

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Julia Carola Cermak-Kapl MA, die Richterin Mag. Andrea Ebner sowie die fachkundigen Laienrichter Dipl.Ing. Wolfgang Weichselbraun und Senol Alic in der Beschwerdesache \*\*\*Bf\*\*\*, \*\*\*Bf-Adr\*\*\* vertreten durch EASYTAX Steuerberatungsgesellschaft mbH, Veithgasse 6, 1030 Wien, über die Beschwerde der Abgabepflichtigen vom 26. April 2019 gegen die Bescheide des damaligen Finanzamtes Wien 4/5/10 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 28. März 2019 betreffend Haftungsbescheide Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag der Jahre 2013 bis 2015 sowie die Beschwerde vom 21. Februar 2020 gegen die Bescheide des damaligen Finanzamtes Wien 4/5/10 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 24. Jänner 2020 betreffend Haftungsbescheide Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag der Jahre 2016 bis 2018 sowie Bescheide über die Festsetzung eines Säumniszuschlages betreffend Lohnsteuer 2016 sowie betreffend den Dienstgeberbeitrag 2016 und 2017, Steuernummer \*\*\*BF-StNr\*\*\*, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 9. Juni 2026 in Anwesenheit des Schriftführers Dietmar Gratz zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
  
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

#### 1. Jahre 2013 bis 2015

##### 1.1 Betriebsprüfung und Erstbescheide

Bei der Beschwerdeführerin fand beginnend mit dem Prüfungsauftrag vom 20. Juni 2017 für den Zeitraum 2013 bis 2015 eine gemeinsame Prüfung aller Lohnabgaben (GPLA) statt, im Zuge derer ua die Feststellung getroffen wurde, dass im Rahmen von Werkverträgen beschäftigte Reinigungskräfte als Dienstnehmer der Beschwerdeführerin anzusehen seien.

Mit den in Folge der GPLA-Prüfung am 28. März 2019 erlassenen Haftungsbescheiden Lohnsteuer sowie Bescheiden über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag sowie den damit in Zusammenhang stehenden Säumniszuschlägen wurden folgende Abgabebeträge vorgeschrieben:

| Jahr         | LSt              | DB               | DZ              | Summe            |
|--------------|------------------|------------------|-----------------|------------------|
| 2013         | 8.696,61         | 14.517,88        | 1.290,50        | 24.504,99        |
| 2014         | 10.584,50        | 10.830,17        | 962,78          | 22.377,45        |
| 2015         | 3.656,50         | 4.008,50         | 356,47          | 8.021,47         |
| <b>Summe</b> | <b>22.937,61</b> | <b>29.356,55</b> | <b>2.609,75</b> | <b>54.903,91</b> |

Begründend dazu wurde unter Hinweis auf die gesetzlichen Bestimmungen zur Haftung für Lohnsteuer und §§ 202 iVm 201 Abs 2 Z 3 BAO, sowie wann vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses auszugehen sei, im Wesentlichen ausgeführt, dass die bezeichneten Auftragnehmer nicht zur Durchführung einzelner Arbeiten verpflichtet gewesen seien, sondern der Beschwerdeführerin ihre Arbeitskraft für die genannte Tätigkeit auf unbestimmte Zeit zur Verfügung gestellt hätten.

In einem Werkvertrag werde die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges vereinbart, nicht aber eine auf Dauer angelegte und damit zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen, wie es bei einem Dienstvertrag oder bei einem freien Dienstvertrag erfolge, dessen Leistungsinhalt die Arbeit selbst sei. Der im Prüfungszeitraum dargestellte Sachverhalt, nämlich

die mündliche Vereinbarung von Reinigungsarbeiten, spreche demgemäß für ein Dauerschuldverhältnis, nicht aber für einen Werkvertrag als Zielschuldverhältnis (vgl. VwGH 24.09.2003, 2000/13/0182 ).

Dass die Reinigungskräfte teilweise ihr eigenes Werkzeug verwendet hätten, stehe der Beurteilung, dass Dienstverhältnisse vorlägen, nicht entgegen, da es auch von unstrittig in einem Dienstverhältnis stehenden Personen nicht unüblich sei, ihr eigenes Werkzeug zu verwenden (VwGH vom 17. März 1966, Zl. 1574/65). Der Umstand, dass den Auftragnehmern die Örtlichkeiten, an denen sie ihre Arbeit zu verrichten und die Zeiten, wann sie die Reinigung der von ihnen zu betreuenden Räumlichkeiten vorzunehmen hätten, vorgegeben worden und ihnen Putzmittel zur Verfügung gestellt worden seien, spreche für die organisatorische Eingliederung der Reinigungskräfte in den Betrieb der Beschwerdeführerin.

Eine Leistungsbeziehung jedoch, bei der ein Arbeiter seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung stelle und bei der das Hauptaugenmerk des Empfängers der Arbeitsleistung darauf gerichtet sei, dass die Arbeiten zeitgerecht und ordnungsgemäß erbracht würden, trage ein (auf die zeitgerechte Erbringung der Arbeiten zielendes) Weisungsrecht zwangsläufig in sich. Des Weiteren stelle die Vereinbarung einer Pauschale für fix vereinbarte Reinigungsarbeiten ein Indiz dafür dar, dass die im Betrieb des Unternehmens tätigen Personen nicht einen bestimmten Arbeitserfolg geschuldet, sondern dem Unternehmen ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt hätten. Auch die fehlende Möglichkeit der Arbeitskräfte im Falle einer Verhinderung eine Vertretung zu organisieren, zeige, dass kein Erfolg geschuldet, sondern allein die Arbeitskraft zur Verfügung gestellt worden sei.

Zusammenfassend lasse sich daher sagen, dass die Werkvertragsnehmer jeweils in einem Dienstverhältnis zur Beschwerdeführerin gestanden seien, da sie dieser ihre Arbeitskraft geschuldet, bei der Ausübung ihrer Tätigkeit unter der Leitung der Geschäftsführerin gestanden und in die Unternehmensorganisation eingegliedert gewesen seien.

## **1.2 Beschwerde**

Gegen die in Folge der Prüfung erlassenen Haftungsbescheide Lohnsteuer, Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrags und eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag betreffend die Jahre 2013 bis 2015 (sowie die mit diesen Festsetzungen in Zusammenhang stehenden Säumniszuschläge für Lohnsteuer und den Dienstgeberbeitrag 2013 bis 2015) erhob die Beschwerdeführerin am 26. April 2019 Beschwerden und ersuchte um Fristerstreckung zur Abfassung der Begründung bis 31. Mai 2019. Nach mehrfachen Fristverlängerungen wurde am 6. September 2019 ein als Beschwerde betitelter Schriftsatz betreffend Haftungsbescheide Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag der Jahre 2013 bis 2015 eingebracht. In diesem wandte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen ein, sie sei nicht als Arbeitgeberin anzusehen und könne nicht haftbar gemacht werden. Es handle sich bei den

beanstandeten Personen um Subunternehmer, die über die entsprechenden Gewerbebefugnisse verfügten und bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft versichert seien. Darüber hinaus hätten die Subunternehmer die auf sie entfallenden Steuern auch abgeführt.

Die erstinstanzliche Behörde habe gegen tragende Grundsätze zur Beweiserhebung verstoßen, indem sie ausschließlich die Aussagen einiger Subunternehmer herangezogen und es unterlassen habe, dass der Sachverhalt von einem speziell geschulten Amtsorgan unter Beiziehung eines gerichtlich beeideten Dolmetschers für die bulgarische Sprache festgestellt worden sei. Zunächst sei in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass selbst eine Behörde, der Mitglieder mit entsprechenden Fachkenntnissen angehörten, von der Pflicht zur vollständigen Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes und Offenlegung von deren Ergebnissen in schlüssiger, nachvollziehbarer Weise nicht entbunden sei (VwGH 19.3.1983, 84/07/0126). Gerade die Abgrenzung von zulässigen Werkverträgen zu Dienstverträgen habe entsprechend der Vorgaben der Judikatur des OGH aber auch des VwGH iS des sogenannten beweglichen Systems nach Wilburg zu erfolgen. Eine derartige Kenntnis sei idR aber nur bei spezialisierten Arbeitsrechtlern vorhanden. In diesem Zusammenhang werde ausdrücklich bemängelt, dass keine detaillierteren Erhebungen hinsichtlich der Art und Weise der Arbeitserledigung sämtlicher beanstandeter Subunternehmer durchgeführt worden seien. Aber bereits die vorhandenen Aussagen ließen unter Anwendung des beweglichen Systems zwingend nur den Schluss zu, dass tatsächlich Werkverträge vorliegen würden.

Eine derartige Befragung der einzelnen Unternehmer hätte ergeben, dass diese weder wirtschaftlich noch persönlich abhängig seien. Zu Recht verweise der VwGH in den diesbezüglichen Leitentscheidungen (VwGH 19.10.2005, 2002/08/0242) ua darauf, dass das Merkmal der wirtschaftlichen bzw persönlichen Abhängigkeit im Rahmen einer Gesamtschau betrachtet werden müsse. Diese Gesamtschau hätte ergeben, dass Aufträge sanktionsfrei abgelehnt bzw. an befugte Dritte übertragen haben werden können sowie, dass die Beschwerdeführerin nicht die einzige Auftraggeberin der Subunternehmer gewesen sei bzw die Subunternehmer noch andere Einnahmequellen gehabt hätten. Durch diese Feststellungen sei zwingend von legalen Werkverträgen auszugehen gewesen.

Ergänzend werde noch bemängelt, dass die Hochrechnungen hinsichtlich der vorgeblich verkürzten Abgaben bzw Steuern mangels Angabe der herangezogenen Parameter nicht nachvollzogen werden könnten.

### **1.3 Beschwerdeverentscheidung**

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 26. November 2019 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen und diesbezüglich begründend ausgeführt, dass die Beschwerdeführerin über Gewerbescheine für Hausbetreuung, Hauswartung, Gebäudereinigung, Abpacken

und Abfüllen verfügt habe. Sie habe mithilfe von so genannten Werkvertragsnehmern Reinigungsleistungen für namhafte Bäckereiketten (\*\*\*B1\*\*\*, \*\*\*B2\*\*\*, \*\*\*B3\*\*\*, \*\*\*B4\*\*\* etc.) erbracht, wobei die einfacheren Reinigungstätigkeiten von diesen Werkvertragsunternehmern und die höherwertigeren Reinigungsarbeiten von eigenen Dienstnehmern erledigt worden seien. Zwischen der Beschwerdeführerin und den Auftraggebern (\*\*\*B1\*\*\* etc.) hätten keine schriftlichen Verträge bestanden. Die Abrechnungen mit den Auftraggebern seien entweder pauschal oder nach Stunden erfolgt.

Im Prüfungszeitraum seien Reinigungskräfte zur Durchführung von Reinigungsarbeiten als Werkvertragsnehmer behandelt worden. Schriftliche Werkverträge in diesem Zusammenhang seien nicht vorhanden gewesen und im Zuge der GPLA auch nicht vorgelegt worden. Es habe lediglich mündliche Vereinbarungen gegeben. Es sei die Erbringung von Reinigungstätigkeiten vereinbart worden. Die „Werkvertragsnehmer“ hätten über einen gültigen Gewerbeschein verfügt und Rechnungen an die Beschwerdeführerin ausgestellt. Auf diesen Rechnungen sei die Reinigungstätigkeit, der Zeitraum (der jeweilige Monat) und der Betrag erschienen. Ein konkret geschuldetes Werk sei nicht beschrieben worden.

Aus den Niederschriften mit den einzelnen Werkvertragsnehmern gehe hervor, dass sie geringfügige Deutschkenntnisse gehabt hätten. Sie seien für die Beschwerdeführerin grundsätzlich nur dann tätig geworden, wenn die Chefin sie angerufen habe. Dabei habe sie auch gleich bestimmt wann und an welchem Ort die Reinigungstätigkeit durchgeführt werden sollte. Einfache Betriebsmittel wie Kübel, Bürste, Besen, Mop, Schaufel, Fetzen etc. seien von den einzelnen Reinigungskräften zur Verfügung gestellt worden. Die Zeugin \*\*\*R21\*\*\* habe in ihren Aussagen angegeben, dass Staubsauger und andere Reinigungsgeräte eher vor Ort seitens der Auftraggeber zur Verfügung gestellt worden seien. Die Reinigungskräfte seien teilweise auch von den Auftraggebern (\*\*\*B4\*\*\*, Bäckerei \*\*\*B2\*\*\*) kontrolliert worden. Eine Vertretung der einzelnen Reinigungskräfte im Prüfungszeitraum habe es nicht gegeben, eine solche sei weder vereinbart, noch gelebt worden.

Aufgrund der Aussagen der Reinigungskräfte lasse sich feststellen, dass sie fast ausschließlich für das geprüfte Unternehmen tätig gewesen seien. Sie hätten über keine eigene Firmenstruktur, wie z.B. Anbieten von Reinigungsleistungen im Internet, Auftreten am Markt, Beschäftigung von Dienstnehmern, eigenes Büro oder Lager etc. verfügt. Die als Werkvertragsnehmer behandelten Reinigungskräfte seien teilweise bei der SVA versichert gewesen und hätten teilweise die Einkünfte der Einkommensteuer unterzogen.

Nach eingehender rechtlicher Würdigung führte das Finanzamt aus, es handle sich bei den erbrachten Reinigungsleistungen um einzelne manuelle Beiträge, die in dieser Form keine geschlossene Einheit darstellten, sodass auch deshalb von keiner Herstellung eines Werkes auszugehen sei. Die Reinigungstätigkeit umfasse einfache Hilfsarbeiten, die keine besondere Planung durch die Reinigungskraft erforderten. Nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt

seien diese einfachen Hilfsarbeiten Dienstleistungen und kein selbständiges Werk. Daher stellten sie keinen Inhalt oder Grundlage für einen Werkvertrag dar. Die in der Beschwerde angeführten Argumente, dass die Reinigungskräfte über Gewerbescheine verfügten und bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft versichert gewesen seien, stellten lediglich Indizien für ein konkretes Vertragsverhältnis dar.

Ein Prüfer der Abgabenbehörde sei sehr wohl als speziell ausgebildetes Amtsorgan anzusehen. Der Sachverhalt sei seitens des Prüforgans ausreichend ermittelt und die Ergebnisse in schlüssiger, nachvollziehbarer Weise innerhalb der gesetzlich angeordneten Schlussbesprechung offengelegt worden. Ein gerichtlich beeideter Dolmetscher sei nicht zwingend erforderlich. Ob ein Zeuge für eine Einvernahme ausreichend Deutsch könne, habe das Amtsorgan mit Ermessen zu entscheiden.

Zusammenfassend führe die Gesamtbetrachtung eindeutig zum Ergebnis, dass tatsächlich ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs 2 EStG vorliege. Es bestünden eindeutig keine Werkverträge, da in der vorliegenden Konstellation die wiederkehrende Arbeitsleistung und nicht der präzisierte Arbeitserfolg geschuldet werde. Auch auf den einzelnen Rechnungen von den betroffenen Reinigungskräften seien weder Einzelwerke noch für Werkverträge typische Leistungsverzeichnisse erkennbar.

#### **1.4 Vorlageantrag und Vorlage an das Bundesfinanzgericht**

Mit Schriftsatz vom 17. Dezember 2019 beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht sowie die Entscheidung durch den Senat gemäß § 272 Abs 2 lit b BAO und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs 1 Z 1 lit b BAO.

Am 21. Februar 2020 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt die Abweisung der Beschwerde beantragt.

## **2. Jahre 2016 bis 2018**

### **2.1 Betriebsprüfung und Erstbescheide**

In Folge der getroffenen Feststellungen wurde beginnend mit Prüfungsauftrag vom 28. Juni 2019 eine neuerliche GPLA-Prüfung betreffend die Jahre 2016 bis 2018 durchgeführt.

Mit den in Folge der Prüfung am 24. Jänner 2020 erlassenen Haftungsbescheiden Lohnsteuer, den Bescheiden über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag sowie den damit in Zusammenhang stehenden Säumniszuschlägen wurden folgende Abgabebeträge vorgeschrieben:

| Jahr         | LSt             | DB              | DZ            | Summe            |
|--------------|-----------------|-----------------|---------------|------------------|
| 2016         | 3.435,36        | 2.508,98        | 223,02        | 6.167,36         |
| 2017         | -267,26         | 2.525,09        | 246,34        | 2.504,17         |
| 2018         | -254,16         | 2.451,73        | 251,47        | 2.449,04         |
| <b>Summe</b> | <b>2.913,94</b> | <b>7.485,80</b> | <b>720,83</b> | <b>11.120,57</b> |

Zusätzlich wurde ein Säumniszuschlag betreffend die Lohnsteuer 2016 iHv EUR 68,71, betreffend den Dienstgeberbeitrag 2016 iHv EUR 50,18 sowie betreffend den Dienstgeberbeitrag 2017 iHv EUR 65,89 festgesetzt.

## 2.2 Beschwerde

Mit Schreiben vom 21. Februar 2020 erhob die Beschwerdeführerin fristgerecht Beschwerde gegen die in Folge der GPLA-Prüfung am 24. Jänner 2020 ergangenen Bescheide betreffend Haftung Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag der Jahre 2016 bis 2018, sowie gegen die Bescheide über die Festsetzung eines Säumniszuschlages betreffend Lohnsteuer 2016 und Dienstgeberbeitrag 2016 und 2017.

Sie verzichtete unter Verweis auf die Bescheidbeschwerde der vorangegangenen Prüfung - Prüfungszeitraum 2013 bis 2015 mit dem gleichen Prüfungsgegenstand – bei welcher bereits der Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht gestellt worden sei - auf eine Beschwerdeverentscheidung und beantragte die direkte Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Mit Datum vom 26. März 2020 legte das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

## 3. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 27. März 2026 wurde die gegenständliche Rechtssache mit Wirkung zum 1. April 2026 der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zur Erledigung zugeteilt.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 30. April 2026 wurde das Finanzamt ersucht betreffend die Jahre 2013 bis 2015 eine Aufstellung der in den jeweiligen Jahren betroffenen Reinigungskräfte und die jeder Reinigungskraft zuzurechnenden Beträge zu übermitteln sowie

entsprechende Aufstellungen betreffend die pauschale Nachverrechnung der nicht zuordenbaren Personen vorzulegen und die Schätzungsmethode darzulegen.

Ergänzend wurde um Auskunft ersucht, welche der betroffenen Reinigungskräfte im beschwerdegegenständlichen Zeitraum versichert waren und welche Reinigungskräfte in welcher Höhe die von der Beschwerdeführerin erhaltenen Einkünfte erklärt haben.

Die Stellungnahme des Finanzamtes langte am 21. Mai 2026 ein und wurde der Beschwerdeführerin zur Wahrung des Parteihörs übermittelt.

#### **4. Mündliche Verhandlung**

In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung am 9. Juni 2026 brachte die Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin vor, sie hätte die Firma von Anfang an strukturiert. Mit der Zeit habe sie mehr Kunden gewonnen und nicht mehr alleine reinigen können. Es seien Bulgaren mit Gewerbeschein auf sie zugekommen, die zum Teil auch bereits über eigene Kunden verfügt hätten.

Sie habe darauf geachtet, dass die Reinigungskräfte eine Steuernummer hätten und ihre Einkünfte versteuern würden. Sie habe diese Reinigungskräfte auch selbst auf das Finanzamt begleitet und sie bei der Erstellung der Steuererklärungen unterstützt. Einige Kunden hätten gerne mit angestellten Mitarbeitern gearbeitet. Die Meisten jedoch seien nicht bereit gewesen die entsprechenden Preise zu zahlen. Die Subunternehmer seien kostendeckender gewesen. Nach der zweiten Betriebsprüfung habe die Beschwerdeführerin die Reinigungskräfte alle angemeldet und kontrahiere nicht mehr mit Kunden, die nicht bereit seien, die entsprechenden Preise zu bezahlen.

Die Vertretung des Finanzamtes verwies zunächst auf das bisherige Vorbringen insbesondere auf die Vorlageberichte und die Beschwerdeentscheidungen. Ergänzend werde auf das Erkenntnis des BFG vom 18. Februar 2019 zu Gz. RV/7101552/2015 sowie die dieses Erkenntnis betreffenden Rechtsätze verwiesen, da im vorliegenden Fall die Erledigung der einfachen Reinigungstätigkeiten durch die als Werkvertragsnehmer behandelten Reinigungskräfte erfolgte und die höherwertigen Tätigkeiten durch die angemeldeten Dienstnehmer der Beschwerdeführerin erfolgt seien. Die Parteirevision gegen dieses Erkenntnis sei vom VwGH zurückgewiesen worden.

Die Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin gab weiters an sie hätte im Jahr 2009 mit einigen Reinigungskräften schriftliche Werkverträge geschlossen, jedoch später nicht mehr. Mit den, in den Prüfungsjahren als Werkvertragsnehmer behandelten Reinigungskräften, seien schon alleine aufgrund des geringen Zeitfensters keine schriftlichen Vereinbarungen getroffen worden. Auch mit den Kunden seien keine schriftlichen Vereinbarungen geschlossen worden.

Die Geschäftsführerin habe ihre Aufträge an die Subunternehmer weitergegeben. Sie habe das angebotene Honorar verkürzt um einen Anteil für die Beschwerdeführerin weitergegeben. Die Subunternehmer hätten ihre Vertretung auch selbst organisiert. Sie hätte nur vorgegeben, dass es sich nicht um neue Subunternehmer handeln dürfe, da sie das Vorliegen von Gewerbescheinen etc. nicht habe überprüfen können. Betreffend die verschiedenen Tätigkeiten habe etwa die maschinelle Bodenreinigung sowie die Verwendung spezieller Reinigungsmittel nur mit eigenen Mitarbeitern stattgefunden, da dies eine sehr verantwortungsvolle Tätigkeit sei. Bei Bäckereien, wo die Reinigung lediglich mit Wasser erfolgt sei, habe sie Subunternehmer beschäftigt, weil bei dieser Tätigkeit kein so großes Risiko bestanden habe.

Hinsichtlich der Personen bei welchen eine pauschale Nachverrechnung stattgefunden habe verweist die Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin darauf, dass diese zum Teil keine Steuernummer bekommen oder auch keinen gültigen Gewerbeschein besessen hätten. Auf der Liste des Finanzamtes schienen auch Leute auf, die ihr versichert hätten, einen Steuerberater zu haben bzw eine Steuererklärung eingereicht zu haben. Die Rechnungen hätten die jeweiligen Subunternehmer selbständig gestellt. Die Rechnungssumme habe sie mit diesen telefonisch besprochen.

Die Vertretung des Finanzamtes verweist auf das bisherige Vorbringen und weist darauf hin, dass das Vorbringen der Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin, dass die Subunternehmer ihre Vertretung selbst organisieren hätten können, den Feststellungen der GPLA-Prüfung klar widerspricht, in welchem festgehalten wurde, dass Vertretungen im Prüfungszeitraum nicht vereinbart und nicht gelebt worden seien. Diese Feststellungen gründen auf den Aussagen der niederschriftlich einvernommenen Reinigungskräfte.

Die Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin verwies darauf, dass sie bei einer früheren Prüfung ein Abkommen mit der Prüferin bzw dem Finanzamt geschlossen habe, dass sie schauen solle, dass die Werkvertragsnehmer Einkünfte erklären und sich versicherten, sonst hätte sie bereits 2011 aufgehört.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine mit Erklärung vom 6. August 2019 errichtete Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in **\*\*\*Bf-Adr\*\*\***, welche im Wesentlichen Reinigungsleistungen erbringt und unter **\*\*\*FN\*\*\*** im Firmenbuch eingetragen ist. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 26. September 2013 wurde die Gesellschaft als übernehmende Gesellschaft mit der **\*\*\*2\*\*\* GmbH (\*\*\*FN\*\*\*)** als übertragende Gesellschaft verschmolzen.

Als Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin fungiert \*\*\*GF\*\*\*, geboren am \*\*\*Datum 1970\*\*\*.

Die Beschwerdeführerin verfügt über eine Gewerbeberechtigung für Denkmal-, Fassaden- und Gebäudereinigung (Handwerk). Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum verfügte sie überdies über eine Gewerbeberechtigung für das Abfüllen und Abpacken von Nahrungs- und Genussmitteln. Im Firmenbuch ist als Geschäftszweig Personalvermittlung, Produktservice und Handel eingetragen.

Die Beschwerdeführerin erbrachte im beschwerdegegenständlichen Zeitraum ua Reinigungsleistungen für Bäckereiketten (\*\*\*B1\*\*\*, \*\*\*B2\*\*\*, \*\*\*B3\*\*\*, \*\*\*B4\*\*\* etc). Zwischen der Beschwerdeführerin und den Auftraggebern bestanden keine schriftlichen Verträge. Die Abrechnungen mit den Auftraggebern erfolgten zum Teil pauschal und zum Teil nach geleisteten Stunden.

Von der Beschwerdeführerin wurde eine Reihe von Reinigungskräften als Dienstnehmer angestellt und abgerechnet. Darüber hinaus beschäftigte sie weitere Personen, welche sie als Werkvertragsnehmer einstufte.

Bei der Erbringung der Dienstleistungen wurden die als einfacher anzusehenden Reinigungstätigkeiten wie Böden manuell wischen, Möbel abstauben, Staub saugen, Reinigung nur mit Wasser etc von den als Werkvertragsunternehmern eingestuften Reinigungskräften erledigt und die als höherwertiger anzusehenden Reinigungsarbeiten von eigenen Dienstnehmern. Zu diesen als höherwertig anzusehenden Reinigungsarbeiten zählte etwa die maschinelle Bodenreinigung sowie die Verwendung spezieller Reinigungsmittel, weil mit diesen Tätigkeiten wesentlich mehr Risiko verbunden war als etwa bei der einfachen Reinigung nur mit Wasser, welche die Beschwerdeführerin durch die als Werkvertragsnehmer behandelten Reinigungskräfte durchführen ließ.

Es gab mit den als Werkvertragsnehmer behandelten Reinigungskräfte keine schriftlichen Vereinbarungen, diese wurden lediglich mündlich getroffen. Vereinbart wurde die Erbringung von Reinigungstätigkeiten.

Die als Werkvertragsnehmer eingestuften Reinigungskräfte verfügten zum Großteil über gültige Gewerbescheine und haben Rechnungen an die Beschwerdeführerin ausgestellt. Auf diesen zum Großteil auf einen vorgefertigten Rechnungsblock erstellten Rechnungen schien die Tätigkeit bezeichnet als „Reinigung“ oder „Reinigungstätigkeiten“- der Zeitraum (der jeweilige Monat) und der verrechnete Betrag auf. Ein konkret geschuldetes Werk wurde nicht beschrieben. Es wurde auf den Rechnungen auch weder eine konkrete Tätigkeit ausgewiesen noch eine Adresse oder ein Ort an welcher die Arbeit stattgefunden hat. Auch eine Anzahl an Stunden sowie deren Verrechnung mit einem Stundensatz wurde nicht in den an die Beschwerdeführerin gelegten Rechnungen ausgewiesen. Das Honorar gestaltete sich als von

der Beschwerdeführerin vorgegebener Pauschalbetrag, indem sie den vom jeweiligen Auftraggeber erhaltenen Betrag um einen Anteil für die Beschwerdeführerin verkürzt, an die Reinigungskraft weitergab.

Die als Werkvertragsnehmer behandelten Reinigungskräfte verfügten nur über geringfügige Deutschkenntnisse. Die Tätigkeit für die Beschwerdeführerin übten sie grundsätzlich nur dann aus, wenn die Geschäftsführerin sie angerufen hat. Dabei bestimmte sie auch, an welchem Ort und zu welchem Zeitpunkt die Reinigung stattfinden sollte. Einfache Betriebsmittel wie Fetzen, Mop, Kübel und Reinigungsmittel etc. wurden von den einzelnen als Werkvertragsnehmer eingestuften Reinigungskräften zur Verfügung gestellt. Sie verfügten darüber hinaus über keine eigenen Betriebsmittel. Staubsauger und andere Reinigungsgeräte wurden von Ort von Seiten der Auftraggeber der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt. Eine Kontrolle der Reinigungsleistung erfolgte ebenfalls durch die Auftraggeber der Beschwerdeführerin selbst.

Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum haben sich die als Werkvertragsnehmer behandelten Reinigungskräfte nicht vertreten lassen. Es wurde auch keine Vertretungsmöglichkeit vereinbart. Die Reinigungskräfte waren fast ausschließlich für die Beschwerdeführerin tätig. Sie verfügten auch weder über eine eigene Firmenstruktur noch boten sie etwa Reinigungsleistungen im Internet an oder traten am Markt auf. Sie beschäftigten auch keine eigenen Dienstnehmer und verfügten über kein eigenes Büro oder Lager.

Zum Teil waren diese als Werkvertragsnehmer behandelten Reinigungskräfte auch bei der SVA versichert und haben ihre Einkünfte in der von der Beschwerdeführerin erhaltenen Höhe der Einkommensteuer unterzogen.

Die folgenden Reinigungskräfte haben im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Rechnungen in der bezeichneten Höhe an die Beschwerdeführerin gelegt, waren bei der SVA versichert und haben Einkünfte in ihren jeweiligen Steuererklärungen erklärt, weswegen von Seiten der GPLA-Prüfung auch keine Lohnsteuer, sondern lediglich Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben wurde:

## 2013

| Dienstnehmer | SV-Nummer | Hinzurechnung | LSt    | DB       | DZ      |
|--------------|-----------|---------------|--------|----------|---------|
| ***1***      |           |               |        |          |         |
| ***R2***     | ***2***   | € 3.040,00    | € 0,00 | € 136,80 | € 12,16 |
| ***3***      |           |               |        |          |         |
| ***R4***     | ***4***   | € 3.700,00    | € 0,00 | € 166,50 | € 14,80 |

|              |          |                     |               |                   |                 |
|--------------|----------|---------------------|---------------|-------------------|-----------------|
| ***R5***     | ***5***  | € 7.230,00          | € 0,00        | € 325,35          | € 28,92         |
| ***6***      |          |                     |               |                   |                 |
| ***R7***     | ***7***  | € 17.640,00         | € 0,00        | € 793,80          | € 70,56         |
| ***R8***     | ***8***  | € 9.910,00          | € 0,00        | € 445,95          | € 39,64         |
| ***R9***     | ***9***  | € 17.330,00         | € 0,00        | € 779,85          | € 69,32         |
| ***10***     |          |                     |               |                   |                 |
| ***11***     |          |                     |               |                   |                 |
| ***R12***    | ***12*** | € 13.905,00         | € 0,00        | € 625,73          | € 55,62         |
| ***R13***    | ***13*** | € 3.688,00          | € 0,00        | € 165,96          | € 14,75         |
| ***R14***    | ***14*** | € 8.065,00          | € 0,00        | € 362,93          | € 32,26         |
| ***R15***    | ***15*** | € 17.210,00         | € 0,00        | € 774,45          | € 68,84         |
| ***R16***    | ***16*** | € 5.100,00          | € 0,00        | € 229,50          | € 20,40         |
| ***17***     |          |                     |               |                   |                 |
| ***R18***    | ***18*** | € 460,00            | € 0,00        | € 20,70           | € 1,84          |
| ***R19***    | ***19*** | € 500,00            | € 0,00        | € 22,50           | € 2,00          |
| <b>Summe</b> |          | <b>€ 183.246,00</b> | <b>€ 0,00</b> | <b>€ 8.246,07</b> | <b>€ 732,98</b> |

**2014**

| <b>Dienstnehmer</b> | <b>SV-Nummer</b> | <b>Hinzurechnung</b> | <b>LSt</b> | <b>DB</b> | <b>DZ</b> |
|---------------------|------------------|----------------------|------------|-----------|-----------|
| ***R3***            | ***3***          | € 7.070,00           | € 0,00     | € 318,15  | € 28,28   |
| ***R6***            | ***6***          | € 3.250,00           | € 0,00     | € 146,25  | € 13,00   |
| ***R7***            | ***7***          | € 8.440,00           | € 0,00     | € 379,80  | € 33,76   |
| ***20***            |                  |                      |            |           |           |
| ***R9***            | ***9***          | € 6.455,00           | € 0,00     | € 290,48  | € 25,82   |

|              |          |                    |               |                   |                 |
|--------------|----------|--------------------|---------------|-------------------|-----------------|
| ***R11***    | ***11*** | € 21.985,00        | € 0,00        | € 989,33          | € 87,94         |
| ***R12***    | ***12*** | € 7.840,00         | € 0,00        | € 352,80          | € 31,36         |
| ***R15***    | ***15*** | € 21.735,00        | € 0,00        | € 978,08          | € 86,94         |
| ***R21***    | ***21*** | € 3.530,00         | € 0,00        | € 158,85          | € 14,12         |
| ***R22***    | ***22*** | € 2.245,00         | € 0,00        | € 101,03          | € 8,98          |
| <b>Summe</b> |          | <b>€ 86.955,00</b> | <b>€ 0,00</b> | <b>€ 3.912,98</b> | <b>€ 347,82</b> |

**2015**

| Dienstnehmer | SV-Nummer | Hinzurechnung | LSt    | DB       | DZ      |
|--------------|-----------|---------------|--------|----------|---------|
| ***R11***    | ***11***  | € 21.325,00   | € 0,00 | € 959,63 | € 85,30 |

**2016**

| Dienstnehmer | SV-Nummer | Hinzurechnung      | LSt           | DB                | DZ              |
|--------------|-----------|--------------------|---------------|-------------------|-----------------|
| ***R11***    | ***11***  | € 21.325,00        | € 0,00        | € 959,63          | € 85,30         |
| ***23***     |           |                    |               |                   |                 |
| <b>Summe</b> |           | <b>€ 31.605,00</b> | <b>€ 0,00</b> | <b>€ 1.422,23</b> | <b>€ 126,42</b> |

**2017**

| Dienstnehmer | SV-Nummer | Hinzurechnung      | LSt           | DB              | DZ             |
|--------------|-----------|--------------------|---------------|-----------------|----------------|
| ***R11***    | ***11***  | € 1.355,00         | € 0,00        | € 55,56         | € 5,42         |
| ***R23***    | ***23***  | € 1.000,00         | € 0,00        | € 41,00         | € 4,00         |
| ***R 24***   | ***24***  | € 12.000,00        | € 0,00        | € 492,00        | € 48,00        |
| <b>Summe</b> |           | <b>€ 14.355,00</b> | <b>€ 0,00</b> | <b>€ 588,56</b> | <b>€ 57,42</b> |

**2018**

| Dienstnehmer | SV-Nummer | Hinzurechnung | LSt    | DB      | DZ     |
|--------------|-----------|---------------|--------|---------|--------|
| ***R 24***   | ***24***  | € 1.300,00    | € 0,00 | € 50,70 | € 5,20 |

Die im Folgenden bezeichneten Reinigungskräfte haben in den jeweiligen Jahren Rechnungen in der folgenden Höhe an die Beschwerdeführerin gestellt, diese jedoch nicht der Einkommensteuer unterzogen, wodurch der Beschwerdeführerin neben Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag die Lohnsteuer laut Tarif vorzuschreiben war:

**2013**

| Dienstnehmer | SV-Nummer | Hinzurechnung | LSt        | DB         | DZ       |
|--------------|-----------|---------------|------------|------------|----------|
| ***R25***    | ***25***  | € 4.950,00    | € 1.118,86 | € 222,75   | € 19,80  |
| ***R26***    | ***26***  | € 9.970,00    | € 1.424,04 | € 448,65   | € 39,88  |
| ***R27***    | ***27***  | € 8.650,00    | € 0,00     | € 389,25   | € 34,60  |
| ***R28***    | ***28***  | € 700,00      | € 0,00     | € 31,50    | € 2,80   |
| ***29***     |           |               |            |            |          |
| ***R20***    | ***20***  | € 8.160,00    | € 763,38   | € 367,20   | € 32,64  |
| ***R30***    | ***30***  | € 5.235,00    | € 1.242,02 | € 235,58   | € 20,94  |
| ***31***     |           |               |            |            |          |
| ***32***     |           |               |            |            |          |
| ***R33***    | ***33***  | € 3.600,00    | € 206,49   | € 162,00   | € 14,40  |
| ***R21***    | ***21***  | € 12.705,00   | € 207,24   | € 571,73   | € 50,82  |
| ***R34***    | ***34***  | € 1.010,00    | € 0,00     | € 45,45    | € 4,04   |
| ***35***     |           |               |            |            |          |
| ***36***     |           |               |            |            |          |
| ***R37***    | ***37***  | € 820,00      | € 0,00     | € 36,90    | € 3,28   |
| ***R22***    | ***22***  | € 1.750,00    | € 269,58   | € 78,75    | € 7,00   |
| <b>Summe</b> |           | € 89.785,00   | € 6.881,61 | € 4.040,33 | € 359,14 |

**2014**

| Dienstnehmer | SV-Nummer | Hinzurechnung      | LSt               | DB                | DZ              |
|--------------|-----------|--------------------|-------------------|-------------------|-----------------|
| ***R2***     | ***2***   | € 5.190,00         | € 786,84          | € 233,55          | € 20,76         |
| ***R38***    | ***38***  | € 16.877,00        | € 1.730,04        | € 759,47          | € 67,51         |
| ***R27***    | ***27***  | € 15.510,00        | € 1.231,08        | € 697,95          | € 62,04         |
| ***R29***    | ***29***  | € 1.350,00         | € 123,58          | € 60,75           | € 5,40          |
| ***R30***    | ***30***  | € 90,00            | € 0,00            | € 4,05            | € 0,36          |
| ***R33***    | ***33***  | € 8.630,00         | € 196,56          | € 388,35          | € 34,52         |
| <b>Summe</b> |           | <b>€ 47.647,00</b> | <b>€ 4.068,10</b> | <b>€ 2.144,12</b> | <b>€ 190,59</b> |

**2015**

| Dienstnehmer | SV-Nummer | Hinzurechnung | LSt        | DB       | DZ      |
|--------------|-----------|---------------|------------|----------|---------|
| ***R27***    | ***27***  | € 22.155,00   | € 3.656,52 | € 996,98 | € 88,62 |

**2016**

| Dienstnehmer | SV-Nummer | Hinzurechnung | LSt        | DB         | DZ      |
|--------------|-----------|---------------|------------|------------|---------|
| ***R27***    | ***27***  | € 24.150,00   | € 3.656,52 | € 1.086,75 | € 96,60 |

Zusätzlich wurden in den Jahren 2013 und 2014 Rechnungen von als Werkvertragsnehmern behandelten Reinigungskräften an die Beschwerdeführerin gelegt, welche aufgrund der von der Beschwerdeführerin vorgelegten Daten nicht eindeutig identifiziert werden konnten, wodurch eine pauschale Zuschätzung der Lohnsteuer iHv 15% gemäß § 86 Abs 2 EStG 1988 vorzunehmen war:

|                           |      |             |            |            |          |
|---------------------------|------|-------------|------------|------------|----------|
| Pauschale Nachverrechnung | 2013 | € 12.100,00 | € 1.815,00 | € 544,50   | € 48,40  |
| Pauschale Nachverrechnung | 2014 | € 42.935,00 | € 6.440,25 | € 1.932,08 | € 171,74 |

## 2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus dem dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Verwaltungsakt, insbesondere den Feststellungen der Außenprüfung und dem Vorbringen der Parteien in der mündlichen Verhandlung.

Die Feststellungen hinsichtlich der Gesellschaftsform, der Verhältnisse und der Gewerbeberechtigungen der Beschwerdeführerin ergeben sich aus den zu dieser vorliegenden Angaben im Firmenbuch.

Die Höhe der von den jeweiligen als Werkvertragsnehmer behandelten Reinigungskräften an die Beschwerdeführerin gelegten Rechnungen und der von dieser erhaltenen Honorarzahlen sind den Betriebsprüfungsberichten, den Niederschriften zur Schlussbesprechung und der Stellungnahme des Finanzamtes vom 21. Mai 2026 zu entnehmen und wurden auch von der Beschwerdeführerin nicht bestritten.

Die Feststellungen dahingehend, ob die jeweiligen als Werkvertragsnehmer behandelten Reinigungskräfte ihre Einkünfte der Einkommensteuer unterzogen haben oder nicht, entstammen den Überprüfungen der Lohnsteuerprüfer im Rahmen der GPLA-Prüfungen und wurden von den Prüfern in den Berichten, Niederschriften und der Stellungnahme vom 21. Mai 2026 festgehalten und vom Bundesfinanzgericht stichprobenweise in den elektronischen Datenbanken überprüft. Insofern kann das Vorbringen der Beschwerdeführerin, einige der gelisteten Reinigungskräfte hätten ihr versichert, einen Steuerberater zu haben oder die Einkünfte erklärt zu haben, ebenso wie das Argument es habe eine Vereinbarung mit dem Finanzamt gegeben, der Beschwerde nicht zu Erfolg verhelfen.

Die Feststellungen hinsichtlich des (einheitlichen) Erscheinungsbildes der an die Beschwerdeführerin gestellten Rechnungen gründen auf den dem Bundesfinanzgericht stichprobenweise vorgelegten Rechnungen der niederschriftlich einvernommenen Reinigungskräfte sowie den Ausführungen in den Betriebsprüfungsberichten und Niederschriften, welchen durch die Beschwerdeführerin nicht substantiiert entgegen getreten wurde.

Dass mit den betreffenden Reinigungskräften keine schriftlichen Werkverträge geschlossen wurden, wurde von der Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung selbst eingeräumt und deckt sich mit den Feststellungen der GPLA-Prüfungen. Da entsprechende schriftliche Vereinbarungen über die Art und das Ausmaß der Tätigkeit nicht

vorliegen, war durch das Bundesfinanzgericht aufgrund der Aussagen in der Vernehmung sowie den Feststellungen der GPLA-Prüfungen in freier Beweiswürdigung zu entscheiden.

Die einzelnen Aussagen hinsichtlich der Gestaltung der Arbeitsverhältnisse zwischen den als Werkvertragsnehmer behandelten Reinigungskräften und der Beschwerdeführerin gründen nicht zuletzt auf den Angaben der niederschriftlich einvernommenen Reinigungskräfte gegenüber der Betriebsprüferin am 25. Mai 2018 (\*\*\*R38\*\*\*, \*\*\*R9\*\*\* und \*\*\*R15\*\*\*, \*\*\*R11\*\*\* und \*\*\*R21\*\*\*). Die Ergebnisse der Zeugeneinvernahmen zeigen weitgehend vergleichbare Darstellungen. Insbesondere gaben die Zeugen übereinstimmend an, nur über Aufforderung der Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin tätig geworden zu sein, wobei diese auch den Arbeitsort und die Arbeitszeit vorgab, über keine eigenen Betriebsmittel verfügt und einfache Aufgaben ausgeführt zu haben. Auch dass keine Vertretung vereinbart wurde und im beschwerde-gegenständlichen Zeitraum auch tatsächlich nicht stattfand ergibt sich aus diesen Aussagen sowie den Feststellungen der Betriebsprüfung und steht der Aussage der Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung diametral entgegen.

Wenn von der Beschwerdeführerin in der Beschwerde nunmehr eingewandt wird, dass die Befragungen der einzelnen Reinigungskräfte ohne Dolmetscher für die bulgarische bzw. deutsche Sprache durchgeführt worden seien, lässt sich ausführen, dass die Lohnsteuerprüferin die Deutschkenntnisse der Befragten als ausreichend angesehen hat, um zu den notwendigen Ermittlungen und zu hinreichend sicheren Ergebnissen zu gelangen. Diese Entscheidung ist vom Prüforga n im eigenen Ermessen zu treffen.

Nicht zuletzt wurde von der Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung selbst ausgeführt, wie die Unterscheidung zwischen einfachen und höherwertigen Reinigungstätigkeiten getroffen wurde und warum sie letztere nur von ihren eigenen angestellten Mitarbeitern und nicht von den als Werkvertragsnehmer behandelten Reinigungskräften durchführen ließ.

Auch von der Betriebsprüfung wurde bereits in den Betriebsprüfungsberichten und den einhergehenden Niederschriften sowie auch vom Finanzamt in der Beschwerde-vorentscheidung dargelegt, dass wesentliche Kriterien hinsichtlich des Vorliegens von Werkverträgen nicht erfüllt wurden, während von der Beschwerdeführerin nicht aufgezeigt werden konnte, dass sie nicht als Arbeitgeberin anzusehen sei.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)**

##### **3.1.1 Haftung für Lohnsteuer**

Gemäß § 79 EStG 1988 in der für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalender-monat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. § 82 EStG 1988 knüpft an die Vorschriften zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer an und soll sicherstellen, dass der Lohnsteuerabzug korrekt vorgenommen wird. Zur Geltendmachung der Haftung mittels Haftungsbescheid kommt es nur dann, wenn die Selbstberechnung und Abfuhr der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber nicht korrekt vorgenommen wird. Arbeitgeber und Arbeitnehmer sind Gesamtschuldner der Lohnsteuer. Wurde der Arbeitgeber zur Haftung herangezogen kann er vom Arbeitnehmer als Steuerschuldner den Ersatz der bezahlten Schuld nach § 1358 ABGB fordern (Regressanspruch).

Die Geltendmachung der Haftung gemäß § 82 EStG 1988 setzt kein Verschulden des Arbeitgebers an der Lohnsteuerfehlberechnung voraus (VwGH 31. 5. 2006, 2003/13/0139), liegt aber im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 28. 4. 2011, 2010/15/0182).

##### **3.1.2 Abgabenfestsetzung gemäß § 201 Abs 2 Z 3 BAO**

§ 41 Abs 1 FLAG 1967 legt fest, dass den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten haben, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

§ 41 Abs 2 FLAG 1967 definiert Dienstnehmer als Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 41 Abs 3 FLAG 1967 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die in § 41 Abs 1 FLAG 1967 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage).

Gemäß § 41 Abs 5 FLAG 1967 in den für den Beschwerdefall anzuwendenden Fassungen beträgt der Beitrag 4,5 vH der Beitragsgrundlage für die Jahre 2013-2016, im Kalenderjahr 2017 4,1 vH und ab dem Kalenderjahr 2018 3,9 vH.

Die Regelungen des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ), welcher von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, finden sich in § 122 Abs 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Gemäß § 201 Abs 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe (DB, DZ) erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

§ 303 BAO sieht vor, dass ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden kann, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Entscheidend für die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion, zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH vom 24.10.2019, Ra 2018/15/0097).

Gemäß § 202 Abs 2 BAO gelten die §§ 201 und 201a sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Hierbei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs 1 BAO) geltend zu machen.

Die Lohnsteuer ist - ebenso wie der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag - eine Selbstbemessungsabgabe gemäß § 202 BAO, da die Selbst-

berechnung der Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt (*Ritz/Koran*, BAO<sup>8</sup> § 202 BAO Rz 1).

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt ebenso wie auf § 201 Abs 2 Z 3 BAO gestützte Festsetzungen im Ermessen der Behörde (zB VwGH 4.6.2009, 2004/13/0083, *Ritz/Koran*, BAO<sup>8</sup> § 201 BAO Rz 38).

Auch die mittels Haftungsbescheid erfolgende Geltendmachung der Haftung für Lohnsteuer liegt im Ermessen der Behörde (VwGH 13.9.06, 2002/13/0228). § 201 BAO erfordert zwar in diesem Zusammenhang nicht, dass im Spruch des Bescheides zum Ausdruck gebracht wird, auf welchen Tatbestand des § 201 BAO der Bescheid gestützt wird; dies muss aber (zumindest) aus der Begründung hervorgehen. Eine allenfalls mangelhafte Begründung kann vom BFG ergänzt werden (VwGH 27.4.17, Ra 2016/15/0047, *Jakom/Ebner* EStG<sup>19</sup>, 2026, § 82 Rz 3).

§ 20 BAO sieht vor, dass Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), sich in den Grenzen halten müssen, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit das "öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben". Die Ermessensübung hat sich daher vor allem am Zweck der Norm zu orientieren (vgl *Ritz/Koran*, BAO<sup>8</sup>, § 20 Rz 7f mit der dort zitierten Judikatur).

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl *Ritz/Koran*, BAO<sup>8</sup> § 303 Rz 67 mit der dort zitierten Judikatur).

Im Hinblick auf den beschwerdegegenständlichen Fall ist daher festzustellen, dass in Anbetracht der als Werkvertragsnehmer behandelten Reinigungskräfte wie unter Punkt 3.1.3 im Detail ausgeführt, die Auswirkungen nicht als geringfügig einzustufen sind (vgl zB VwGH 28.5.1997, 94/13/0032). Es war daher dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit zu gewähren.

### **3.1.3 Rechtliche Einordnung der Reinigungstätigkeiten**

Gemäß § 47 Abs 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der

Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Gemäß § 21 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgeblich.

Für die Beantwortung der Frage, ob ein Dienstverhältnis besteht, kommt es nicht auf die von den Vertragsparteien gewählte Bezeichnung (Dienstvertrag, freier Dienstvertrag, Werkvertrag, etc) an. Es genügt, wenn die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußeren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs 2 EStG 1988 entspricht (VwGH 23.3.1983, 82/13/0063).

Der Legaldefinition des § 47 Abs 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (vgl. VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162).

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

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

Das Gesamtbild der Tätigkeit ist dahingehend zu beurteilen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (VwGH 20.2.08, 2008/15/0072 mwN). Ob bzw in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen genannten Kriterien vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage (VwGH 18.1.21, Ra 2018/13/0092; VwGH 18.5.22, Ra 2021/15/0058).

Aus steuerlicher Sicht ist nicht maßgebend, ob auch ein Dienstverhältnis im zivilrechtlichen Sinn vorliegt; weiters kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag oder Werkvertrag an. Relevant sind lediglich die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen und das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit (VwGH 19.9.07, 2007/13/0071). Eine – wenn auch widerlegbare - Vermutung der Richtigkeit des vertraglich Vereinbarten besteht ebensowenig (VwGH 19.8.20, Ra 2020/13/0052), wie eine Bindung an eine vorliegende Gewerbeberechtigung oder eine Meldung der Beschäftigten bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, da

weder auf das äußere Erscheinungsbild noch auf eine Beurteilung in anderen Rechtsgebieten abzustellen ist (vgl. VwGH 2.2.10, 2009/15/0191; VwGH 18.06.2021, Ra 2019/13/0094; VwGH 17.11.21, Ra 2021/13/0138). Aus diesem Grund stellen - entgegen dem Vorbringen in der Beschwerde - die Tatsachen, dass die Reinigungskräfte über Gewerbescheine verfügten und bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft versichert waren, lediglich Indizien dar, ausschlaggebend für die Beurteilung der Leistungsbeziehung ist aber das Gesamtbild der Tätigkeit.

Die Erfolgsorientierung einer Tätigkeit schließt allerdings ein Dienstverhältnis nicht aus; denn auch ein unselbständiger Handwerker oder ein mit Reparaturen Beschäftigter haben regelmäßig Leistungen zu erbringen, die über die bloße Anwesenheit hinausgehen (VwGH 16.2.1994, 90/13/0251).

Ebenso hat nicht jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmer-eigenschaft zur Folge, weil auch der einen Werkvertrag erfüllende Unternehmer in aller Regel hinsichtlich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen des Auftraggebers verpflichtet sein wird, ohne dadurch seine Selbständigkeit zu verlieren. Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmer-eigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit erfordert.

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

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

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

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienst- oder Werkvertrags-verhältnis ist daher das Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschafts-leben üblichen Gestaltungsweise und der Verkehrsauffassung Gewicht beizumessen sind (VwGH 1.12.1992, 88/14/0115). Unter den dargestellten Gesichtspunkten ist das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob inhaltlich die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen.

### 3.1.3.1 Vorliegen eines Werkvertrages

Ein Werkvertrag iSd § 1151 ABGB dient grundsätzlich zur Vereinbarung einer Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges etwa der Herstellung eines Werkes als eine in sich geschlossene Einheit, im Regelfall bis zu einem bestimmten Termin. Die zu erbringende Leistung wird im Werkvertrag selbst konkretisiert und individualisiert. Ein Werkvertrag stellt ein Zielschuldverhältnis dar, dem keine auf Dauer angelegte Leistungserbringung zu Grunde liegt. Mit der Erbringung der Leistung endet das Vertragsverhältnis. Das Interesse des Bestellers und die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers sind lediglich auf das Endprodukt als solches gerichtet. Unter dem Begriff eines Werkes iSd § 1165 ABGB werden nicht allein die Herstellung körperlicher Sachen, sondern vielmehr auch ideelle und unkörperliche, also geistige Werke, verstanden (VwGH 15.7.1998, 97/13/0169; 29.2.2012, 2008/13/0087).

Ein Werkvertrag stellt somit auf das Ergebnis der Arbeitsleistung ab. Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt kein Werkvertrag vor, wenn bei Vorliegen einer Unbestimmtheit der zu erbringenden (vertraglich vereinbarten) Leistungen, diese erst bei der Durchführung des Vertrages im Einzelfall konkretisiert bzw. individualisiert werden (VwGH vom 22. Jänner 2003, ZI. 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, ZI. 2009/09/0094, mwN).

Betreffend den gegenständlichen Sachverhalt ist zunächst festzuhalten, dass keinerlei schriftliche Werkverträge mit den als Werkvertragsnehmer behandelten Reinigungskräften geschlossen wurden. Aus den Aussagen der einvernommenen Reinigungskräfte ergibt sich, dass diese lediglich tätig wurden, wenn die Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin sie angerufen hat, wobei sie ihnen auch Arbeitszeit und Arbeitsort vorgegeben hat. Weder aus dem Beschwerdevorbringen noch aus den niederschriftlichen Aussagen dieser Reinigungskräfte ließen sich Angaben entnehmen, die auf ein zu erbringendes einheitliches Werk bis zu einem konkreten Termin schließen lassen.

Auch aus den vorliegenden Rechnungen der als Werkvertragsnehmer behandelten Reinigungskräfte lässt sich keinesfalls auf die Erbringung eines genau umrissenen Werkes zu einem bestimmten Termin schließen, sondern wurde lediglich die Erbringung von Reinigungstätigkeiten in einem bestimmten Zeitraum ausgewiesen.

Weiters handelt es sich bei den erbrachten Leistungen um manuelle und einfache Hilfsarbeiten umfassende Tätigkeiten, die nicht zu der konkreten Herstellung eines Werkes führen. Die Tätigkeiten erforderten keinerlei Planung durch die jeweiligen Reinigungskräfte und folgten der Vorgaben der Beschwerdeführerin.

Nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt stellen diese Hilfsarbeiten bzw einfachen manipulativen Tätigkeiten Dienstleistungen und kein selbständiges Werk dar. Sie können daher nicht den Inhalt und die Grundlage eines Werkvertrages bilden (VwGH 27.10.1999, 98/09/0033; 21.3.1995, 94/09/0163; 31.7.2012, 2008/13/0071). Betreffend Reinigungsleistungen hat auch das BFG in seinem Erkenntnis vom 18. Februar 2019, RV/7101552/2015 ausgeführt, dass bei einfachen Arbeitsleistungen (hier Reinigungsleistungen), die aufgrund der Natur der zu verrichtenden Arbeit vorbestimmt sind, dem einzelnen Auftragnehmer bei der Arbeitsleistung keinerlei Gestaltungsspielraum verbleibt. Er schuldet in solchen Fällen daher kein Werk sondern seine Arbeitskraft.

Von der Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin wurde in der mündlichen Verhandlung detailliert ausgeführt, dass die als Werkvertragsnehmer behandelten Reinigungskräfte einfache Tätigkeiten ausübten und dabei ihre Vorgaben (etwa Reinigung nur mit Wasser, kein Putzmittel) erfüllten, während verantwortungsvolle Tätigkeiten (etwa die maschinelle Bodenreinigung) von den eigenen Dienstnehmern ausgeführt wurden.

Zusammenfassend haben die als Werkvertragsnehmer behandelten Reinigungskräfte im vorliegenden Fall kein bestimmtes Werk ausgeführt oder mussten einen bestimmten Arbeitserfolg bringen, sondern stellten ihre Arbeitskraft der Beschwerdeführerin zur Verfügung. Da von diesen monatliche Honorarnoten für Reinigungstätigkeiten gelegt wurden, handelt es sich des Weiteren auch nicht um ein Ziel-, sondern um ein Dauerschuldverhältnis. Es liegt somit kein Werkvertrag vor.

### **3.1.3.2 Weisungsgebundenheit**

Die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers (VwGH 20.1.16, 2012/13/0059; 29.7.10, 2007/15/0223).

Ein persönliches Weisungsrecht beschränkt die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus (VwGH 20.01.2016, 2012/13/0059). Es ist dabei stets die persönliche Weisungsgebundenheit (im Unterschied zur sachlichen Weisungsgebundenheit, die sich iRv Werkverträgen auf das zu erbringende Werk bzw den Arbeitserfolg bezieht) zu verstehen.

Der Arbeitnehmer muss verpflichtet sein, den Weisungen des Arbeitgebers zu folgen, was bedeutet, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann.

Eine beschäftigte Person wird aber nicht schon dadurch persönlich unabhängig, dass sich auf Grund ihrer Erfahrungen und/oder der Natur der zu verrichtenden Arbeiten Weisungen über

die Reihenfolge und den näheren Inhalt der Arbeiten erübrigen, die Person somit den Arbeitsablauf selbst bestimmt, sofern sie nur der stillen Autorität des Empfängers der Arbeitsleistung, das heißt seinem Weisungs- und Kontrollrecht unterliegt. Unter diesen Umständen kann ein Dienstverhältnis auch vorliegen, wenn der Dienstgeber praktisch überhaupt nicht in den Arbeitsablauf eingreift; er muss lediglich potenziell die Möglichkeit haben, die Arbeit durch Weisungen zu organisieren.

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung lässt etwa das Fehlen fester Arbeitszeiten nicht ohne weiteres auf das Fehlen persönlicher Weisungsgebundenheit schließen (VwGH 28.4.2004, 2000/14/0125 ).

Das Verrichten von Arbeiten für eine Vielzahl von Arbeitgebern spricht gegen ein Dienstverhältnis. Ein Dienstverhältnis bringt eine enge Bindung an den Willen des Arbeitgebers mit sich; dies führt bei einer Vielzahl von Arbeitgebern idR zu kaum überwindbaren Schwierigkeiten (vgl VwGH 17.5.1965, 2375/63, 1965, 141)

Im beschwerdegegenständlichen Fall liegen keine schriftlichen Vereinbarungen über die Tätigkeit der einzelnen als Werkvertragsnehmer eingestuften Reinigungskräfte mit der Beschwerdeführerin vor, anhand derer das Vorliegen der einzelnen Kriterien überprüft werden könnte.

Betreffend den gegenständlichen Sachverhalt ist auszuführen, dass sich schon aufgrund der auszuführenden Tätigkeit genaue Arbeitsanweisungen ergaben und daher zusätzliche Weisungen nicht von Nöten waren. Die von der Beschwerdeführerin den Reinigungskräften vorgegebene Tätigkeit umreißt genau welche Arbeitsleistung (nämlich einfache Reinigungsleistungen wie Staubwischen, Aufwaschen, usw.) und wie diese (nur mit Wasser, bestimmte Reinigungsmittel) zu erbringen ist. Die Vorgaben hinsichtlich der Art und des Ortes der zu erbringenden Reinigungsleistungen wurden durch die Beschwerdeführerin genau vorgegeben, sodass für die einzelne Reinigungskraft keinerlei Gestaltungsspielraum verblieb. Schon daraus ist ersichtlich, dass die Auftragnehmer kein Werk schuldeten, sondern ihre Arbeitskraft zur Verfügung stellten. Tatsächlich wurde auch das Kontrollrecht durch die Auftraggeber der Beschwerdeführerin ausgeübt.

Von den fünf niederschriftlich einvernommenen Reinigungskräften gab lediglich eine Person an, sie habe im beschwerdegegenständlichen Zeitraum noch für eine andere Firma gearbeitet. Auch die stichprobenweise Überprüfung durch das Bundesfinanzgericht hat gezeigt, dass die meisten Reinigungskräfte, welche Einkommensteuererklärungen abgegeben haben, Einkünfte in etwa der Höhe der von der Beschwerdeführerin erhaltenen Honorare (nicht mehr als 10% Abweichung) oder darunter, erklärt haben. Auch dies spricht wie oben dargelegt für das Vorliegen von Dienstverhältnissen.

Zudem ist festzuhalten, dass sich bei einfachen manuellen Hilfs- und Reinigungsleistungen Weisungen über den Arbeitsablauf erübrigen, da sich die Reihenfolge und der nähere Inhalt des Arbeitsablaufes aus den Erfahrungen des täglichen Lebens ableiten und durch die stille Autorität des Empfängers dessen Weisungs- und Kontrollrecht unterliegen (Erkenntnis des BFG vom 18. Februar 2019, RV/7101552/2015).

### **3.1.3.3 Eingliederung in den geschäftlichen Organismus**

Das Kriterium der organisatorischen Eingliederung wird nach der ständigen Rechtsprechung durch jede nach außen als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird (VwGH 23.9.10, 2010/15/0121).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich ua in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers bzw dessen Auftraggebers (VwGH 20.01.2016, 2012/13/0059).

Zu berücksichtigen sind das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit und die Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden. Eine faktische Bindung an die Arbeitszeit in einem Betrieb genügt (vgl. VwGH 23.9.1981, 2505/79). Die Planung und Vorbereitung der Tätigkeit übernimmt der Arbeitgeber oder dessen Auftraggeber.

Die Möglichkeit einer flexiblen Arbeitszeiteinteilung – innerhalb vorgegebener zeitlicher Grenzen – spricht weder gegen das Bestehen einer persönlichen Abhängigkeit der Beschäftigten noch gegen deren Eingliederung in den Betrieb (VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191).

Die von der Beschwerdeführerin als Werkvertragsnehmer behandelten Reinigungskräfte waren betreffend die Arbeitszeit an die Vorgaben der Auftraggeber der Beschwerdeführerin gebunden. Die Arbeitsplanung erfolgte eindeutig erkennbar durch die Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin. Dies äußert sich auch darin, dass sie – wie bereits oben ausgeführt - aufgrund der durchzuführenden Tätigkeit entschied, ob als Werkvertragsnehmer behandelte oder eigene angestellte Reinigungskräfte den jeweiligen Auftrag ausführen sollten.

Zudem gaben die einvernommenen Reinigungskräfte übereinstimmend an, nur gearbeitet zu haben, wenn die „Chefin“ (gemeint die Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin) diese angerufen hat. Auch wenn zwei der Reinigungskräfte angaben, sie konnten zum Auftraggeber der Beschwerdeführerin gehen wann sie wollten, meistens ab dem Nachmittag, so spricht auch das nicht entscheidend für die Selbständigkeit der betroffenen Reinigungskräfte, da einerseits jedenfalls eine Bindung an die Öffnungszeiten der Auftraggeber der Beschwerdeführerin (Nachmittags) besteht und andererseits das kurzfristige einvernehmliche Vereinbaren der Arbeitszeit nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch bei Gelegenheits-

arbeitern anzutreffen ist, auch wenn keine fix vereinbarte Stundenanzahl abzuleisten war (VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200).

Zusammenfassend ist im gegenständlichen Fall von einer Eingliederung der betroffenen Reinigungskräfte in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin auszugehen. Dies ergibt sich aus der durch die Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin vorgenommenen Arbeitseinsatzplanung sowie auch die durch die vorliegenden Rechnungen belegte regelmäßige, monatliche Abrechnung der erbrachten Leistungen, welche auch keine Einzelwerke zu einem bestimmten Preis auswiesen, sondern nicht aufgegliederte Gesamtpreise für „Reinigungstätigkeiten“ jeweils eines Monats.

### **3.1.3.4 Unternehmerrisiko**

Ein Unternehmerrisiko liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige die Höhe seiner Einnahmen etwa durch besonderen Arbeitseinsatz, besondere Tüchtigkeit oder Geschicklichkeit beeinflussen kann, Aufträge auch ablehnen kann und die ihm entstehenden Ausgaben nicht durch den Auftraggeber ersetzt werden. Von Bedeutung ist auch die (uneingeschränkte) Haftung für die erbrachten Leistungen (VwGH 21.11.2013, 2012/15/0025).

Kein Unternehmerrisiko liegt vor, wenn eine Abrechnung nach Arbeitsstunden und nicht nach erbrachter Leistung im Sinne einer erfolgsunabhängigen (Grund)Entlohnung (VwGH 28.9.04, 2000/14/0094 mwN) erfolgt; einer vorgegebenen Arbeitszeit, der Anspruch auf Zulagen, Entgeltfortzahlung bei entschuldigter Abwesenheit (zB Krankheit, Urlaub); Anspruch auf Entgelt auch bei unverschuldeter Unmöglichkeit der Leistung; Zurverfügungstellung von Arbeitsmitteln (zB Berufskleidung, EDV-Ausstattung); Ersatz von Spesen (zB Fahrtkosten, Tages- und Nächtigungsgelder). Weiters auch wenn keine laufenden finanziellen Aufwendungen getragen werden, auch wenn eine leistungsbezogene Entlohnung vorliegt (VwGH 01.09.2015, Ra 2015/15/0014).

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 (vgl. VwGH 20.01.2016, 2012/13/0095 und die dort zitierte Literatur und Judikatur).

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

Für den beschwerdegegenständlichen Fall bedeutet dies, dass die Höhe der Einnahmen bei den einzelnen Reinigungskräften nicht vom Erfolg ihres Tätigwerdens abhing, da kein konkretes Werk geschuldet wurde und somit kein konkreter Erfolg erkennbar sein kann. Die Reinigungskräfte führten lediglich die von der Beschwerdeführerin zugeteilten Reinigungsleistungen aus. Auch ein Ablehnungsrecht betreffend einzelner Aufträge kann den vorliegenden Unterlagen, insbesondere den Aussagen der einvernommenen Reinigungskräfte, nicht entnommen werden.

Ergänzend ist festzuhalten, dass die Tätigkeit der bei der Beschwerdeführerin angestellten Dienstnehmer sich nicht von jener der als Werkvertragsnehmer behandelten Reinigungskräfte unterscheidet.

Für das Bundesfinanzgericht ist weiters nicht erkennbar, nach welchen Kriterien bzw unter welchen Voraussetzungen die jeweiligen Reinigungskräfte ein erkennbares Risiko einer Einnahmenschwankung getroffen hätte oder ein erhöhter oder verminderter persönlicher Einsatz die Einnahmen positiv oder negativ hätte verändern können. Entsprechend spielen Tüchtigkeit, Fleiß, Ausdauer und Geschicklichkeit bezüglich der Höhe der Einnahmen im vorliegenden Fall eine absolut untergeordnete Rolle, weshalb nicht von einer Übernahme des Unternehmerwagnisses gesprochen werden kann.

Gleichzeitig verfügten die Reinigungskräfte auch nicht über eigene Firmenstruktur oder boten Reinigungsleistungen im Internet an oder traten am Markt auf. Sie beschäftigten auch keine eigenen Dienstnehmer und verfügten über kein eigenes Büro oder Lager, wodurch auch ausgabenseitig kein Risiko bestand.

Die Reinigungskräfte stellten zwar, wie oben dargelegt, zum Teil eigene Betriebsmittel bereit, wohingegen andere von den Auftraggebern der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt wurden, das Ausmaß der erforderlichen Betriebsmittel ist aber derart vernachlässigbar gering, dass auch dadurch ausgabenseitig keine Beeinflussungsmöglichkeit des Unternehmensergebnisses erkannt werden kann. Die für die Leistungserbringung wesentlichen Betriebsmittel waren in den zu reinigenden Objekten vorhanden, was auch für sich genommen schon gegen die Unternehmereigenschaft spricht. Es ist daher nicht vom Vorliegen eines Unternehmerwagnisses bei den jeweiligen Reinigungskräften auszugehen, sondern vielmehr von der Ausübung der Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses.

### **3.1.3.5 Vertretungsrecht**

Nach § 47 Abs 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet, weshalb es einem Arbeitnehmer grundsätzlich verwehrt ist, sich vertreten zu lassen (ua VwGH 27.06.1989, 88/14/0112).

Wie im Sachverhalt dargelegt, wurde eine Vertretungsmöglichkeit der einzelnen als Werkvertragsnehmer behandelten Reinigungskräfte weder vereinbart noch wurde im beschwerdegegenständlichen Zeitraum eine Vertretung faktisch vorgenommen.

Aufgrund der obigen Ausführungen liegen im beschwerdegegenständlichen Fall aufgrund der faktischen Umstände nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Dienstverhältnisse gemäß § 47 EStG vor, da die als Werkvertragsnehmer behandelten Reinigungskräfte in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin eingebunden waren, weisungsgebunden waren und kein nennenswertes Unternehmerrisiko zu tragen hatten.

### **3.1.4 Säumniszuschläge**

Gemäß § 217 Abs 1 BAO sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten, wenn eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren, nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird.

Abs 2 leg cit legt fest, dass der erste Säumniszuschlag 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages beträgt.

§ 217 Abs 5 BAO sieht vor, dass die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages gemäß Abs 2 nicht entsteht, soweit die Säumnis nicht mehr als fünf Tage beträgt und der Abgabepflichtige innerhalb der letzten sechs Monate vor dem Eintritt der Säumnis alle Abgabenschuldigkeiten, hinsichtlich derer die Gebarung mit jener der nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenschuldigkeiten zusammengefasst verbucht wird, zeitgerecht entrichtet hat.

Nach § 217 Abs 7 BAO sind auf Antrag des Abgabepflichtigen Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft, insbesondere insoweit bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliegt.

Säumniszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind gemäß § 217 Abs 10 BAO nicht festzusetzen. Dies gilt für Abgaben, deren Selbstberechnung nach Abgabenvorschriften angeordnet oder gestattet ist, mit der Maßgabe, dass die Summe der Säumniszuschläge für Nachforderungen gleichartiger, jeweils mit einem Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid geltend gemachter Abgaben maßgebend ist.

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung stellt der Säumniszuschlag eine „Sanktion eigener Art“ dar (zB VwGH 21.4.1983, 83/16/0016) und ist eine objektive Säumnisfolge sowie ein „Druckmittel“ zur rechtzeitigen Erfüllung der Abgabentrichtungspflicht (VwGH 29.3.2007, 2005/16/0095 mwH). Er soll dazu dienen, die pünktliche Tilgung von Abgabenschulden sicherzustellen (VwGH 24.4.1997, 95/15/0164; VfGH 3.3.2001, B 621/98),

wobei die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt haben, ebenso wie die Dauer des Verzugs grundsätzlich unbeachtlich sind (zB VwGH 26.5.1999, 99/13/0054; 24.3.2015, 2012/15/0206)

Wie dem eindeutigen Wortsinn der zitierten Gesetzesbestimmung zu entnehmen ist, sind Säumniszuschläge bei verspäteter Entrichtung der Abgabenschuld in der gesetzlichen Höhe zwingend festzusetzen. Der Behörde ist in diesem Fall kein Ermessen eingeräumt.

Die Beschwerdeführerin hätte die Lohnsteuer während der laufenden Lohnzahlung bereits entrichten müssen. Wie den bekämpften Bescheiden entnommen werden kann, ist bis zur Erlassung des Bescheides keine Entrichtung der Steuer erfolgt. Die Säumnis betrug damit mehr als fünf Tage. Der Tatbestand des § 217 Abs 1 und 2 BAO wurde damit verwirklicht und die Voraussetzungen einer ausnahmsweisen Säumnis, bei der keine Verpflichtung zur Verhängung eines Säumniszuschlages entstanden wäre, waren nicht erfüllt. Da zudem die bekämpften Säumniszuschläge auch den Betrag von EUR 50,- übersteigen, waren sie entsprechend zu verhängen.

Die angefochtenen Säumniszuschläge für Lohnsteuer 2016 sowie Dienstgeberbeitrag 2016 und 2017 waren somit zu Recht festzusetzen.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Gegenständlich liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die im beschwerdegegenständlichen Fall zu beurteilende Rechtsfrage, unter welchen Voraussetzungen ein Dienstverhältnis vorliegt, wurde im Sinne der herrschenden Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entschieden. Im Übrigen handelt sich bei der Beurteilung, ob bzw in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen genannten Kriterien vorliegen, um eine Sachverhaltsfrage (VwGH 18.1.21, Ra 2018/13/0092, 18.5.22, Ra 2021/15/0058). In seinen rechtlichen Ausführungen folgt das Erkenntnis der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden und die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 17. Juni 2026