen, ohne Folgen bleiben: der Dienstnehmer wird mit arbeitsrechtlichen Konsequenzen (uU Entlassung) rechnen müssen, der selbständig Tätige wird damit rechnen müssen, das vereinbarte Entgelt nicht (zur Gänze) zu erhalten. Aus dem Umstand, dass eine angebotene Beschäftigung abgelehnt werden kann ist daher – ebenso wie aus dem Umstand, dass die Annahme eines angebotenen Auftrages abgelehnt werden kann – für die Frage, ob eine (angenommene) Beschäftigung/ein (angenommener) Auftrag selbständig oder nichtselbständig ausgeübt wird nichts zu gewinnen. Der Umstand, dass die Reinigungskräfte die Übernahme (weiterer) ihnen von der Bf. angebotener Arbeiten auch ablehnen konnten, steht daher der Beurteilung, dass hinsichtlich der übernommenen Arbeiten Dienstverhältnisse vorliegen, nicht entgegen.

Zum Einwand der Bf., dass die Reinigungskräfte auch noch andere Auftraggeber gehabt hätten: Mehrere parallel bestehende Auftragsverhältnisse bzw. Dienstverhältnisse sind im Wirtschaftsleben nicht ungewöhnlich. Aus dem Umstand, dass die Reinigungskräfte auch noch anderen Beschäftigungen nachgegangen sein sollen, lässt sich für die Beurteilung, ob sie ihre Tätigkeit für die Bf. im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt haben, daher nichts gewinnen. Dem diesbezüglichen Einwand kommt somit ebenfalls keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu.

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts ist das Finanzamt daher zu Recht zu dem Ergebnis gelangt, dass die Reinigungskräfte ihre Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt haben.

Wie das Finanzamt bereits in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt hat, sind aus den Titeln Unterentlohnung und Rückverrechnung der Urlaubszahlungen weder Lohnsteuer, noch Dienstgeberbeiträge (samt Zuschlag) nachgefordert worden, sodass sich der dagegen erhobene Einwand ebenfalls als unberechtigt erweist.

Die Haftungsinanspruchnahme der Bf. für Lohnsteuer und die Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen (samt Zuschlag) sind daher zu Recht erfolgt.

Zur Revision (Art. 133 Abs. 4 B-VG):

Eine Revision ist dann zulässig, wenn zu einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt oder wenn die Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet worden ist oder wenn das Verwaltungsgericht in seinem Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

Zu der Frage, wann ein Dienstverhältnis vorliegt (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) gibt es eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Diese ist - soweit erkennbar - einheitlich

und das Bundesfinanzgericht ist davon nicht abgewichen.
Die Revision ist daher nicht zulässig.

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 24. April 2020