

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R im Beisein der Schriftführerin SF über die Beschwerden der Bf., vertreten durch RA,

a) vom 19. Oktober 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 5. Oktober 2015 über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2011, 2012 und 2013;

b) vom 5. November 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 5. Oktober 2015,

ba) über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für die Jahre 2011, 2012 und 2013,

bb) über die Haftung von zu entrichtender Lohnsteuer für die Jahre 2011, 2012 und 2013,

bc) über die Festsetzung eines Säumniszuschlages für den DB für die Jahre 2012 und 2013 und

bd) über die Festsetzung eines Säumniszuschlages für die Lohnsteuer für das Jahr 2012

nach der am 1. Juli 2016 beim Bundesfinanzgericht in 1030 Wien, Hintere Zollamtsstr. 2b, durchgeführten Beschwerdeverhandlung, zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide des Veranlagungsjahres 2013 betreffend Dienstgeberbeitrag samt Säumniszuschlag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag werden wie folgt abgeändert:

Zeitraum	Bemessungs- grundlage	DB-Abgabenbetrag (x 0,045)	DZ- Abgabenbetrag (x 0,0040)	SZ zum DB (x 0,02)
2013	71.397,16	3.212,87	285,60	61,89

Im Übrigen werden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Strittig ist, ob die im GPLA-Bericht vom 5. Oktober 2015 namentlich angeführten Reinigungskräfte für die Reinigungsagentur Ag als Dienstnehmerinnen tätig waren und deshalb der Lohnsteuer- bzw. DB/DZ-Pflicht in den o.a. Streitjahren unterliegen.

Im Zuge einer GPLA-Außenprüfung wurde lt. Bericht vom 5. Oktober 2015 folgender Sachverhalt erhoben:

Herr A und seine Ehegattin B betreiben seit Mai 2011 die Reinigungsagentur „Ag“; diese Agentur werde in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts des Ehepaares betrieben.

Frau B1 sei zu 70 % und Herr B1 zu 30 % am Gewinn bzw. Verlust beteiligt (lt. Gesellschaftsvertrag vom 6. Juni 2011).

Ag werbe mit der Vermittlung von Reinigungskräften für Haushalte, Büros, Ordinationen etc. zu einem Stundensatz von 12 € bzw. ab 2013 von 13 €.

Zu diesem Zwecke seien in Tschechien selbständige Reinigungskräfte mittels Anzeigen in tschechischen Zeitungen bzw. durch Mundpropaganda angeworben worden. Frau B stamme selbst aus der Tschechoslowakei und habe den interessierten Tschechinnen und Slowakinnen Hilfestellung bei Behördenwegen (Gewerbeberechtigung, Anmeldung zur Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft, Dolmetschtätigkeiten) angeboten.

Frau B vermiete diesen Frauen gegen eine monatliche Miete von 80 € auch einen Schlafplatz in einem angemieteten Wohnhaus in D, Adr7.

Für diese Frauen seien auch Bankkonten in Österreich eröffnet worden, die von der Reinigungsagentur „Ag“ verwaltet (= Erhalt von Bankomatkarten, Codes sowie der TAN-Liste) worden seien (siehe Niederschrift vom 27. September 2012 mit Herrn A).

Seien den Kunden wie o.a. 12 € als Stundensatz verrechnet worden, so habe die Agentur mit den Frauen mündlich einen Stundenlohn i.H.v. 7,60 € vereinbart (lt. Kollektivvertrag für die Lohngruppe 4 sei ein Stundenlohn i.H.v. 7,52 € vorgesehen gewesen).

Zu Beginn ihrer Tätigkeiten seien die Reinigungskräfte als geringfügig Beschäftigte bei der Agentur angestellt gewesen. Nach dieser „Probezeit“ und der Ausstellung eines Gewerbescheines seien die Frauen als selbständig erwerbstätig von der Agentur an die div. Kunden vermittelt worden.

Jene Frauen, die zu Beginn somit noch über keine Gewerbeberechtigung verfügt hätten, seien zur Überbrückung bzw. zur Überprüfung ihrer Eignung für die Dauer von ca. 2 Wochen als Dienstnehmer geringfügig zur Sozialversicherung gemeldet worden.

Festgestellt worden sei auch, dass Fr. R1, R2, R3, R4, R5 und R6 eine Gewerbeberechtigung inne gehabt hätten und als Firmensitz WH (= vermieteter Schlafplatz) angegeben hätten.

Die Frauen R7 und R8 hätten in ihrer Gewerbeberechtigung als Firmensitz Adr1 (= Wohnort und Büro des Ehepaares B1) angegeben.

Der Kundenkontakt werde ausschließlich durch Herrn bzw. Frau B1 hergestellt, die dann den Reinigungskräften die von ihnen mit den Kunden vereinbarten Reinigungsarbeiten weitergeben würden.

Die Rechnungserstellung werde ebenfalls von der Agentur erledigt.

Die Einzahlung der Beträge durch die Kunden erfolge auf ein auf den Rechnungen angegebenes Bankkonto lautend auf A (auf dem seine Gattin B ebenfalls zeichnungsberechtigt ist).

Von diesen auf dem Bankkonto des A einlangenden Beträgen würden dann die Reinigungskräfte bezahlt werden; jede Reinigungskraft erhalte pro geleistete Stunde 7,60 €. Die Differenz i.H.v. 4,40 € werde von der Agentur für die „Vermittlungstätigkeit“ einbehalten.

Ebenso einbehalten werde von der Agentur die „Schlafplatzmiete“ sowie die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft.

Für ein von der Agentur zur Verfügung gestelltes Handy würden monatlich 10 € einbehalten werden.

Weiters habe die Außenprüfung feststellen können, dass die selbständigen Reinigungskräfte dasselbe Entgelt pro Stunde (= 7,60 €) erhalten würden, unabhängig davon, ob sie als vermittelte Selbständige oder als Subunternehmer tätig werden würden.

Die Reinigungskräfte seien an Arbeitsorte gebunden gewesen (= Wohnorte bzw. Büros der Kunden) und hätten im Hinblick auf die zeitliche Einteilung keinerlei Gestaltungsspielraum gehabt, da die Arbeiten entsprechend dem jeweiligen Arbeitsplan erledigt hätten werden müssen.

Den vorgelegten Arbeitsplänen sei eine deutliche Einteilung dahingehend zu entnehmen, welche Kundenaufträge an einem bestimmten Arbeitstag abzuarbeiten gewesen seien. Auch seien der Arbeitsbeginn und die Dauer der Dienstleistung bei den Kunden vermerkt worden.

Weiters hätten die Kunden nicht mit den Reinigungskräften, sondern mit der Reinigungsagentur Kontakt aufgenommen, die daraufhin die entsprechende Einteilung vorgenommen hätte. Es seien auch genau jene Dienstleistungen im Namen der Reinigungsagentur erbracht worden, welche den Kunden durch die Reinigungsagentur angeboten worden waren.

Ebenso seien Listen über die abzuarbeitenden Aufträge auf einer Tafel am Schlafplatz der Reinigungskräfte in D geführt worden.

Auch würden die Vereinbarungen zwischen der Reinigungsagentur und den Kunden nicht darauf abzielen eine selbständige Reinigungskraft zu vermitteln, sondern es sei die konkrete Arbeitsleistung einer Reinigungskraft von der Reinigungsagentur den Kunden angeboten worden.

Weiters hätten die Reinigungskräfte keinen Einfluss auf die Abrechnung bzw. den Aufteilungsschlüssel gehabt, dieser von der Reinigungsagentur bestimmt und auch im Internet beworben.

In den Fällen, in denen die Reinigungskräfte von den Kunden das Entgelt bar erhielten, hätten diese sodann die Beträge in einem Tresor im Büro der Reinigungsagentur deponieren müssen.

Nach Beendigung der Reinigungstätigkeiten seien die Rechnungen im Namen der Reinigungskräfte von der Reinigungsagentur ausgestellt worden und die Reinigungskräfte gem. dem vereinbarten Grundlohn abzüglich der Aufwendungen für Telefon, Sozialversicherung etc. von der Reinigungsagentur entlohnt worden.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde liege im gegenständlichen Fall eine wirtschaftliche Abhängigkeit der Reinigungskräfte vor, die ausschließlich ihre persönliche Arbeitskraft zur Verfügung gestellt hätten und in Anlehnung an den Kollektivvertrag entlohnt worden seien.

Schließlich mangle es auch am Unternehmerrisiko, da ein auf geleistete Stunden abgestelltes Entlohnungssystem vorgelegen sei und keine wesentlichen Beträge als Betriebsausgaben angefallen seien.

Als Kunden habe die Reinigungsagentur u.a. den Kundenstock als Versicherungsagentur zur Verfügung gestellt. Schriftliche Verträge mit den Reinigungskräften bzw. mit den Kunden seien nicht vorgelegt worden.

Das Gesamtbild der im gegenständlichen Fall von den Reinigungskräften ausgeübten Tätigkeit stelle somit aufgrund der o.a. Merkmale ein abhängiges Dienstverhältnis dar.

Aufgrund der Erhebungen der Finanzpolizei insbesondere am 9. April 2013 an den Standorten in Adr2 und Adr3 und der niederschriftlichen Aussagen von AB sei nicht davon auszugehen, dass es sich um selbständige Reinigungskräfte, sondern um eine nach dem ASVG versicherungspflichtige Tätigkeit dieser Reinigungskräfte handle (siehe auch diesbezüglich die Ausführungen in der Bescheidebegründung zur Umsatzsteuer 2011 vom 17. Februar 2015).

Der LSt-Abgleich erfolgte somit lt. den vorgelegten händischen Lohnkonten. Aufgrund der o.a. Feststellungen bezüglich der Dienstnehmer der Reinigungsagentur wurden die monatlichen Freibeträge bei den DB/DZ-Bemessungsgrundlagen (1.095 € bzw. 1.460 €) überschritten. Die Bemessungsgrundlagen stellen sich somit wie folgt dar:

<b>2011</b>	<b>Bmgrl.</b>	
R7 (DB/DZ-Bmgrl.)	1517,26	lt. Lohnkonto-Abgleich
R9 (DB/DZ-Bmgrl.)	153,58	lt. Lohnkonto-Abgleich
R10 (DB/DZ-Bmgrl.)	656,00	lt. Lohnkonto-Abgleich
R11 (DB/DZ-Bmgrl.)	16,00	lt. Lohnkonto-Abgleich
R12 (DB/DZ-Bmgrl.)	1.086,61	lt. Lohnkonto-Abgleich
R5 (LSt/DB/DZ-Bmgrl.)	3.146,80	lt. Stundenliste/BP
R12 (LSt/DB/DZ-Bmgrl.)	562,60	lt. Stundenliste/BP
R8 (LSt/DB/DZ-Bmgrl.)	7.824,20	lt. Stundenliste/BP
<i>Summe lt. Bescheid v. 5.10.2015</i>	<i>14.963,33</i>	
<i>LSt-Nachforderung:</i>	<i>300,38</i>	
<i>DB-Nachforderung:</i>	<i>673,35</i>	
<i>DZ-Nachforderung:</i>	<i>59,86</i>	

<b>2012</b>	<b>Bmgrl.</b>	
R7 (DB/DZ-Bmgrl.)	700,27	lt. Lohnkonto-Abgleich

R12 (DB/DZ-Bmgrl.)	350,95	lt. Lohnkonto-Abgleich
R14 (DB/DZ-Bmgrl.)	35,00	lt. Lohnkonto-Abgleich
R15 (DB/DZ-Bmgrl.)	1.530,00	lt. Lohnkonto-Abgleich
R16 (DB/DZ-Bmgrl.)	48,40	lt. Lohnkonto-Abgleich
R17 (DB/DZ-Bmgrl.)	26,50	lt. Lohnkonto-Abgleich
R18 (DB/DZ-Bmgrl.)	503,77	lt. Lohnkonto-Abgleich
R19 (DB/DZ-Bmgrl.)	29,12	lt. Lohnkonto-Abgleich
R20 (DB/DZ-Bmgrl.)	1.125,00	lt. Lohnkonto-Abgleich
R21 (DB/DZ-Bmgrl.)	642,20	lt. Lohnkonto-Abgleich
R5 (LSt/DB/DZ-Bmgrl.)	7.584,80	lt. Honorare/Stundenliste/BP
R1 (LSt/DB/DZ-Bmgrl.)	4.978,00	lt. Honorare/Stundenliste/BP
R7 (LSt/DB/DZ-Bmgrl.)	9.552,00	lt. Honorare/Stundenliste/BP
R21 (LSt/DB/DZ-Bmgrl.)	6.228,00	lt. Honorare/Stundenliste/BP
R16 (LSt/DB/DZ-Bmgrl.)	9.460,00	lt. Honorare/Stundenliste/BP
R8 (LSt/DB/DZ-Bmgrl.)	7.952,00	lt. Honorare/Stundenliste/BP
R22 (LSt/DB/DZ-Bmgrl.)	9.300,00	lt. Honorare/Stundenliste/BP
R2 (LSt/DB/DZ-Bmgrl.)	6.342,20	lt. Honorare/Stundenliste/BP
R12 (LSt/DB/DZ-Bmgrl.)	9.207,95	lt. Honorare/Stundenliste/BP
R3 (LSt/DB/DZ-Bmgrl.)	7.956,00	lt. Honorare/Stundenliste/BP
R6 (LSt/DB/DZ-Bmgrl.)	3.108,00	lt. Honorare/Stundenliste/BP
<i>Summe lt. Bescheid v. 5.10.2015</i>	<i>86.660,22</i>	
<i>LSt-Nachforderung:</i>	<i>3.261,71</i>	
<i>SZ für LSt</i>	<i>65,23</i>	
<i>DB-Nachforderung:</i>	<i>3.899,71</i>	
<i>SZ für DB</i>	<i>73,50</i>	
<i>DZ-Nachforderung:</i>	<i>346,63</i>	

<b>2013</b>	<b>Bmgrl.</b>	
-------------	---------------	--

R24 (DB/DZ-Bmgrl.)	680,00	lt. Lohnkonto-Abgleich
R23 (DB/DZ-Bmgrl.)	984,30	lt. Lohnkonto-Abgleich
R20 (DB/DZ-Bmgrl.)	944,07	lt. Lohnkonto-Abgleich
R19 (DB/DZ-Bmgrl.)	22,88	lt. Lohnkonto-Abgleich
R7 (DB/DZ-Bmgrl.)	6.484,00	lt. Honorare/Stundenliste/BP
R25 (DB/DZ-Bmgrl.)	0,00	über 60 Jahre
R1 (DB/DZ-Bmgrl.)	10.924,24	lt. Honorare/Stundenliste/BP
R21 (DB/DZ-Bmgrl.)	5.674,50	lt. Honorare/Stundenliste/BP
R26 (DB/DZ-Bmgrl.)	4.986,50	lt. Honorare/Stundenliste/BP
R18 (DB/DZ-Bmgrl.)	6.164,00	lt. Honorare/Stundenliste/BP
R6 (LSt/DB/DZ-Bmgrl.)	6.243,00	lt. Honorare/Stundenliste/BP
R4 (LSt/DB/DZ-Bmgrl.)	8.323,50	lt. Honorare/Stundenliste/BP
R2 (LSt/DB/DZ-Bmgrl.)	12.547,60	lt. Honorare/Stundenliste/BP
<i>Summe lt. Bescheid v. 5.10.2015</i>	<i>63.978,66</i>	
<i>LSt-Nachforderung:</i>	<i>2.109,14</i>	
<i>DB-Nachforderung:</i>	<i>2.879,04</i>	
<i>SZ für DB</i>	<i>55,21</i>	
<i>DZ-Nachforderung:</i>	<i>255,93</i>	

Das Finanzamt folgte in den o.a. bekämpften Bescheiden den Feststellungen der GPLA-Außenprüfung lt. Bericht vom 5. Oktober 2015 und lt. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 30. September 2015.

Gegen die o.a. Bescheide vom 5. Oktober 2015 erhob die Bf. das Rechtsmittel der Beschwerde und begründete diese im Wesentlichen wie folgt:

- Die bekämpften Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit zur Gänze angefochten. Geltend gemacht werde die Mangelhaftigkeit des Verfahrens, die unrichtige Tatsachenfeststellung und Beweiswürdigung sowie die unrichtige rechtliche Beurteilung.
- Es sei bereits vor Prüfungsbeginn die Sachverhaltsdarstellung der belangten Behörde festgestanden und demgemäß keinerlei Beweisverfahren mehr durchgeführt

worden, da nach Ansicht der Außenprüfung die tatsächliche Tätigkeit der angeblichen Dienstnehmerinnen keinerlei Auswirkung auf die steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Beurteilung gehabt hätte.

- Schriftliche Arbeitsanweisungen seien nicht von der Bf., sondern vom Endkunden verfasst worden.
- Die Bemessungsgrundlagen seien nicht nachvollziehbar und der bloße Verweis auf „Stundenaufzeichnungen“ sei nicht konkret genug.
- Die wahren wirtschaftlichen Verhältnisse würden sich wie folgt darstellen:

Herr A und Frau B betreiben seit Mai 2011 die Reinigungsagentur Ag in Form einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht.

Herr A habe seit 1. Jänner 2004 eine selbständige Versicherungsagentur und sei davor 15 Jahre lang Außendienstmitarbeiter und Kundenbetreuer bei der Z Versicherung AG tätig gewesen. Viele seiner rund 350 Kunden hätten auch einen Bedarf nach Reinigungsleistungen geäußert.

Frau B geboren in der Tschechoslowakei, kenne zahlreiche Tschechinnen und Slowakinnen, die Reinigungsleistungen erbringen wollten, jedoch an der Sprachbarriere gescheitert seien.

Die Zurverfügungstellung des Kundenstockes sowie die Übersetzungstätigkeiten, die Unterstützung bei der Buchhaltung, die Hilfestellung im Umgang mit Behörden, beim Ausfüllen von Formularen etc. habe selbstverständlich abgegolten werden müssen.

Der Aufteilungsschlüssel der maximal im Jahre 2011 erzielbaren 12 € sei mit 19 zu 11 zu Gunsten der Reinigungsunternehmerinnen vereinbart worden (7,60 € zu 4,40 €, insgesamt 12 €), sodass die Reinigungsunternehmerinnen auch das höhere wirtschaftliche Risiko zu tragen gehabt hätten.

Das nach Stunden orientierte Abrechnungssystem entspreche den tatsächlichen Verhältnissen in der Reinigungsbranche.

- Eine Fahrzeugwerbung mit der Handynummer der tschechischen Reinigungsunternehmerin sei wirtschaftlich sinnlos, weil diese mangels ausreichender Sprachkenntnisse nicht richtig reagieren könne. Eine Unselbständigkeit läge aber nach Ansicht der Bf. in diesem Zusammenhang nicht vor.

Der Bf. sei es aber unbenommen, den Kundenstock zu erweitern und dafür entsprechende Werbemaßnahmen einzusetzen.

- Die Reinigungsunternehmerinnen hätten eine freie Zeiteinteilung, keine persönliche Arbeitspflicht – sie könnten sich nach eigenem Ermessen vertreten lassen oder Mitarbeiter und Hilfskräfte heranziehen und Aufträge ablehnen.

- Nur der erste Kundentermin werde von der Reinigungsagentur fixiert, die weiteren Termine würden sich die Reinigungsunternehmerinnen selbst mit den Kunden ausmachen.
- Die Reinigungsagentur nehme keinen Einfluss auf die Reinigungsleistungen (Stundenanzahl und Art der Tätigkeiten) der Reinigungsunternehmerinnen.
- Die Reinigungsunternehmerinnen hätten selbst ihren wirtschaftlichen Erfolg beeinflusst (auch in negativer Hinsicht, da auch Aufträge abgelehnt worden seien).
- Die als „Übersetzungshilfe“ herangezogene ÖGB-Rechtsberaterin Frau H sei keine gerichtlich beeidete Dolmetscherin für die tschechische oder slowakische Sprache ebenso Herr J, weshalb hinsichtlich der Richtigkeit ihrer Übersetzungen massive Bedenken bestehen würden.
- Die gemeinsame Einvernahme am 17. April 2014 von Frau R2, R5 und R12 hätte nach Ansicht der Bf. bloß eine abgesprochene Einheitsversion wiedergegeben.

Nicht nachvollziehbar seien vor allem Aussagen zu Zeiträumen und Personen, die nicht in den Tätigkeitszeitraum der befragten Reinigungskraft gefallen seien. Dies würde der Wahrheitspflicht als Auskunftsperson gem. §§ 174 Abs. 1 iVm 143 Abs. 1 und 3 BAO entgegenstehen. Diese Ungereimtheiten seien vom Finanzamt ignoriert worden.

- Die Bf. halte nochmals ausdrücklich fest, dass es sich bei sämtlichen beanstandeten Reinigungskräften um selbständige Unternehmerinnen gehandelt habe, die im Streitzeitraum eine aufrechte Gewerbeberechtigung für ein Reinigungsunternehmen gehabt hätten, bei der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft pflichtversichert gewesen seien und über einen eigenen Kundenkreis verfügt hätten.

- Frau R5 (Großcousine von Frau R8) und Frau R8 würden selbst von „ihrer Firma“ sprechen (siehe Kündigungsschreiben vom 23. Juli 2012). Frau R5 und Frau R8 hätten betreffend ihres Insolvenzverfahrens gegenüber dem Kreisgericht Brunn auf ihre selbständige Erwerbstätigkeit verzichten müssen, weil das Gericht eine feste Anstellung verlangt habe, um eine Abzahlungsquote von 30 % der Schulden zu genehmigen.

Frau R5 und Frau R8 hätten auch eigene, selbst erworbene Kunden betreut (Bügelwäsche, Verkauf von tschechischen Zigaretten, Bier und Lebensmitteln etc.), Aufträge abgelehnt und Mitarbeiter oder Hilfskräfte eingesetzt.

Frau R8 habe als Reinigungsunternehmerin per Inserat vom 5. August 2015 freiberufliche Mitarbeiter gesucht.

- Auch Frau R1 sei von Anfang an selbständige Unternehmerin gewesen und habe ihre Mutter R25 als Dienstnehmerin eingestellt.
- Frau R22 und Frau R3 würden einen tschechischen und seit 14. August 2012 auch einen österreichischen Gewerbeschein besitzen.
- Frau R2 sei ebenfalls als selbständige Reinigungsunternehmerin in Dorf NÖ. tätig gewesen.

- Die Frauen R21, R18 und R6 würden ebenso über österreichische Gewerbescheine verfügen.
- Die mehrstündige Kontrolle der Finanzpolizei am 9. April 2013, ohne Beiziehung eines beeideten Dolmetschers für die tschechische Sprache, sei ein Eingriff in das Grundrecht auf Freizügigkeit der Person bei allen „Auskunftspersonen“ und in das Grundrecht der Unverletzlichkeit des Hausrechtes gewesen.
- Die Bf. beantrage daher die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide und verzichte ausdrücklich auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung.

Die Stellungnahme des GPLA-Prüfers zum Vorhalt des Bundensfinanzgerichtes vom 17. Juni 2016 betreffend der Reinigungskräfte R25, R27, R3 und R8 wurde der Bf. zwecks Wahrung des Parteiengehörs am 24. Juni 2016 zur Kenntnis gebracht.

Der GPLA-Prüfer hält darin insbesondere fest, dass bei Frau R3 übersehen worden sei, dass auch diese im Jahre 2013 Einkünfte i.H.v. 7.418,50 € bezogen habe. Daraus würden auch die angeführten Änderungen bei den festgesetzten Nachforderungsbeträgen resultieren.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung ergänzte Herr A, dass das sich ursprünglich in der Adr4 D befindliche Büro ab 2004 in die Adr3 in D verlegt worden sei. Das Büro diene der aufrechten Versicherungsagentur sowie ab 2011 der Reinigungsagentur Ag.

Der den div. Reinigungskräften in der Adr7 in XY D zur Verfügung gestandene „Schlafplatz“ habe bis ca. Ende 2013 bestanden.

Die Lohnverrechnung für die geringfügig Beschäftigten habe Herr A selbst durchgeführt.

Vorgelegt werde auch ein von Frau B in Tschechien geschaltetes Inserat, in dem „Putzfrauen mit Gewerbeschein“ gesucht wurden.

Weiters vorgelegt werde auch eine Inseratenschaltung im Internet der Frau R8 sowie deren tschechischen Gewerberegisterauszug.

Frau B halte nochmals fest, dass die Bezahlung der Reinigungskräfte ca. 14 täglich erfolgt sei und die „Schlafplatz-Miete“ von anfangs 40 € in der Adr6 auf 80 € in der Adr7 (mehr Platz, statt einer Wohnung habe ein Haus zur Verfügung gestanden).

Die Sozialversicherungsbeiträge seien teils von den Reinigungskräften selbst bezahlt worden und bei jenen Reinigungskräften, die dies nicht selber machen wollten, habe dies die Reinigungsagentur Ag übernommen.

Die Vertreterin des Finanzamtes bleibe hingegen bei der Ansicht der Abgabenbehörde, dass im gegenständlichen Fall bei den im GPLA-Bericht namentlich beanstandeten

Reinigungskräften die Kriterien der Dienstnehmereigenschaft überwiegen und demnach die bescheidmäßigen Festsetzungen zu Recht ergangen seien.

***Über die Beschwerde wurde nach mündlicher Verhandlung erwogen:***

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Herr A und seine Ehegattin B betrieben seit Mai 2011 die Reinigungsagentur „Ag“ in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts.

Die im GPLA-Bericht namentlich angeführten Reinigungskräfte wurden von der Reinigungsagentur per Inserat in Tschechien und Österreich und teils durch Mundpropaganda angeworben.

Mit den Reinigungskräften wurde mündlich ein Stundenlohn von 7,60 € vereinbart, abzüglich einer Miete für die Zurverfügungstellung eines Schlafplatzes sowie einer Handy-Leihgebühr (sofern kein eigenes zur Verfügung stand).

Den Einsatzort und die Einsatzzeiten der Reinigungskräfte wurden von der Reinigungsagentur bestimmt und in einem in der Unterkunft ausgehängten Reinigungswochenplan festgehalten.

Ansprechpartner der Kunden war die Reinigungsagentur.

Das von den Kunden zu entrichtende Leistungsentgelt wurde (sofern keine Überweisung auf das Konto der Reinigungsagentur erfolgte) durch Rechnungserstellung von der Reinigungsagentur von den Reinigungskräften kassiert und in einer „Gemeinschaftskasse“ hinterlegt.

Die Reinigungsagentur bezahlte die Reinigungskräfte vierzehntäglich.

Sofern die Reinigungskräfte zu Beginn nicht über einen Gewerbeschein betreffend Reinigungstätigkeiten verfügten, wurden diese von der Reinigungsagentur als geringfügig Beschäftigte bei der Sozialversicherung angemeldet.

Der Sachverhalt war somit rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Bei diesen Einkünften ist es nach § 25 Abs. 2 EStG 1988 unmaßgeblich, ob es sich um einmalige oder laufende Einnahmen handelt, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob sie dem Bezugsberechtigten oder seinem Rechtsnachfolger zufließen.

Nach § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten.

Gem. § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

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

Gem. § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG 1967) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Nach § 41 Abs. 3 FLAG 1967 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im § 41 Abs. 1 FLAG 1967 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage).

Arbeitslöhne sind u.a. Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 43 Abs. 2 FLAG 1967 finden die Bestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) sinngemäß auf den Dienstgeberbeitrag Anwendung.

Bei Abgrenzungsfragen zwischen selbständiger (= Ansicht der Bf.) und nicht-selbständiger Tätigkeit (= Ansicht der Abgabenbehörde) ist das Gesamtbild der Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit **überwiegen**.

Pflichten der Reinigungskraft:

Aufgrund des von der Reinigungsagentur erstellten Reinigungsplanes, war es die Pflicht der Reinigungskraft sich zu einem von der Reinigungsagentur mit den Kunden vereinbarten Reinigungstermin am Reinigungsort einzufinden und die von der Reinigungsagentur mit den Kunden vereinbarten Reinigungsleistungen zu erbringen.

Dass sich die Reinigungskräfte tatsächlich selbst einteilten, wurde weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht.

Risiken der Reinigungskraft:

Im Krankheitsfall hat auch die Reinigungsagentur und nicht die Reinigungskraft den Kunden verständigt.

Reinigungsutensilien wurden von der Reinigungsagentur bzw. den Kunden selbst zur Verfügung gestellt. Ein Wagnis wegen von ihnen zu tragenden Ausgaben hat die Reinigungskräfte nicht getroffen, was auch in der Beschwerde nicht behauptet wird.

Weisungsgebundenheit der Reinigungskraft:

Lt. den vorliegenden niederschriftlichen Aussagen der beiden Gesellschafter der Reinigungsagentur, zielten die Vereinbarungen zwischen der Reinigungsagentur und den Kunden sowie zwischen der Reinigungsagentur und den Reinigungskräften nicht darauf ab, eine „selbständige“ Reinigungskraft zu vermitteln, sondern es ist seitens der Reinigungsagentur eine mit dem Kunden vereinbarte konkrete Arbeitsleistung dem Kunden angeboten worden. Ansprechperson für die Kunden war stets die Reinigungsagentur.

Die namentlich angeführten Reinigungskräfte wurden von der Bf. den (nicht von den Reinigungskräften, sondern von der Reinigungsagentur) akquirierten Kunden zugewiesen und hatten zu bestimmten Zeiten dort ihre Reinigungstätigkeit zu erbringen. Von einer freien Arbeitszeiteinteilung der Reinigungskräfte, wie dies die Bf. vermeint, also nach Belieben mit der Reinigungstätigkeit beginnen und aufhören zu können, kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes keine Rede sein, war doch der von der Reinigungsagentur erstellte Reinigungsplan strikt einzuhalten.

Die Verpflichtung, eine bestimmte Anzahl von Arbeitsstunden zu vorgegebenen Zeiten zu leisten, stellt ein starkes Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses dar.

Weiters haben die namentlich angeführten Reinigungskräfte keinen Einfluss auf die Abrechnung gehabt, wurde doch das von den Kunden bezahlte Entgelt (12 € pro Arbeitsstunde), nicht von den Reinigungskräften, sondern von der Reinigungsagentur bestimmt und auch von der Reinigungsagentur im Internet beworben.

Die von den Kunden erhaltene Entlohnung durften die Reinigungskräfte auch nicht behalten, sondern mussten diese im Büro bzw. in der Gemeinschaftskasse (unter genauer Angabe des Kundennamens, der Leistungsdauer und der Höhe des Entgelts) der Reinigungsagentur abgeben.

Auch die auf den privaten Fahrzeugen der Reinigungskräfte vorgefundenen Werbeaufkleber der „Reinigungsagentur Ag“ stellen ein weiteres Indiz für die Dienstnehmereigenschaft der Reinigungskräfte dar.

Bei der Beurteilung, ob bei den namentlich genannten Reinigungskräften Dienstverhältnisse vorliegen, ist jedenfalls der Vertragswille der Parteien nicht

maßgebend; denn die Besteuerung muss immer den tatsächlichen Umständen entsprechen.

Das Dienstverhältnis wird auch nicht durch das Vorhandensein eines Gewerbescheines ausgeschlossen, da es nicht unüblich ist, neben einer selbständigen Tätigkeit auch eine nicht-selbständige Tätigkeit auszuüben.

Nachweise, dass die namentlich genannten Reinigungskräfte im Streitzeitraum aber „überwiegend“ selbständig tätig waren, wurden bis dato jedenfalls nicht erbracht oder glaubhaft gemacht; die diesbezüglichen bloßen Behauptungen der Bf. gehen daher ins Leere.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich auch der Ansicht der GPLA-Prüfung an, wonach es den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspricht, dass man als Selbständiger den Zugriff auf sein eigenes Bankkonto gleich einer Sachwalterschaft aus der Hand gibt und nicht zur Gänze über das Leistungsentgelt verfügen kann, sondern auf wöchentliche á conto Zahlungen und monatliche Abrechnungen seitens der Reinigungsagentur angewiesen ist (vgl. Beschuldigtenvernehmung der Landespolizeidirektion Niederösterreich vom 27. September 2012).

Auch widerspricht es jeder Erfahrung des täglichen Lebens, dass ein Selbständiger auf seiner Rechnung ein „fremdes“ Bankkonto anführt, über das er nicht verfügen kann.

Auch die Rechnungserstellung der Reinigungsagentur, wo nicht nur das Leistungsentgelt des „Selbständigen“ sondern der Rechnungsbetrag auch den Provisionsbetrag der Reinigungsagentur beinhaltet, spricht eindeutig für das Bestehen eines abhängigen Dienstverhältnisses.

Von einer bloßen Vermittlung von Reinigungskräften – wie dies die Bf. vermeint – kann somit im gegenständlichen Fall nicht ausgegangen werden.

Für die von der Bf. nicht entrichteten Abgaben und Beiträge sind die vorgelegten Lohnkonten bzw. Stundenaufzeichnungen und Honorarabrechnungen heranzuziehen (siehe GPLA-Bericht vom 5. Oktober 2015), wobei im Streitjahr 2013 bei Frau R3 von Herrn A Honorarnoten i.H.v. insgesamt 7.310,50 € vorgelegt wurden, die bis dato (von der GPLA übersehen) keiner Versteuerung unterzogen wurden (dies wurde auch dem rechtsfreundlichen Vertreter mit Schreiben vom 24. Juni 2016 mitgeteilt).

Zusammenfassend überwiegen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die Kriterien der Unselbständigkeit wie folgt:

- Sämtliche im GPLA-Bericht namentlich genannte Reinigungskräfte sind überwiegend für die Reinigungsagentur Ag tätig gewesen (siehe u.a. Reinigungspläne und Stundenaufzeichnungen der Reinigungsagentur; vgl. Niederschrift mit Frau B vom 9. April

2013) und haben darüber hinaus in geringem Ausmaß, z.B. Bügelarbeiten, selbständig (mit Gewerbeschein) übernommen.

- Die Kundenakquisition erfolgte jedenfalls durch die Reinigungsagentur und nicht durch die namentlich im GPLA-Bericht angeführten Reinigungskräfte (siehe Niederschrift der Frau B vom 9. April 2013).
- Die als zunächst für eine Probezeit von ca. 2 Wochen geringfügig Beschäftigten arbeiteten nach dieser Zeit zu denselben Stundensätzen für die Reinigungsagentur Ag weiter.
- Rechnungen legten nicht die Reinigungskräfte, sondern die Reinigungsagentur, wobei auf diesen nicht das Bankkonto der Reinigungskraft aufschien, sondern jenes des A (siehe dazu die niederschriftliche Aussage des A vom 9. April 2013). Ebenso war die angegebene Telefonnummer nicht jene der Reinigungskraft, sondern war der Reinigungsagentur Ag zuzurechnen, da es sich um ein von der Bf. der Reinigungskraft zur Verfügung gestelltes Handy gehandelt hat (siehe niederschriftliche Aussage von Herrn A vom 9. April 2013).
- Die Reinigungskräfte verfügten über keine unternehmerischen Strukturen, da diese Belange überwiegend von der Bf. für die Reinigungskräfte übernommen wurde.
- Die von der Bf. vorgelegten schriftlichen „Vereinbarungen“ mit einigen Reinigungskräften (z.B. R8, R5, R7) betreffend eines Konkurrenzverbotes, sind ein weiteres Merkmal einer Unselbständigkeit der strittigen Reinigungskräfte.
- Auch das von der Bf. oftmals herangezogene Argument der „Vertretungsbefugnis“ der Reinigungskräfte ist unerheblich, da diese Vertretungsbefugnis von den Reinigungskräften nicht wahrgenommen werden konnte und daher tatsächlich nicht gegeben war, da lt. Aussage von Frau B die Kunden dieselbe Reinigungskraft haben wollten (siehe Niederschrift mit Frau B vom 9. April 2013).
- Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner ständigen Rechtsprechung ausführt, ist die wirtschaftliche Abhängigkeit bei entgeltlichen Arbeitsverhältnissen die zwangsläufige Folge persönlicher Abhängigkeit und findet ihren sinnfälligen Ausdruck im Fehlen der im eigenen Namen auszuübenden Verfügungsmacht über die nach dem Einzelfall für den Betrieb wesentlichen organisatorischen Einrichtungen und Betriebsmittel (VwGH vom 15.10.2003, 2000/08/0020).

Auch ein überwiegendes unternehmerisches Risiko kann somit im gegenständlichen Fall bei den strittigen Reinigungskräften nicht erkannt werden, wo doch die Bf. für die Kundenakquisition, Materialbeschaffung (sofern nicht vom Kunden zur Verfügung gestellt wurde), Neuorganisation des Tätigkeitsortes im Falle der Nicht-Anwesenheit des Kunden, für „sämtliche finanziellen und organisatorischen Belange“ (siehe Niederschrift vom 9. April 2013 mit Frau B) zuständig war – von einer bloßen „Vermittlung“ kann daher im gegenständlichen Fall keine Rede sein, weshalb die diesbezüglichen Beschwerdeausführungen ins Leere gehen.

Ein Tätigwerden der strittigen Reinigungskräfte, ohne die o.a. Eingliederung in den Betrieb der Reinigungsagentur Ag und ohne regelmäßige Beschäftigung (siehe wöchentliche Reinigungspläne der Bf.), ist somit im gegenständlichen Fall nicht erkenn- und nachvollziehbar.

Es ist daher im Beschwerdefall bei den lt. GPLA-Bericht namhaft gemachten Reinigungskräften von einer persönlichen Abhängigkeit als auch von einer Eingliederung der für die Bf. tätig gewordenen Personen in den betrieblichen Organismus der Bf. und einem **Überwiegen** der Kriterien für eine unselbständige Tätigkeit der strittigen Reinigungskräfte auszugehen.

Auf Grund der Bestimmung des § 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz 1998, die als Bemessungsgrundlage für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag nach § 41 FLAG 1967 festlegt, erfolgte auch die Vorschreibung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gesetzeskonform.

Säumniszuschläge:

Der Säumniszuschlag im Sinne des § 217 BAO ist eine objektive Rechtsfolge der verspäteten Entrichtung einer Abgabe. Die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt haben, sind (grundsätzlich) unbeachtlich (vgl. VwGH vom 24.3.2015, 2012/15/0206).

Ein Herabsetzungsantrag gem. § 217 Abs. 7 BAO wurde von der Bf. nicht gestellt.

### Änderungen 2013:

Da die von Herrn A dem GPLA-Prüfer übergebenen Honorarnoten i.H.v. 7.418,50 € der Frau R3 betreffend das Streitjahr 2013 versehentlich bei der bescheidmäßigen Neu-Festsetzung der Abgaben und der Säumniszuschläge von der GPLA nicht berücksichtigt wurden, werden die angefochtenen Bescheide des Veranlagungsjahres 2013 betreffend Dienstgeberbeitrag samt Säumniszuschlag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wie folgt abgeändert:

DN R3	Hinzurechnung (Bemessungs- grundlage neu)	DB NF (x 0,045)	DZ NF (x 0,0040)
<i>Monat:</i>			
Jänner 2013	792,00	35,64	3,17
Februar 2013	1.122,00	50,49	4,49
März 2013	1.176,00	52,92	4,70

April 2013	1.290,00	58,05	5,16
Mai 2013	1.368,00	61,56	5,47
Juni 2013	1.670,50	75,17	6,68
<i>Summe:</i>	<i>7.418,50</i>	<i>333,83</i>	<i>29,67</i>

<b>Zeitraum</b>	<b>Bemessungs- grundlage</b>	<b>DB-Abgabenbetrag (x 0,045)</b>	<b>DZ- Abgabenbetrag (x 0,0040)</b>	<b>SZ zum DB (x 0,02)</b>
<b>2013</b>	71.397,16 (63.978,66 + 7.418,50)	3.212,87 (bisher 2.879,04 + 333,83)	285,60 (bisher 255,93 + 29,67)	61,89 (bisher 55,21 + 6,68 [333,83 x 0,02])

Die o.a. Änderungen wurden dem rechtsfreundlichen Vertreter mit Schreiben vom 24. Juni 2016 übermittelt und deren Erhalt von diesem im Zuge der mündlichen Verhandlung bestätigt. Betragsmäßige Einwendungen dagegen wurden seitens der Bf. nicht erhoben.

Eine Abänderung betreffend Haftung für zu entrichtende Lohnsteuer 2013 erfolgt in diesem Zusammenhang (Feststellungen betreffend R3) nicht, da im Beschwerdeverfahren der Arbeitgeber nur für Lohnsteuerschuldigkeiten derselben Arbeitnehmer und für dieselben Zeiträume wie dies zuvor durch das Finanzamt mittels Haftungsbescheides vom 5. Oktober 2015 geschehen ist, herangezogen werden kann (vgl. Ritz BAO-Kommentar, 5. Aufl., Rz 12 zu § 279).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zur Zulässigkeit der Revision:**

Gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG wird eine ordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof nicht zugelassen, da die Revision von der Lösung einer Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, nicht abhängt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur LSt/DB/DZ-Pflicht von persönlich und wirtschaftlich abhängigen Dienstnehmern ab, noch fehlt es an einer diesbezüglichen Rechtsprechung (vgl. VwGH vom 15.10.2003, 2000/08/0020; 22.4.1992, 88/14/0082). Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. August 2016