



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
SENAT 4

GZ. RV/1742-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder OR Manuela Fischer, Prokurist Peter Falle, Wirtschaftskammer Wien, und Günther Benischek, Arbeiterkammer Wien, über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Dorothea Wodak, Wirtschaftstreuhänder, 1130 Wien, Auhofstrasse 25-27, vom 23. März 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 27. Jänner 2007 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für die Jahre 2005 und 2006 nach der am 28. Mai 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeföhrten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Höhe der Abgaben beträgt:

Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2005: Euro 281,43

Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2006: Euro 407,25.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der Bw. Anfang 2007 durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung für die Jahre 2003 bis 2006 wurde festgestellt, dass die für die Bw. ab Mitte 2005 als Putzfrau tätige Frau M.B. ihre Leistungen nicht als Selbständige sondern im Rahmen eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses erbracht habe.

Frau M.B. habe es mittels „Vereinbarung“ vom 21.6.2005 übernommen „... die Räumlichkeiten

der Bw. zu säubern und ständig in reinem Zustand zu erhalten. Von Frau M.B. beizustellendes Reinigungsmaterial kann in einer dafür vorgesehenen Abstellkammer gelagert werden. Die Zeit der Durchführung der Arbeiten kann von Frau M.B. selbst gewählt werden. Sollte sie die Arbeiten nicht selbst verrichten, so wird sie dies zeitgerecht der Auftraggeberin bekannt geben. Dies zum Zweck, dass Klarheit darüber herrscht, wer über Schlüssel zu den Kanzleiräumlichkeiten verfügt. Als Honorar werden brutto EUR 12,00 pro Stunde vereinbart. Damit sind alle mit den Reinigungsarbeiten in Zusammenhang stehenden Leistungen abgegolten. Über die geleisteten Arbeiten ist monatlich Rechnung zu legen. Dieser Vertrag beginnt mit 1.7.2005 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Eine Kündigung ist für beide Parteien zum Ende eines jeden Kalendermonats möglich unter Einbehaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist."

Wie im Prüfungsbericht angeführt ist, sei aus den Buchhaltungsunterlagen der Bw. ersichtlich, dass Reinigungsmaterial (wenn auch nur in geringfügigem Ausmaß) als Betriebsausgabe steuerlich geltend gemacht worden sei.

Unter Berücksichtigung der von der Rechtsprechung für die Abgrenzung selbständige / unselbständige Tätigkeit, Werkvertrag / Dienstverhältnis, erarbeiteten Grundsätze und insbesondere im Hinblick auf die Judikatur des VwGH im Zusammenhang mit der Erbringung von Reinigungsarbeiten und der Tätigkeit einer Aufräumefrau, sei die Tätigkeit der Frau M.B. als solche aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren.

Die Höhe der von M.B. in den Jahren 2005 und 2006 bei der Bw. erzielten Einkünfte beträgt:

2005: Euro 6.254,00

2006: Euro 9.050,00.

Aufgrund dieser Beträge erfolgte, wie im Prüfungsbericht vom 27.1.2007 im Detail dargestellt ist, gegenüber der zur Abfuhr und Einbehaltung der Lohnabgaben verpflichteten Bw. lediglich die Festsetzung des entsprechenden Dienstgeberbeitrages (DB).

2005: Euro 281,43

2006: Euro 407,25.

Die diesbezüglichen Haftungs- und Abgabenbescheide wurden mit Datum 27. Jänner 2007 durch die Abgabenbehörde erster Instanz erlassen.

Die **Berufung** gegen die o. a. Bescheide wurde innerhalb offener Frist mit Schreiben vom 23. März 2007 rechtzeitig bei der Abgabenbehörde erster Instanz erhoben.

Die Bw. verwies auf die mit Frau M.B. abgeschlossene Vereinbarung und darauf, dass diese einen Gewerbeschein für die Tätigkeit als Reinigungsunternehmen habe und das Gewerbe in Form eines Einzelunternehmens ausübe. Nach der abgeschlossenen Vereinbarung sei sie verpflichtet Arbeitsbehelfe wie Staubsauger, Kübel, Besen sowie sonstige Reinigungsmittel

selbst beizustellen und könne sie diese in einer dafür vorgesehenen Abstellkammer in der Kanzlei der Bw. lagern.

Die Bw. richtet ihre Berufung gegen die Annahme eines Dienstverhältnisses und die Vorschreibung der Dienstgeberabgabe für die Jahre 2005 und 2006.

Nach der ständigen Judikatur des VwGH (z.B. Zlen 14/3038/78, 82/14/0147 v. 25.5.1982) seien die tatsächlich gelebten Verhältnisse zur Entscheidung der Frage, ob ein Dienst- oder Werkvertragsverhältnis vorliege, ausschlaggebend, wobei auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen sei. M.B. übe die Tätigkeit eines Reinigungsunternehmens als Einzelunternehmer aus und biete ihre Arbeitsleistung öffentlich jedermann an. Ihre Tätigkeit sei nicht auf die Bw. beschränkt und es bestehe auch keine wie immer geartete Konkurrenzvereinbarung . So erbringe sie Reinigungsleistungen z.B. auch an die F.F., und an die N.WpGmbH. Frau M.B. sei frei in der Festlegung ihrer Arbeitszeit, allerdings sei eine Koordination mit den Erfordernissen der Bw. und eine Absprache bezüglich der Arbeitszeit mit dieser, wie wohl auch mit jedem anderen Auftraggeber, erforderlich. Frau M.B. sei berechtigt sich durch außenstehende Dritte vertreten zu lassen und sei dies seit Beginn des Auftragsverhältnisses schon wiederholt der Fall gewesen. Reinigungsmaterial und Reinigungsbehelfe wie Arbeitsgeräte und Staubsauger werden von ihr selbst beigestellt. Die Bw. habe im gegenständlichen Zeitraum Putzmittel nur in geringfügigem Ausmaß angeschafft, dies schon deshalb, weil Frau M.B. nicht täglich im Unternehmen anwesend sei. Frau M.B. habe im Falle ihrer Verhinderung keinen Anspruch auf Entlohnung und es obliege ihr daher die Möglichkeit ihre Arbeit auszuweiten oder zu verringern und solcher Art das Entgelt zu beeinflussen. Sie erhalte ein arbeitszeitabhängiges Entgelt, das nach der geleisteten Stundenanzahl bemessen werde. Es werde darauf hingewiesen, dass lt. Erkenntnissen des VwGH 83/14/0102 und 0110 vom 21.2.1984 eine Abrechnung anhand der aufgewendeten Arbeitszeit als Maßstab für die geleistete Arbeit in der Wirtschaft bei unzweifelhaft selbständig Tätigen durchaus üblich sei.

Wie den vorgelegten Abrechnungen zu entnehmen sei, erfolgte die Bezahlung nicht fortlaufend und nicht gleichbleibend, sondern erhielt sie, je nach geleisteter Arbeitszeit, ein unterschiedliches Honorar ausbezahlt. Selbstverständlich sei für den Fall, dass die Arbeit mangelhaft ausgeführt worden wäre, eine entgeltlose Verbesserung derselben vereinbart worden, allerdings sei dies nie vorgekommen, da sie immer mustergültig ihre Arbeit ausgeführt habe.

Aus dem Gesamtbild der Verhältnisse ergebe sich, dass zwischen der Bw. und Frau M.B. kein Dienstverhältnis sondern ein Auftragsverhältnis bestehe, das die wesentlichen Merkmale eines Werkvertrages beinhalte.

Es wird beantragt, der Berufung statzugeben und die Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2005 und 2006 ersatzlos aufzuheben. Weiters wird im Falle der Vorlage der

Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt sowie um Durchführung einer mündlichen Verhandlung ersucht.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 18. April 2007 wurde die Berufung durch die zuständige Abgabenbehörde erster Instanz als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung verwies die Abgabenbehörde hinsichtlich des Vorliegens eines Dienstverhältnisses auf die gesetzliche Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sowie auf die Judikatur des VwGH, wonach eine Reinigungskraft in einem Dienstverhältnis stehe. U.a. wurde dargelegt, dass das Vorliegen einer Vereinbarung mit dem Gegenstand eine Rechtsanwaltskanzlei zu säubern nicht gegen ein Dienstverhältnis spreche. Wenn in der Berufung ausgeführt werde, dass die tatsächlichen, gelebten Verhältnisse für die Entscheidungsfindung, ob ein Dienstverhältnis oder ein Werkvertrag vorliege, maßgeblich seien, dann müsse im gegenständlichen Fall vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses ausgegangen werden. Schon durch die Abstimmung der Arbeitszeit mit den Erfordernissen der Auftraggeberin liege eine organisatorische Eingliederung in das Unternehmen der Auftraggeberin vor. Der Umstand, dass Frau M.B. auch für andere Unternehmen tätig werde und teilweise selbst Reinigungsmittel kaufe, spreche nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

Die Bw. brachte mit Schreiben vom 9. Mai 2007 den **Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz** ein. Zur Begründung wurde auf die Ausführungen in der Berufungsschrift verwiesen.

Wie den, dem UFS vorliegenden, Akten zu entnehmen ist, handelt es sich bei Frau M.B. um eine polnische Staatsbürgerin, die sich seit April 2005 in Österreich aufhält. Es liegen an die Bw. gerichtete „Rechnungen“ für das Jahr 2005 mit den Nummern 1 – 7 vor, worin jeweils pro Monat (ab Juni 2005) Pauschalen für die Reinigungstätigkeit verrechnet werden. Gleichartige monatliche „Rechnungen“ liegen auch bis August 2006 und für den Monat November 2006 vor.

Ein Auszug aus dem Gewerberegister vom 19. April 2005 wonach für Frau M.B. gem. § 340 Abs. 1 GewO 1994 das Gewerbe „Hausbetreuung, bestehend in der Durchführung einfacher Reinigungstätigkeiten einschließlich objektbezogener Wartungstätigkeiten auf Grund von Werk- und freien Dienstverträgen, unter Ausschluss von Tätigkeiten reglementierter Gewerbe“ mit Standort Wien15, eingetragen wurde, wurde im Zuge des Verfahrens vor dem UFS beigebracht. Ebenso wurde ein Beleg für das 3. Quartal 2005 der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft vorgelegt.

In der Beantwortung des durch das zuständige Finanzamt an Frau M.B. gerichteten „*Fragenkatalog zur Selbständigkeit von EU-Ausländern*“ vom 12. September 2006 gibt diese

u.a. an, dass sie über Arbeitsmittel verfüge und ihre Aufträge durch Empfehlungen erhalte. Pro Monat habe sie 1 – 3 Kunden. Die Festlegung der vertraglichen Leistungen sowie die Kontrolle der Arbeitszeit, des Arbeitsfortgangs und die Arbeitsqualität erfolgen durch den Auftraggeber. Sie teile ihren Urlaub den Auftraggebern mit und vereinbare eine Vertretung. Nach Absprache mit dem Auftraggeber werde bestimmt wo, wie und wie lange die Arbeit ausgeführt werden soll. Für die Ausübung des Gewerbes benötige sie Reinigungsmittel, Besen, Staubsauger, Bürsten, Staublappen. Das Arbeitsmaterial werde vom Auftraggeber oder von ihr zur Verfügung gestellt. Sie kaufe die Arbeitsmaterialien bei Bipa, DM oder Billa ein. Sie könne sich bei der Arbeit vertreten lassen, habe aber keine Mitarbeiter. Zur Frage nach der Höhe des Entgeltes und dem Abrechnungsmodus gibt sie an, dass sie Rechnungen über Pauschalbeträge stelle oder stundenweise verrechne.

Das durch den UFS am 26. November 2007 an Frau M.B. gem. § 143 BAO gerichtete Auskunftsersuchen wurde mit Schreiben vom 29. Jänner 2008 beantwortet.

U. a. wurde um Beantwortung der nachstehenden Fragen (F) ersucht. Die Antworten (A) der Frau M.B. sind entsprechend dazu angeführt.

- F2) a) Wie oder durch wen kommen Ihre Arbeitsaufträge zustande?*
- b) Haben Sie Ihre Arbeitsleistung öffentlich angeboten, z.B. in Inseraten, in Zeitungen etc.?*
- c) Wie kann man mit Ihnen Kontakt aufnehmen für eine mögliche Auftragerteilung?*
- A2) a) meine Arbeitsaufträge erhalte ich durch Empfehlungen*
- b) bis dato habe ich nicht inseriert*
- c) mit mir kann man telefonisch oder durch bestehende Auftraggeber in Kontakt treten*

F3) Bereits ab Juni 2005 begannen Sie ihre Tätigkeit bei der Bw..

- a) Wann, wie und durch wen wurde der Kontakt zu dieser Kanzlei hergestellt?*

A3) a) Der Kontakt zur Bw. ergab sich durch Frau Mag.J.S. (gebürtige Polin), welche ich bei Besuchen in der polnischen Kirche in Wien kennen lernte.

F4) Laut Vereinbarung vom 21. Juni 2005 haben Sie es übernommen die Räumlichkeiten der Bw. zu säubern und ständig in reinem Zustand zu halten.

- a) Welche Tätigkeiten waren durch diese Vereinbarung konkret umfasst? Bitte geben Sie alle zu verrichteten Arbeiten konkret und im Detail an.*
- b) Welche Anweisungen haben Sie hinsichtlich der durchzuführenden Arbeiten erhalten und von wem haben Sie Anweisungen erhalten?*
- A4) a) Ich habe es übernommen die Räumlichkeiten in reinem Zustand zu halten und zwar: Schreibtische, Bücherregale, Böden, Küche und Sanitäranlagen reinigen, Papierkörbe entleeren, Fenster putzen.*

b) Ich möge das Büro in gereinigtem Zustand halten, ohne Akten oder Unterlagen wegzuräumen oder zu verlegen.

F5) a) Wann haben Sie die Arbeiten bei der Bw. verrichtet? Bitte geben Sie die genauen Uhrzeiten des Beginns und des Endes Ihres jeweiligen Arbeitseinsatzes an.

b) Waren Sie täglich in der Kanzlei oder weniger häufig, aber trotzdem regelmäßig oder nur nach Bedarf?

c) Haben Sie sich Ihre Arbeitszeit selbständig nach Belieben einteilen können oder waren Sie an Vorgaben der Kanzlei gebunden?

d) Konnten Sie die Kanzlei jederzeit betreten oder waren Sie an die Kanzleizeiten bzw. Anwesenheit von Mitarbeitern der Kanzlei gebunden?

e) Waren Sie persönlich zur Erbringung der Arbeit verpflichtet?

f) Hatten Sie die Möglichkeit sich ohne Rücksprache und Einverständnis mit dem Auftraggeber jederzeit von einer Person Ihrer Wahl vertreten zu lassen?

g) Wer hat Ihre Arbeit verrichtet, wenn Sie verhindert waren?

A5) a) Mein Auftraggeber legte Wert auf saubere Büroräume und die Reinigungszeiten bleiben mir persönlich überlassen, weshalb mir auch ein Kanzleischlüssel ausgehändigt wurde, um so wenig wie möglich den Bürobetrieb zu stören. An genaue Uhrzeiten meines Arbeitseinsatzes war ich nicht gebunden.

b) Meine Arbeitszeit konnte ich je nach Bedarf selbst bestimmen, zeitweise ist die Arbeitszeit auch wetterabhängig (Fenster putzen)

c) Ich war an keine Vorgaben der Kanzlei bezüglich Arbeitszeit gebunden.

d) Mir wurde ein Kanzleischlüssel ausgehändigt, sodass ich jederzeit die Kanzlei betreten konnte.

e) Ich war nicht zur persönlichen Erbringung der Arbeit verpflichtet

f) Ich durfte mich auch ohne Rücksprache und Einverständnis in Notfällen vertreten lassen

g) Meine Schwiegertochter hat mich in Notfällen vertreten.

F6) Wurde Ihre Arbeit in der Kanzlei kontrolliert? Wenn ja, wer übte die Kontrolle aus und wie erfolgte diese?

A6) Grundsätzlich arbeite ich sehr ordentlich, sodass eine Kontrolle nicht erforderlich war, zumal meine Arbeitsweise teilweise während der Kanzleistunden erfolgte und somit konnte man sehen wie ich arbeite.

F7) Lt. Vereinbarung vom 21. Juni 2005 betrug das Honorar brutto Euro 12,00 pro Stunde.

Den vorliegenden Rechnungen ist zu entnehmen, dass Sie jeweils monatlich pauschal abgerechnet haben; Stundenangaben sind in den Rechnungen nicht enthalten.

a) Welche Aufzeichnungen wurden über die geleisteten Stunden geführt und dienten als Basis für die pauschale Verrechnung?

- b) Wie wurden Ihre Arbeitsstunden erfasst? Haben Sie selbst die geleisteten Arbeitsstunden aufgezeichnet oder der Auftraggeber?
- c) Wenn die Stundenaufzeichnungen durch Sie erfolgt sind, wem haben Sie die Aufzeichnungen dann vorgelegt bzw. zur Kenntnis gebracht?
- d) Durch wen wurden die jeweiligen Abrechnungen genehmigt und abgestimmt?
- e) Bitte legen Sie die entsprechenden Unterlagen für Juni – Dezember 2005 sowie das Jahr 2006 vor.
- f) Sollte es keine derartigen Aufzeichnungen geben, wie erfolgte dann die Ermittlung der an die Bw. verrechneten Beträge?
- A7) Ich führe private Stundenaufzeichnungen, rechne dann die Stunden monatlich zusammen und lege Rechnung
- a) meine privaten Stundenaufzeichnungen dienten als Basis für die Verrechnung
- b) ich führe meine Stundenaufzeichnungen selbst und dann rechne ich ab
- c) aufgrund des Vertrauensverhältnisses wurde keine Einsicht in meine privaten Stundenlisten aufzeichnungen genommen
- d) Wer die Abrechnung genehmigt hat entzieht sich meiner Kenntnis. Meine Rechnungen wurden immer ohne Abzug von der Bw. bezahlt'
- e) für den angeführten Zeitraum habe ich keine Aufzeichnungen mehr
- f) Nachdem die Rechnungen ohne Beanstandung von der Bw. bezahlt wurden, habe ich die handschriftlichen Unterlagen nicht weiter aufbewahrt
- F8) a) Waren Sie in den Jahren 2005 und 2006 noch für weitere Personen und Firmen als Reinigungskraft tätig?
- b) Wenn ja, welche Vereinbarungen haben Sie mit diesen Unternehmen getroffen? Geben Sie Namen und Anschrift der Unternehmen an und legen Sie die entsprechenden Vereinbarungen vor.
- A8) a) In den Jahren 2005 und 2006 war ich auch für F.F. und N.WpGmbH tätig.
- c) die jeweiligen Vereinbarungen erfolgten mit o.a. Firmen mündlich, anbei einige Rechnungen in Kopie
- F9) a) Haben Sie selbst die für Ihre Tätigkeit erforderlichen Putzmittel und Gerätschaften (Besen, Lappen, Staubsauger etc.) angeschafft? Wenn ja, wann haben Sie diese angeschafft und wie hoch waren die Kosten, die Ihnen daraus entstanden sind?
- b) Wurden Ihnen dafür Kosten von der Bw. bzw. den anderen Auftraggebern ersetzt?
- c) Wo lagern Sie die eigenen Geräte und Mittel und wie transportieren Sie diese an den jeweiligen Arbeitsort?
- d) Wenn Sie selbst keine Arbeitsmittel angeschafft haben sollten, wurden Ihnen diese seitens der Bw. von den anderen Unternehmen zur Verfügung gestellt?

-
- A9) a) meine benötigten Putzmittel habe ich mir aus Kostengründen immer in Polen besorgt
 b) die Kosten für Putzmittel wurden von den Auftraggebern nicht gesondert bezahlt, sondern waren im vereinbarten Stundenlohn inkludiert
 c) Bei den jeweiligen Auftraggebern gibt es Abstellkammern, wo ich meine Putzmittel und Gerätschaften lagern kann. Sollte es notwendig sein, einmal eine Gerätschaft von einem Arbeitsort zum anderen zu verbringen, führt mich mein Sohn mit seinem eigenen Auto
 d) Beantwortung entfällt, da ich meine Putzmittel und Gerätschaften selbst mitbringe oder vor Ort lagere.*

Die Vorladungen zur mündlichen Berufungsverhandlung ergingen am 21. April 2008 an die Bw. sowie die Amtspartei. Gem. § 115 BAO wurden den Parteien damit auch das an M.B. gerichtete Auskunftsersuchen vom 26. November 2007 sowie das Antwortschreiben vom 29. Jänner 2008 zur Kenntnis übermittelt. Der Zustellnachweis vom 23. April 2008 liegt vor. Die mündliche Berufungsverhandlung wurde am 28. Mai 2008 durchgeführt. Das Finanzamt war durch Herrn AD Wolfgang Schulitz sowie Herrn Walter Binder vertreten. Nach Vortrag des Sachverhaltes durch die Referentin und Diskussion verwies die Vertreterin der Bw. auf das schriftliche Vorbringen und beantragte die Stattgabe der Berufung.

Der Vorsitzende verkündete nach Beratung des Senates die Entscheidung über die Berufung und die wesentlichen Entscheidungsgründe.

Jeweils eine Ausfertigung der Niederschrift über die mündliche Berufungsverhandlung wurde den Parteien übergeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 47 Abs. 1 EStG 1988 wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) erhoben, wenn im Inland eine Betriebsstätte des Arbeitgebers besteht.

Gem. § 41 Abs. 1 FLAG haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag (DB) zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind gem. § 41 Abs. 2 FLAG u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

Gem. § 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. Der Begriff des Dienstverhältnisses ist durch § 47 EStG jedoch nicht abschließend definiert, sondern wird als Typusbegriff durch eine Vielzahl von Merkmalen bestimmt, die nicht alle in gleicher Intensität vorhanden sein müssen (VfGH 1. 3. 2001, G109/00).

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 jenen Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl. z.B. Erkenntnis vom 19. 9. 2007, 2007/13/0071) auf weitere Abgrenzungskriterien Bedacht zu nehmen, wozu insbesondere das Unternehmerrisiko zählt. 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 damit den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten.

Hingegen ist für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses kennzeichnend, dass der Arbeitnehmer verpflichtet ist, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft zur Verfügung zu stellen und demgegenüber der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen hat.

Im berufungsgegenständlichen Fall ist strittig, ob die bei der Bw. als Reinigungskraft eingesetzte Frau M.B., selbständig aufgrund eines - wie die Bw. vorbringt - „Auftragsverhältnisses, das die wesentlichen Merkmale eines Werkvertrages beinhaltet“ oder - wie die Abgabenbehörde erster Instanz feststellt - aufgrund eines Dienstverhältnisses tätig geworden ist und entsprechende Lohnabgaben abzuführen sind. Gegen die Höhe der im Zuge der Prüfung als Bemessungsgrundlagen für die Festsetzung des DB herangezogenen Beträge wurden seitens der Bw. keine Einwendungen erhoben.

Mit einem Werkvertrag iSd § 1151 ABGB wird die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges, d.h. die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes vereinbart. Es kommt somit auf das Ergebnis der Arbeitsleistung an, d.h. dass ein Werk, eine in sich geschlossene Einheit darstellt. Die zu erbringende Leistung wird im Werkvertrag selbst konkretisiert und individualisiert. Ein Werkvertrag ist in der Regel bis zu einem bestimmten Termin zu erfüllen und 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.

Im gegenständlichen Fall ist die zwischen der Bw. und Frau M.B. getroffene „Vereinbarung“ vom 21. Juni 2005 hinsichtlich der Merkmale eines Werkvertrages zu untersuchen. Die Vereinbarung enthält den Auftrag „...die Räumlichkeiten der Bw. zu säubern und ständig in reinem Zustand zu erhalten“.

Die so beschriebene Arbeitsleistung einer Reinigungskraft stellt keine, für einen Werkvertrag

typische, konkretisierte und individualisierte Leistung dar und es ist darunter weder die Herstellung eines Werkes noch die Herstellung einer in sich geschlossenen Einheit zu verstehen. Die Darstellung der Reinigungskraft, dass sie „Schreibtische, Bücherregale, Böden, Küche und Sanitäranlagen reinigen, Papierkörbe entleeren, Fenster putzen“ sollte, ändert an dieser Beurteilung nichts. Auch die Vereinbarung eines Stundenlohnes, ohne den Umfang des vermeintlich zu erbringenden „Werkes“ festzulegen, spricht gegen einen Werkvertrag. Gegen das Vorliegen eines Werkvertrages spricht weiters, dass die in Rede stehende Vereinbarung auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wurde und eine für beide Parteien geltende Kündigungsmöglichkeit unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist beinhaltet. Die für einen Werkvertrag, als Zielschuldverhältnis, sonst typische Befristung der Leistungserbringung ist hier nicht gegeben. Vielmehr ist schon aufgrund dieser Vertragsbestimmungen auf eine fortgesetzte Tätigkeit und auf das Vorliegen eines Dauerschuldverhältnisses zu schließen. Frau M.B. schuldet der Bw. kein Werk sondern ihre Arbeitskraft.

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

Allgemein liegt Weisungsgebundenheit vor, wenn der Arbeitnehmer verpflichtet ist, den Weisungen des Arbeitgebers zu folgen. Die damit in direktem Zusammenhang stehende persönliche Abhängigkeit und weitgehende Unterordnung führt zur Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit. Das persönliche Weisungsrecht fordert somit einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit. Ein rein sachliches bzw. technisches Weisungsrecht, welches das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit nicht ausschließen würde, bezieht sich lediglich auf die im Rahmen eines Werkvertrages vereinbarte Werkleistung und somit nur auf den Arbeitserfolg.

Wie oben ausgeführt wurde, stellt die im gegenständlichen Fall erbrachte Reinigungstätigkeit keine Leistung aus einem Werkvertrag dar, sodass ein solches rein sachliches Weisungsrecht der Bw. gegenüber der Reinigungskraft auszuschließen ist.

Aus den an die Bw. gerichteten monatlichen Rechnungen ergibt sich das Bild einer regelmäßigen, über einen längeren Zeitraum bestehenden Beschäftigung der Frau M.B. und damit ein Indiz für eine Beschäftigung in persönlicher Abhängigkeit. Die für Juni bis Dezember 2005 sowie Jänner bis August und November 2006 verrechneten monatlichen Pauschalen betragen, bis auf wenige Ausnahmen, Euro 932,00 oder Euro 986,00 sodass bei einem vereinbarten Stundenlohn von Euro 12,00 regelmäßig von einer zwischen 72 und 82 Stunden gelegenen monatlichen Arbeitszeit ausgegangen werden kann.

Dass die Bw. für die in der Kanzlei zu leistenden Reinigungsarbeiten keine speziellen Arbeitsanweisungen gegeben hat und Frau M.B. an keine genauen Uhrzeiten für die Durchführung der Reinigungstätigkeit gebunden war, schließt ein Weisungsrecht der Bw. nicht aus und ist somit für die Beurteilung der persönlichen Abhängigkeit ohne Belang. Dadurch, dass Frau M.B. die Arbeiten mit den Erfordernissen der Bw. zu koordinieren hatte und die Vorgabe lautete, den Bürobetrieb so wenig wie möglich zu stören war ihre eigene Bestimmungsfreiheit die Arbeiten nach ihrem Belieben durchzuführen beschränkt und ergibt sich daraus auch die organisatorische Eingliederung in den Betrieb (VwGH vom 21.2.1984, 83/14/0102).

Weiters wird aufgrund des Sachverhaltes und der allgemeinen Lebenserfahrung geschlossen, dass die Reinigungstätigkeit sehr wohl der Kontrolle der Bw. unterlegen war. Zum einen gibt Frau M.B. im Antwortschreiben vom 12. September 2006 selbst an, dass die Festlegung der vertraglichen Leistungen sowie die Kontrolle der Arbeitszeit, des Arbeitsfortganges und die Arbeitsqualität durch den Auftraggeber, bei dem es sich bis auf eine Ausnahme im Februar 2006 allein um die Bw. handelte, erfolgten. Dies wird auch durch die Angabe im Schreiben vom 29. Jänner 2008 bestätigt, wo Frau M.B. schreibt, dass sie ihre Arbeit teilweise während der Kanzleistunden erbrachte und „man sehen konnte wie ich arbeite“. Zum anderen ist von Kontrollen durch die Bw. auszugehen, da diese in der Berufung anführt, dass Frau M.B. „ihre Arbeit immer mustergültig ausgeführt hat“. Damit solch eine Beurteilung abgegeben werden konnte, musste sich die Bw. wohl das entsprechende Wissen, eben durch Kontrolle der Tätigkeit, verschafft haben.

Das Argument der Bw., dass sich Frau M.B. durch außen stehende Dritte hätte vertreten lassen können, schließt das Vorliegen ihrer persönlichen Abhängigkeit nicht aus. Von einer für die Selbständigkeit sprechenden generellen Vertretungsbefugnis kann nur dann ausgegangen werden, wenn die Berechtigung beim Auftragnehmer vorliegt, sich jederzeit und nach eigenem Willen und eigener Wahl durch irgendeinen geeigneten Vertreter vertreten zu lassen. Der schriftlichen Vereinbarung mit Frau M.B. ist keine generelle Vertretungsbefugnis zu entnehmen. Wenn darin von einer eventuell möglichen Vertretung die Rede ist, die der Bw. zeitgerecht bekannt zu geben ist, damit sich diese Klarheit darüber verschaffen kann, wer

über Schlüssel zu den Kanzleiräumlichkeiten verfüge, entspricht dies dem Bedürfnis der Bw. nur vertrauenswürdige und zuverlässige Personen für die Reinigungsarbeiten in der Rechtsanwaltskanzlei heranzuziehen. Daraus ist aber keine generelle Vertretungsbefugnis abzuleiten. Die Aussage der Frau M.B., dass sie sich in Notfällen habe vertreten lassen können, bezieht sich auf einen speziellen Fall, eben einen Notfall, und ist nicht als generelle Vertretungsbefugnis zu beurteilen. Gegen das Bestehen einer generellen Vertretungsbefugnis und für die Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung sprechen weiters die Ausführungen der Bw. in der Berufung, nämlich dass M.B. „... im Falle ihrer Verhinderung, aus welchem Grund auch immer keinen Anspruch auf Entlohnung hat. ... dass sie selbstverständlich im Falle einer Erkrankung oder urlaubsbedingten Abwesenheit keinerlei Entgelt erhält“. Wären tatsächlich eine generelle Vertretungsbefugnis und ein Auftragsverhältnis über eine selbständige Tätigkeit vorgelegen, hätte sie sich in solchen Fällen vertreten lassen können und dadurch zum einen den Auftrag erfüllen und zum anderen auch das Entgelt beeinflussen können.

Frau M.B. erhält lt. Vereinbarung ein arbeitszeitabhängiges Entgelt. Die Entlohnung in Form eines Stundenlohnes steht dem Vorliegen eines Dienstverhältnisses nicht entgegen. Die tatsächliche Verrechnung erfolgt monatlich pauschal und handelt es sich jeweils um annähernd gleichbleibende Beträge, wodurch ebenfalls auf eine regelmäßige Beschäftigung und somit auf ein Dienstverhältnis zu schließen ist. Stundenaufzeichnungen, die diesen Verrechnungen zugrunde liegen, wurden durch Frau M.B. nicht vorgelegt. Sie gibt vielmehr dazu an, dass in die von ihr privat geführten Aufzeichnungen seitens der Bw. keine Einsicht genommen worden ist und sie diese auch nicht aufbewahrt hat.

Wenn die Bw. vermeint, dass von einer selbständigen Tätigkeit der Reinigungskraft auszugehen sei, dann stellt sich weiters die Frage nach der Unternehmereigenschaft und dem Unternehmerwagnis der betroffenen Person.

Schon die Unternehmereigenschaft der in Rede stehenden Person ist in Zweifel zu ziehen. Wie dargestellt, handelt es sich bei Frau M.B. um eine polnische Staatsbürgerin, die sich erst seit April 2005 in Österreich aufhält. Wie sie selbst angibt erhält sie ihre „Aufträge“ auf Empfehlungen, macht dazu jedoch keine näheren Angaben. Der Kontakt zur Bw. ist zufällig durch die Bekanntschaft mit Frau Mag.J.S. bei Kirchenbesuchen entstanden.

Entgegen der Behauptung der Bw. bietet Frau M.B. ihre Arbeitsleistung nicht öffentlich jedermann an. Sie nimmt nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil. D.h. sie bietet ihre Tätigkeit nicht am Markt, z.B. durch Inserate o.ä., an und sie ist nur über Mobiltelefon, dessen Nummer nicht allgemein bekannt ist, oder über bestehende Auftraggeber zu erreichen.

Ein Unternehmerwagnis ist dann gegeben, wenn der Erfolg der Tätigkeit weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß und von der persönlichen Geschicklichkeit abhängig ist. D.

h. wenn sowohl die Höhe der Einnahmen durch eigene Geschäftseinteilung als auch die Ausgaben, z. B. durch eigene Wahl der Mittel und durch geeignete Organisation des Betriebes, beeinflussbar sind.

Der Sachverhalt lässt jedoch nicht erkennen, dass Frau M.B. tatsächlich ein Unternehmerwagnis zu tragen hatte. Den diesbezüglichen Argumenten der Bw. ist entgegenzuhalten, dass eine monatlich nahezu gleichbleibende Arbeitsleistung vorliegt, die pauschal abgerechnet wird. Es werden keine einzelnen Werke erbracht, die allenfalls unterschiedlich rasch oder geschickt erledigt werden könnten um Einfluss auf den Erfolg zu nehmen. Frau M.B. kann ihren Arbeitsablauf nur in Abstimmung mit der Bw. regeln. Sie ist faktisch zur persönlichen Arbeitsleistung verpflichtet, da, wie oben ausgeführt, keine generelle Vertretungsbefugnis besteht.

Der Hinweis, dass Frau M.B. für mehrere Auftraggeber tätig geworden und damit als Selbständige zu beurteilen ist, findet sich nur für das Jahr 2006 bestätigt. Nur für Februar sowie September bis Dezember 2006 liegen auch Rechnungen an andere Auftraggeber vor. Die Tatsache, dass M.B. im Jahr 2006 auch für andere Auftraggeber tätig war, spricht jedoch nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses bei der Bw. Es ist in der heutigen Zeit nichts Ungewöhnliches, wenn nebeneinander mehrere Dienstverhältnisse (geringfügige Beschäftigungen) bestehen.

Ausgabenseitig ist ebenfalls kein Hinweis auf ein wesentliches Unternehmerrisiko festzustellen. Wenn Frau M.B. ihre Fahrtkosten selbst trägt, so ist dies weder als unüblich noch als ein Indiz für Selbständigkeit zu bewerten, da auch in gewöhnlichen Dienstverhältnissen beschäftigte Arbeitnehmer die Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsplatz meist selbst zu tragen haben.

Aufwendungen für die Beistellung von Betriebsmitteln, Gerätschaften, Putzmitteln o.ä. wurden gegenüber der Behörde nicht nachgewiesen. Im Schreiben vom 12. September 2006 gibt Frau M.B. an, dass sie „Arbeitsmittel“ besitze (ohne dies näher zu konkretisieren) und dass sie diese bei Bipa, DM und Billa einkaufen. Im Schreiben vom 29. Jänner 2008 gibt sie dann an, dass sie die Putzmittel aus Kostengründen immer in Polen besorge. Nachweise (Belege etc.) wurden weder zur einen noch zur anderen Aussage beigebracht. Ob und welcher Einfluss auf das seitens der Bw. bezahlte Entgelt durch solche Aufwendungen gegeben war konnte somit weder nachvollzogen noch überprüft werden.

Wie jedoch durch die Prüfungsorgane der Abgabenbehörde erster Instanz festgestellt wurde, wurde im fraglichen Zeitraum durch die Bw. Reinigungsmaterial eingekauft. Es erscheint daher nicht unschlüssig, dass dieses der Reinigungskraft zur Erfüllung ihrer Tätigkeit zur Verfügung gestellt worden ist.

Das vorliegende Gesamtbild der Tätigkeit als Reinigungskraft ergibt, dass die Merkmale persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegenüber den Merkmalen der selbständigen Ausübung einer Erwerbstätigkeit überwiegen. Ein seitens der Reinigungskraft zu tragendes Unternehmerwagnis liegt nicht vor, sodass schlussendlich in steuerlicher Betrachtung vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses zwischen der Bw. und Frau M.B. für den berufungsgegenständlichen Zeitraum auszugehen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Juni 2008