

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache NameBf., AdresseBf, vertreten durch Holczmann Herbert, Schegargasse 9/16, 1190 Wien, über die Beschwerde vom 25.03.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 11.03.2013, betreffend Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 für die Jahre 2010 und 2011, Festsetzung eines Säumniszuschlages für Lohnsteuer 2010, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2010 und 2011 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 für die Jahre 2010 und 2011 und Festsetzung eines Säumniszuschlages für Lohnsteuer 2010 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

2. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2010 und 2011 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Im Zuge einer die Jahre 2007 bis 2011 umfassenden gemeinsamen Prüfung der Lohnabgaben (GPLA) stellte der Prüfer fest, in den Jahren 2010 und 2011 seien die in folgender Tabelle angeführten Personen in einem Dienstverhältnis zur Beschwerdeführerin (Bf) gestanden und hätten im Rahmen dieses Dienstverhältnisses Reinigungsdienstleistungen erbracht:

2010	2011
A	G
B	H

C	C
D	D
E	E
F	F

Laut den mit Frau C, Frau B und Frau E aufgenommenen Niederschriften sei vor Arbeitsbeginn ein schriftlicher Werkvertrag ohne näher bestimmten Vertragsinhalt abgeschlossen worden. In einem weiteren mündlichen Vertrag seien die Reinigungskräfte mit der Durchführung von Reinigungsdiensten (Bodenwäsche, Reinigung von Stiegenhäusern/Toiletten und Müllentsorgung) beauftragt worden. Den Auftragnehmern seien die genauen Wochentage und Uhrzeiten mitgeteilt worden. Abweichungen hätten müssen am Dienstort bekannt gegeben werden bzw. seien auf Grund des Arbeitsumfanges von bis zu 8 Stunden pro Tag und der Bindung an die Arbeitszeit der MitarbeiterInnen am Dienstort nicht möglich gewesen. Die Reinigungskräfte seien für keine weiteren Auftraggeber tätig gewesen. Im schriftlichen Werkvertrag sei bestimmt gewesen, dass der Auftrag persönlich zu erledigen sei. Die Bf habe dies als Schreibfehler bezeichnet, die Reinigungskräfte hätten sich laut Aussage der Bf untereinander vertreten können. Eine tatsächliche Vertretung habe nicht stattgefunden. Den Auftragnehmern seien zur Durchführung der Reinigungsarbeiten an den Objekten Schlüssel ausgehändigt worden, die nicht an Dritte weitergegeben hätten werden dürfen. Nach Durchführung der Reinigung sei eine Honorarnote gelegt worden. Pro Stunde sei ein Satz von EUR 7,26 bis EUR 8,00 ausbezahlt worden. Im Fall von Frau E sei die Honorarnote auf Grundlage der Arbeitszeitaufzeichnungen durch die Bf erstellt worden.

Das Finanzamt erließ - der Feststellung des Prüfers folgend - Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer 2010 und 2011 und Bescheide betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrags und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2010 und 2011.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Beschwerde (vormals: Berufung) führte der steuerliche Vertreter aus, die betroffenen Reinigungskräfte seien nicht weisungsgebunden gewesen, was das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ausschließe. Unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.11.1993, 89/14/0300, wurde vorgebracht, dass bei "niedriger" qualifizierten Tätigkeiten eine weitgehende Entscheidungsfreiheit für das Nichtvorliegen eines Dienstverhältnisses spreche.

Im gegenständlichen Fall seien die Reinigungskräfte rein sachlichen Weisungen unterlegen, insbesondere im Hinblick auf die zu verrichtende Tätigkeit. Sie seien lediglich dazu angehalten worden, an einem grob definierten Ort während einer gewissen Zeitspanne tätig zu werden. Eine solche sachliche Weisungsgebundenheit schließe aber das selbständige Tätigwerden nicht aus.

Eine persönliches Weisungsrecht, das in erster Linie auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet sei, habe es im gegenständlichen Fall nicht gegeben. Die

betroffenen Reinigungskräfte hätten ihre tägliche Arbeitszeit und die Arbeitspausen frei einteilen können. Die Bf habe weder vor Ort die Arbeit überwacht noch seien ihr die Reinigungskräfte disziplinär verantwortlich gewesen.

Zu erwähnen sei auch, dass einige Reinigungskräfte auch bei anderen Unternehmen tätig gewesen seien. Das Verrichten von Arbeiten für eine Mehrzahl von Arbeitgebern schließe das Vorliegen eines Dienstverhältnisses aber aus (VwGH 17.05.1965, 2375/63).

Die Reinigungskräfte seien nie in das Unternehmen der Bf gekommen. Die Bf habe ihnen daher schon aus faktischen Gründen keine Weisungen erteilen können. Allein auf Grund der fehlenden Weisungsgebundenheit liege kein Dienstverhältnis vor.

Außerdem habe die Bf den Reinigungskräften keine Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt und seien sie nicht verpflichtet gewesen, bestimmte Arbeitsstunden einzuhalten. Die Arbeitsmittel seien von den Reinigungskräften selbst zu organisieren und zu finanzieren gewesen. Dies schließe aber nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers aus (VwGH 23.09.1981, 2505/79; VwGH 21.02.1984, 83/14/0102).

Die Reinigungskräfte hätten sich auch vertreten lassen können. Sie hätten dies der Bf nicht melden müssen.

Der Bf sei bekannt, dass die Reinigungskräfte zur Einkommensteuer erfasst gewesen seien, eine eigene Buchhaltung geführt hätten. Selbst wenn man zum Ergebnis komme, dass die Reinigungskräfte Dienstnehmer gewesen seien, sei im Zusammenhang mit der Lohnsteuer von der Lohnsteuernachforderung abzusehen.

Im Übrigen rügte der steuerliche Vertreter die Verletzung des Rechtes auf Parteiengehör, das in jeden Stadium des Verfahrens zu wahren sei.

In der Stellungnahme zur Beschwerde wurde vom Prüfer ausgeführt, alle befragten Personen hätten angegeben, dass von der Bf die Dienstorte und feste Arbeitszeiten vorgegeben worden seien. Auch sei von ihnen angegeben worden, dass sie sich an den Vertrag, wonach der Auftrag persönlich zu erledigen sei, gehalten hätten und sich nie vertreten hätten lassen.

Die geleisteten Arbeitszeiten seien von den Mitarbeitern jener Firmen, wo die Arbeiten ausgeführt worden seien, registriert worden. Dadurch sei eine Gegenkontrolle der verrechneten Arbeitsstunden möglich gewesen.

Alle einvernommenen Personen hätten angegeben, dass sie ausschließlich für die Bf tätig gewesen seien. Eine eventuelle weitere Tätigkeit hätte aber auch keine Auswirkung auf das Ergebnis der Prüfung gehabt.

In den Niederschriften sei festgehalten, dass das Reinigungsmaterial teilweise von der Bf zur Verfügung gestellt worden sei.

Eine Überprüfung im Zuge der GPLA habe ergeben, dass die Reinigungskräfte teilweise über keine Steuernummer verfügten, eine Veranlagung und eine entsprechende

Entrichtung der Einkommensteuer sei mit einer Ausnahme nicht erfolgt. In jenem Fall, in dem eine Veranlagung erfolgt sei, sei auf Grund der Höhe des Einkommens keine Steuer entrichtet worden.

Zur Verletzung des Grundsatzes des Parteiengehörs sei anzumerken, dass Kopien der Niederschriften mit den Reinigungskräften per Mail zur Stellungnahme übermittelt worden seien. Der damalige steuerliche Vertreter habe darauf mit Mail geantwortet. Die Bf sei persönlich in Anwesenheit ihres Lebensgefährten und ihres Steuerberaters niederschriftlich zu den Werkvertragsnehmern befragt worden.

In der Gegenäußerung wurde ausgeführt, den Reinigungskräften sei ein grob definierter Ort (z.B. im Unternehmen X) vorgegeben worden, an dem sie während einer gewissen Zeitspanne hätten tätig werden müssen. Wo sie konkret ihre Arbeit hätten verrichten müssen, sei von den Personen des Unternehmens mitgeteilt worden. Gleches gelte auch für die Arbeitszeiten, die Bf habe die Bestimmungsfreiheit der betroffenen Reinigungskräfte nicht eingeschränkt. Der Prüfer gebe selbst zu, dass keine laufenden Kontrollen durch die Bf durchgeführt worden seien. Dass Kontrollen und Weisungen Dritter der Bf zugerechnet würden, sei grotesk. Die geleisteten Stunden seien von den Reinigungskräften selbst registriert und dann in Form von Honorarnoten abgerechnet worden.

Die betroffenen Reinigungskräfte, eine rumänische Familie, habe sich laufend und jederzeit untereinander vertreten können, ohne dass dies der Bf angezeigt habe werden müssen. Anderslautende Angaben der Reinigungskräfte entsprächen nicht den Tatsachen. Aus den einzelnen Honorarnoten ergebe sich, dass die Reinigungskräfte Vertretungstätigkeiten durchführten.

Es sei auch unrichtig, dass die Reinigungsmittel den Reinigungskräften von der Bf zur Verfügung gestellt worden seien. Wenn überhaupt, hätten sie nur in Ausnahmefällen Reinigungsmittel von der Bf bezogen, für diese hätten sie ein Entgelt bezahlen müssen.

Wesentlich sei schließlich, dass die betroffenen Reinigungskräfte ohne Dolmetscher einvernommen worden seien. Dies verstöße gegen das rechtliche Gehör.

In der am 26.04.2018 antragsgemäß durchgeföhrten mündlichen Verhandlung führte der steuerliche Vertreter ergänzend aus, die Werkvertragsnehmer hätten sich untereinander vertreten. Dies werde auch durch diverse Honorarnoten bestätigt. Sie seien nur durch die Vorgaben des Auftraggebers zeitlich gebunden gewesen. Sie hätten auch - bis auf eine Ausnahme - kein Deutsch verstanden bzw. sehr mangelhafte Deutschkenntnisse aufgewiesen.

Die Bf gab an, dass sämtliche Werkverträge gleichlautend mit dem im Akt befindlichen Exemplar abgeschlossen worden seien. Die Werkvertragsnehmer hätten nicht nur ihre Arbeit, sondern auch das Reinigungsmaterial und die erforderlichen Geräte mit Honorarnoten in Rechnung gestellt. Sie habe diese Aufwendungen ihrerseits vom Auftraggeber ersetzt erhalten. Die Stundenanzahl sei vom Auftraggeber (z.B. die Fa. X) vorgegeben und der Bf mitgeteilt worden. Sie habe dann diese Stunden zu einem

Stundensatz von damals € 14,00 dem Auftraggeber verrechnet. Beim Auftraggeber sei eine bestimmte Person für die Reinigungskräfte zuständig gewesen, diese habe den Reinigungskräften auch vorgegeben, was genau sie hätten putzen müssen. Für den Fall, dass diese ihre Arbeit nicht ordentlich ausgeführt hätten, hätte man sich aufgrund des bestehenden Vertragsverhältnisses an die Bf gewandt. Das sei aber nie vorgekommen. Die ArbeiterInnen seien sehr tüchtig gewesen.

Der Vertreter der Amtspartei verwies auf das bisherige Vorbringen, sowie auf den Prüfungsbericht und die Stellungnahme des Prüfers. Der Prüfer selbst führte aus, jene Personen, mit denen er im Zuge der Prüfung eine Niederschrift aufgenommen habe, hätten über ausreichende Sprachkenntnisse verfügt.

Die Bf widersprach dieser Aussage. Nur zwei Personen hätten über ausreichende Sprachkenntnisse verfügt. Nachweise dafür, dass die Reinigungskräfte auch für andere Unternehmen tätig geworden seien, habe sie nicht. Sie habe das seinerzeit deshalb vorgebracht, weil ihr vorgeworfen worden sei, dass die Reinigungskräfte nur von ihr abhängig seien.

Die Honorarnoten, mit denen "Urlaubsvertretungen" abgerechnet worden sind, sowie die Verträge mit den Auftraggebern wurden in Kopie zum Akt genommen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf beschäftigt im Wege von "Werkverträgen" Reinigungskräfte, die bei verschiedenen Firmen tätig werden. Der gleichlautend mit allen Reinigungskräften abgeschlossene Werkvertrag hat im folgenden Inhalt:

#### **"§ 1 Vertragsinhalt**

*Frau/Herr .... übernimmt für die Firma S.*

*Der Auftrag muss persönlich durch den Auftragnehmer erledigt werden. Die Leistungen werden weder in den Betriebsräumlichkeiten des Auftraggebers durchgeführt noch stehen hierfür die Geräte des Auftraggebers zur Verfügung.*

#### **§ 2 Zeitaufwand**

*Das festgesetzte Honorar wird nach Zeitaufwand verrechnet.*

#### **§ 3 Honorar**

*Das Honorar für die unter § 1 angeführte Leistung wird mit € 7,26/Stunde vereinbart. Mit diesem Betrag sind sämtliche im Zuge der Auftragserledigung anfallenden Kosten und Auslagen abgegolten.*

*Hierfür steht demnach keine gesonderte Vergütung zu, wie überhaupt aus der Erfüllung dieses Werkvertrages entstehenden Kosten der Auftragnehmer selbst zu tragen hat.*

*Da es sich bei diesem vorliegenden Vertrag um einen Werkvertrag handelt, erfolgt weder ein Abzug von Lohnsteuer, noch eine Anmeldung zur Sozialversicherung und wird vielmehr der Auftragnehmer alle auf das Einkommen gemäß dem vorliegenden Vertrag entfallenden Steuern und Abgaben selbst zu entrichten haben. Der Auftragnehmer und der Auftraggeber kommen überein, dass eine Klassifizierung als neuer Selbständiger im sozialversicherungsrechtlichem Sinn vereinbart wird.*

*Frau/Herr .... wird über die erbrachte Leistung eine buchungsfähige Honorarnote bis spätesten jeden 1. des Folgemonats legen.*

*Sollte sich Frau/Herr .... zur Erledigung des Auftrages dritter Personen bedienen, so sind diese nicht im Auftrag der Firma S, sondern für den Auftragnehmer tätig.*

*Leistungsansprüche gegenüber der Firma S können von diesen Personen daher nicht geltend gemacht werden.*

#### **§ 4 Vertragsbeginn und -ende**

*Als Vertragsbeginn wird der 01/01/2010 vereinbart. Der gegenständliche Werkvertrag endet nach vollbrachter Leistung.*

#### **§ 5 Verschwiegenheitspflicht**

*Es wird festgehalten, dass Frau/Herr .... über alle in Erledigung des vorliegenden Werkvertrages bekannt werdenden Angelegenheiten und sonstige Umstände strengste Verschwiegenheit zu bewahren hat. Diese Verschwiegenheitspflicht gilt auch nach Beendigung dieses Werkvertrages unbegrenzt und uneingeschränkt.*

*Diese Verschwiegenheitspflicht ist auch auf jene Personen auszuweiten, welche von Frau/Herr .... eventuell im Zuge der Auftragserledigung eingesetzt werden."*

Die Reinigungskräfte wurden nach geleisteten Arbeitsstunden entlohnt, der Stundenlohn betrug in den Streitjahren 7,26 Euro bzw. 8,00 Euro. Sie legten Honorarnoten, in denen sie neben ihrer Arbeitszeit auch den Aufwand für Geräte und Reinigungsmittel in einem bestimmten Zeitraum in Rechnung stellten und um Überweisung auf ein in der Honorarnote bekannt gegebenes Konto ersuchten. Sie konnten sich durch andere für die Bf tätige Reinigungskräfte vertreten lassen, wobei in weiterer Folge der Vertreter/die Vertreterin seine/ihre Honorarnote an die Bf und nicht an die vertretene Person richtete.

Die Bf teilte den Reinigungskräften mit, bei welcher Firma sie zu putzen hätten. Die für die Reinigungstätigkeiten zur Verfügung stehenden Zeiten waren in den zwischen der Bf und den Auftraggebern abgeschlossenen Vereinbarungen festgelegt und wurden von den Auftraggebern vorgegeben. Die genauen Tätigkeiten wurden den Reinigungskräften vor Ort von den dafür zuständigen Personen mitgeteilt. Diese kontrollierten auch die durchgeführten Arbeiten. Die Bf verrechnete diesen Firmen die ihr selbst von den Reinigungskräften in Rechnung gestellten Beträge, wobei sie einen

Stundensatz von 14,00 Euro in Ansatz brachte. Für mangelhafte Leistungen der Reinigungskräfte war die Bf den Auftraggebern letztverantwortlich.

Die Reinigungsmaterialien stellten die Reinigungskräfte bei, die dafür aufgewendeten Beträge wurden der Bf weiterverrechnet und von dieser bezahlt.

Die von der Bf für die angebotenen Reinigungsleistungen verrechneten Beträge deckten folgende Leistungen ab:

- Besichtigung des zu reinigenden Objektes
- Durchführung der Arbeiten entsprechend dem Leistungsverzeichnis
- Beistellung von Ersatzarbeitskräften
- Uniform des Reinigungspersonals
- Beistellung von Reinigungs- und Pflegemitteln
- Einsatz modernster Geräte und Maschinen
- Betreuung durch eine geschulte Objektleitung

C, D und H wurden mit den von ihnen in den Streitjahren erzielten Einkünften veranlagt und ließen die Einkommensteuerbescheide in Rechtskraft erwachsen. Soweit eine Einkommensteuer anfiel, wurde sie entrichtet, da die Abgabenkonten einen aktuellen Saldo von 0,00 aufweisen.

A, B, E, F und G reichten zwar beim Finanzamt keine Einkommensteuererklärungen ein, erzielten aber von der Bf laut Feststellung des Lohnsteuerprüfers in den Streitjahren für ihre Tätigkeit nur Beträge in folgender Höhe:

	2010	2011
A	8.392,00 €	
B	9.104,00 €	
E		2.265,00 €
F	2.048,00 €	8.030,00 €
G		8.043,00 €

Diese Feststellungen gründen sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen und auf die Aussagen von drei Reinigungskräften, die im Zuge der GPLA als Auskunftspersonen vernommen wurden, auf die Aussagen der Bf im Rahmen der mündlichen Verhandlung sowie die vorgelegten Unterlagen und hinsichtlich der Einvernahme der Reinigungskräfte ohne Beziehung eines Dolmetschers auf folgende Würdigung:

Dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung, die vernommenen Reinigungskräfte hätten nicht über ausreichende Deutschkenntnisse verfügt, ist entgegenzuhalten, dass der Prüfer, der die Einvernahmen durchführte, das Gegenteil bestätigte und sich keine stichhaltigen Hinweise dafür finden, dass die einvernommenen Personen die an sie gestellten Fragen nicht verstanden hätten. Vielmehr bestätigten sie mit ihrer Unterschrift,

dass sie alles gelesen und verstanden hätten. Die Reinigungskräfte machten in ihren Einvernahmen detaillierte und konkrete Angaben, die in dieser Form nicht möglich bzw. protokollierbar gewesen wären, wenn sie ernstliche Schwierigkeiten gehabt hätten, die deutsche Sprache zu verstehen bzw. sich in ihr auszudrücken. Im Übrigen wurden auch die als "Werkverträge" bezeichneten Vereinbarungen mit den Reinigungskräften in deutscher Sprache ohne Zuhilfenahme eines Dolmetschers verfasst. Offenbar ging auch die Bf davon aus, dass die Reinigungskräfte in der Lage waren, diese Vertragswerke zu verstehen.

Rechtliche Würdigung:

#### 1. Dienstnehmereigenschaft der Reinigungskräfte

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 § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Die Pflicht zur Errichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 in der Fassung BGBI. I Nr. 153/2001.

Nach § 41 Abs. 2 FLAG (in der Fassung vor BGBI. I Nr. 52/2009) sind Dienstnehmer u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der Fassung BGBI. I Nr. 52/2009 sind Dienstnehmer auch freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

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, und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

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. Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen (vgl. bspw. VwGH 28.05.2009, 2007/15/0163).

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 äußereren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entspricht (VwGH 23.3.1983, 82/13/0063).

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis ist daher stets das Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (VwGH 1.12.1992, 88/14/0115).

Betreffend die Weisungsgebundenheit ist grundsätzlich zwischen den persönlichen Weisungen einerseits und den sachlichen Weisungen andererseits zu unterscheiden. Eine sachliche Weisungsgebundenheit, die sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Arbeitsleistung bezieht, begründet für sich allein kein Dienstverhältnis.

Die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers. Ein persönliches Weisungsrecht beschränkt die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Hierzu muss die sachliche und technische Weisungsbefugnis unterschieden werden, die etwa im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt wird und sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Leistung bezieht (vgl. VwGH 20.01.2016, 2012/13/0095 sowie VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162, und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

In den von der Bf mit ihren Auftraggebern abgeschlossenen Vereinbarungen sind feste Arbeitszeiten festgelegt. Es ist daher davon auszugehen, dass sich die Reinigungskräfte an diese zwischen der Bf und den Auftraggebern einvernehmlich festgelegten Arbeitszeiten halten mussten und insofern der Bf weisungsgebunden waren.

Im vorliegenden Fall ist die zwischen der Bf und den Reinigungskräften abgeschlossene Vereinbarung als "Werkvertrag" tituliert. Mit einem Werkvertrag iSd § 1151 ABGB wird die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes übernommen. Ein Werkvertrag stellt somit auf das Ergebnis der Arbeitsleistung ab. Die von der Bf geschlossenen Verträge enthalten keine Umschreibung der zu erbringenden Leistung und zielen nach der Aussage der Bf auf das Erbringen der Reinigungsleistungen ab, wie es bei Dienstverträgen erfolgt, deren Leistungsinhalt die Arbeit selbst ist (VwGH 05.11.2003, 2000/13/0182).

Die Tatsache, dass in den zwischen der Bf und den Reinigungskräften geschlossenen Vereinbarungen eine Entlohnung nach Stunden vereinbart wurde und die Abrechnung in Form von Honorarnoten monatlich, somit zeitraumbezogen erfolgte, sind Indizien für das Vorliegen von Dienstverhältnissen. Dies wird auch durch die im Zuge der GPLA befragten Personen bestätigt, die zu Protokoll gaben, dass sie mit einer bestimmten Regelmäßigkeit

bei einer bestimmten Firma ihre Reinigungstätigkeiten zu verrichten hatten, geht aber auch aus den von der Bf mit den Auftraggebern geschlossenen Vereinbarungen hervor, in denen konkrete Arbeitszeiten einvernehmlich festgelegt wurden. Die Reinigungskräfte, die vor Ort von Personen instruiert wurden, die mit dem betrieblichen Geschehen vertraut waren, waren in die Ablauforganisation am Ort der Leistungserbringung eingegliedert und hatten damit nicht die Möglichkeit, den Arbeitsablauf selbst zu regeln bzw. zu ändern.

Die Reinigungskräfte konnten sich laut Aussage der Bf untereinander vertreten. Eine derartige Vertretungsmöglichkeit führt jedoch nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht zwangsläufig zur Verneinung des Bestehens einer unselbständigen Erwerbstätigkeit (VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230, und die dort zitierte Judikatur). Im Übrigen ist den von der Bf im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgelegten Honorarnoten zu entnehmen, dass die Vertreter ihre Leistungen entgegen der in § 3 des "Werkvertrages" getroffenen Regelung (Zitat: "*Leistungsansprüche gegenüber der Firma S können von diesen Personen daher nicht geltend gemacht werden.*") der Bf gegenüber verrechneten. Im Fall einer tatsächlich gelebten Vertretungsregelung hätte die vertretene Person die Kosten der Vertretung zu tragen gehabt.

Was den für ein Unternehmerwagnis wesentlichen Umstand anlangt, ob die Reinigungskräfte den für Reinigungsmittel notwendigen Aufwand selbst getragen haben, so steht fest, dass sie diesen Aufwand in der Regel zwar zunächst aus eigenem bestritten, ihn aber letzten Endes von der Bf ersetzt bekommen haben. Bei dieser Sachverhaltskonstellation kann aber nicht gesagt werden, dass die Reinigungskräfte den Aufwand selbst getragen haben. Diese Tatsache kann daher nicht mit Erfolg für das Vorliegen eines Unternehmerrisikos ins Treffen geführt werden.

Das Vorliegen einer Gewerbeberechtigung ist im gegebenen Zusammenhang ebenso unerheblich wie die Abrechnung in Form der Legung von Honorarnoten, weil es bei der steuerlichen Beurteilung einer Tätigkeit nicht darauf ankommt, in welches äußere Erscheinungsbild die Vertragspartner ihr Rechtsverhältnis gekleidet haben oder welche Beurteilung auf anderen Rechtsgebieten zutreffend sein sollte (VwGH 02.02.2010, 2009/15/0191).

Dem Vorbringen, die Reinigungskräfte seien nicht nur für die Bf, sondern auch für weitere Auftraggeber tätig geworden, sind einerseits die dagegen sprechenden Aussagen der im Zuge der GPLA einvernommenen Personen und andererseits die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entgegenzuhalten, nach welcher der Annahme einer unselbständigen Beschäftigung die Existenz eines weiteren Dienstverhältnisses nicht entgegensteht, sofern der Beschäftigte nicht für eine unbegrenzte Anzahl ständig wechselnder Unternehmer tätig wird (VwGH 20.05.2015, Ra 2014/09/0041). Letzteres hat aber auch die Bf weder behauptet noch nachgewiesen.

Aus den angeführten Gründen nahm das Finanzamt zu Recht das Vorliegen von Dienstverhältnissen iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 an.

## 2. Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Der Umstand, dass die Voraussetzungen des § 83 Abs. 2 Z 1 und 4 oder Abs. 3 leg. cit. vorliegen, steht einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen.

Die Haftung wird durch einen Haftungsbescheid im Sinne des § 224 Abs. 1 BAO geltend gemacht, wodurch Arbeitgeber und Arbeitnehmer zu Gesamtschuldnern (Mitschuldnern zur ungeteilten Hand gem § 891 ABGB) werden (§ 7 Abs. 1 BAO; vgl. VwGH 7. 9. 1990, 89/14/0298). Die Inanspruchnahme des Arbeitnehmers ist allerdings insofern beschränkt, als eine solche nur in den im § 83 Abs 2 und 3 EStG 1988 aufgezählten Fällen erfolgen kann.

Behauptet der Arbeitgeber, der zur Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer herangezogen wird, der Arbeitnehmer habe diese Abgabe bereits beglichen, dann hat er entweder dies zu beweisen oder der Abgabenbehörde jene Daten bekanntzugeben, die erforderlich sind, eine solche Behauptung ohne weitwendigen Aufwand zu überprüfen (VwGH 10.04.1985, 84/13/0004).

Hat der Arbeitnehmer bereits im Rahmen der Veranlagung eine nicht einbehaltene Lohnsteuer entrichtet, so kann der Arbeitgeber dafür nicht mehr in Anspruch genommen werden (VwGH 13. 9. 1972, 2218/71; VwGH 03.08.2004, 2000/13/0046; VwGH 25.04.2002, 2001/15/0152).

Mit der gegenständlichen Entscheidung wird nicht darüber abgesprochen, ob die Lohnsteuerhaftung der Bf im Zeitpunkt der Erlassung der erstinstanzlichen Bescheide bestanden hat, sondern es wird damit eine derartige Haftung für den Zeitpunkt der Erlassung dieser Entscheidung ausgesprochen.

Im Zuge des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht wurde festgestellt, dass in jenen Fällen, in denen eine Veranlagung zur Einkommensteuer erfolgte und Einkommensteuer festgesetzt wurde, diese auch entrichtet wurde. Die Bf war daher in diesen Fällen im Sinne der oben angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht zur Haftung heranzuziehen.

In den übrigen Fällen, in denen keine Einkommensteuererklärungen abgegeben und somit auch keine Veranlagungen erfolgt sind, liegen die von der Bf an die jeweiligen Personen geleisteten Beträge in jedem Einzelfall unter der Steuerfreigrenze von 11.000,00 Euro.

Im Hinblick darauf, dass der Bf gemäß § 77 Abs. 3 EStG 1988 eine Aufrollung der monatlich zu versteuernden Beträge und eine Neuberechnung der Lohnsteuer für die Streitjahre möglich gewesen wäre, wäre zur Haftung für Lohnsteuer nur der im gesamten Kalenderjahr geschuldete Lohnsteuerbetrag heranzuziehen. Da aber bei einem Einkommen unter 11.000,00 Euro keine Einkommensteuer zu entrichten ist, erfolgte die Heranziehung der Bf zur Haftung auch in diesen Fällen nicht zu Recht.

Die angefochtenen Haftungsbescheide waren daher ersatzlos aufzuheben.

### 3. Festsetzung eines Säumniszuschlages für die Lohnsteuer 2010

Nach § 217 Abs. 1 BAO sind, wenn eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d BAO), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird, Säumniszuschläge entsprechend den im § 217 BAO nachfolgenden Bestimmungen zu entrichten. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht rechtzeitig entrichteten Abgabenbetrages (Abs. 2 leg. cit.).

Gemäß § 217 Abs. 8 BAO hat im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen.

Eine derartige Herabsetzung liegt auch bei ersatzloser Aufhebung des Stammabgabenbescheides vor (*Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 217 Tz 52). Sind Säumniszuschläge gegenüber einem Haftungspflichtigen verwirkt, so liegt ihm gegenüber eine Herabsetzung im Sinne des § 217 Abs. 8 BAO auch dann vor, wenn der Haftungsbescheid ersatzlos aufgehoben wird (*Ritz*, aaO, § 217 Tz 56).

Da der Haftungsbescheid betreffend Lohnsteuer 2010 ersatzlos aufgehoben wurde, war auch der Bescheid, mit dem der Säumniszuschlag festgesetzt wurde, ersatzlos aufzuheben

### 4.) Festsetzung von Dienstgeberbeitrag (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ)

§ 201 BAO idgF lautet:

"Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,

2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

(Anm.: Z 4 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)

5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebbracht ist,

(Anm.: Z 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 70/2013)

3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen."

Nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann eine Festsetzung ua erfolgen, wenn in sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Bezogen auf den „Neuerungstatbestand“ ist somit erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Voraussetzung für die Festsetzung ist daher, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen (etwa im Zuge einer Außenprüfung).

Auf § 201 Abs. 2 Z 3 BAO gestützte Festsetzungen liegen stets im Ermessen, dies unabhängig davon, ob sie auf Antrag oder von Amts wegen erfolgen können (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 201 Tz 37 und 38).

Im gegenständlichen Fall kam erst im Rahmen der GPLA hervor, dass die Bf Dienstnehmer beschäftigt hatte, deren Löhne sie nicht in die Bemessungsgrundlagen für DB und DZ einbezogen hatte. Dies wurde auch im Bericht über die GPLA festgehalten, auf dessen Ausführungen in den bekämpften Bescheiden zur Begründung hingewiesen wurde.

Da sich damit die Selbstberechnung von DB und DZ als unrichtig erweist, kann eine Festsetzung von DB und DZ für die genannten Jahre erfolgen. Es handelt sich dabei um eine Ermessensentscheidung.

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich gemäß § 20 BAO in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung. In der Regel sind sie lediglich erschließbar aus dem Zweck der Norm (vgl. *Ritz*, aaO, § 20, Tz 5).

Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Daher ist bei einer Festsetzung nach § 201 BAO, die sich nach den Kriterien der Wiederaufnahmen der Verfahren (§ 303 BAO) richtet, insbesondere der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten (vgl. *Ritz*, aaO, § 20, Tz 6 und die dort wiedergegebene Judikatur und Literatur).

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die „Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei“, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (vgl. *Ritz*, aaO, § 20, Tz 7).

Da nicht erkennbar ist, welche berechtigten Interessen der Bf der korrekten Festsetzung der genannten Abgaben entgegenstehen könnten, andererseits ein Interesse der Allgemeinheit an der gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen besteht, erscheint die Festsetzung nicht unbillig. Im Hinblick darauf, dass die Festsetzung zu einer nicht unerheblichen Nachforderung an DB und DZ führt, stehen ihr auch nicht das Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit entgegen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da über die im gegenständlichen Fall zu lösende Rechtsfrage, die in der Beurteilung der Beschäftigungsverhältnisse der Bf mit ihren Reinigungskräften besteht, entsprechend der oben wiedergegebenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entschieden wurde, war die Revision nicht zuzulassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. Mai 2018

