

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende V-1, die Richterin R-1 sowie die fachkundigen Laienrichter R-2 R-3 in der Beschwerdesache Bf., A-4, vertreten durch RPC Reschenhofer & Partner Consulting Steuerberatung GmbH, Lichtenfelsgasse 5, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 9. Dezember 2021 gegen den Bescheid des Magistrats der Stadt Wien Referat Landes- und Gemeindeabgaben vom 28. Oktober 2021, N-1, betreffend Haftung gemäß §§ 6a KommStG und DGAG, in der mündlichen Senatsverhandlung vom 26. Jänner 2023, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 26. Jänner 2023 in Anwesenheit des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin, Mag. Peter Reschenhofer, der Vertreter der Abgabenbehörde, P-15 und P-16, sowie der Schriftführerin, P-17, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird insofern stattgegeben, als die Haftung für offene Abgabenschuldigkeiten der G-1 auf die Kommunalsteuern 01/2013 bis 04/2016 von monatlich jeweils € 45,00 im Gesamtbetrag von € 1.800,00 eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In der Stellungnahme vom 05.11.2016 zum Haftungsprüfungsvorhalt des Magistrates der Stadt Wien vom 27.09.2016 betreffend im Zeitraum 01/2012 bis 05/2016 aushaftende Kommunalsteuern und Dienstgeberabgaben samt Nebengebühren der G-1 führte die Beschwerdeführerin (Bf.) aus, dass die angeführten Beträge von gesamt € 13.990,68 grundsätzlich auf einer Beitragsprüfung (GPLA) der Wiener Gebietskrankenkasse für die Jahre 2011 und 2012 sowie einer Prüfung seitens des Finanzamtes für den Zeitraum 2013 bis 06/2016 beruhten.

Betreffend die Beitragsprüfung der Wiener Gebietskrankenkasse für die Jahre 2011 und 2012 habe sie am 23.12.2014 einen Bescheid angefordert, der bis dato nicht ergangen sei. Somit sei über die Prüfung kein Dokument, das juristisch zu beeinspruchen wäre, ausgestellt worden.

In der Anforderung wurde auszugsweise vorgebracht:

„Vortragende wurden im Zeitraum, als die Prüfung stattfand, als freie Dienstnehmer eingestuft, danach – ebenso wie bei der GPLA 01.01.11 – 31.12.12 als echte Dienstnehmer.

Vor allem fand unseres Erachtens betreffend die jeweiligen Einzelfälle keine Würdigung betreffend Vertretungsmöglichkeit, Vereinbarung der Termine mit den Teilnehmern, Weisungsfreiheit betreffend die Tätigkeit und wesentliche eigene Betriebsmittel statt.

Es wurden alle Vortragende im Zuge der GPLA generell als echte Dienstnehmer eingestuft; davor fand von der GPLA-Prüferin eine Einstufung von Vortragenden als freie Dienstnehmer statt; danach wurden diese – ohne Änderung des Sachverhaltes und ohne – unseres Wissens nach – neue Tatbestände – als echte Dienstnehmer eingestuft (es betraf bei diesen Vortragenden Zeiträume nach der GPLA).“

Die Bescheide betreffend die Dienstgeberbeiträge 2013, 2014, 2015 und 01-06/2016 seien am 16.08.2016 mittels Beschwerde bekämpft worden. Hier liege ebenfalls ein offenes Rechtsmittelverfahren vor, eine Beschwerdeentscheidung sei bis dato nicht ergangen.

Die angeführten Beträge hätten grundsätzlich auf Vorschriften von Kommunalsteuern für Vortragende beruht. Betreffend die kommunalsteuerrechtliche Behandlung der Vortragenden sei von der Bf. aufgrund einer vertretenen Rechtsmeinung vorgegangen worden, sodass eine schuldhafte Verletzung von Vertreterpflichten nicht vorliege. In der Beilage sei in diesem Zusammenhang auch der eMail-Verkehr vom 06.01.2016 mit Herrn P-1 – Vortragender bei der Österreichischen Gesellschaft für Wirtschaftstreuhänder – enthalten, wonach er glaube, dass man mit „wesentlichen Betriebsmitteln“ und den anderen Grundvoraussetzungen zu einem „sonstigen Selbstständigen“ kommen könne.

---//---

Mit Schreiben vom 15.09.2021 nahm der Magistrat der Stadt Wien darauf Bezug und führte aus:

In ihrer Stellungnahme habe die Bf. angegeben, dass betreffend die kommunalsteuerrechtliche Behandlung der Vortragenden aufgrund einer vertretenen Rechtsmeinung vorgegangen worden sei, sodass eine schuldhafte Pflichtverletzung nicht vorliege. Als Nachweis des sen werde in der beigefügten eMail vom 06.01.2016 eine Vermutung („Glaube ich schon noch, dass dies geht“) geäußert sowie eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes zur Zahl

RV/2100115/2014 vom 19.11.2015 zitiert, welche der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 20.10.2016, Ra 2016/13/0005, aufgehoben habe.

Es müsste der Bf. als Vertreterin der Gesellschaft spätestens seit der GPLA der Jahre 2011 bis 2012 im November 2014 bzw. seit der Beschwerdeentscheidung vom 26.05.2015 des Finanzamtes betreffend Beschwerde gegen dessen Bescheide (und der darin zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes) bewusst gewesen sein, dass im konkreten Fall die von ihr vertretene Rechtsmeinung nicht mit jener der Behörden bzw. der Judikatur übereinstimme.

Eine Rechtsmeinung sei dann vertretbar, wenn sie sich mit der Verwaltungspraxis, mit den gefestigten Ergebnissen des wissenschaftlichen Studiums oder mit der Rechtsprechungsentwicklung decke.

Laut Verwaltungsgerichtshof dürfe sich derjenige nicht auf einen entschuldigenden Rechtsirrtum stützen, der es unterlasse, an geeigneter Stelle Erkundigungen über die Rechtslage einzuholen (worunter im Zweifelsfall die zur Entscheidung der Rechtsfrage zuständige Behörde zu verstehen sei) und dies müsse erst recht für jemanden gelten, der sein Verhalten entgegen der ihm bekannt gewordenen Rechtsansicht der zuständigen Behörde(n) ausgerichtet habe.

Der Verfassungsgerichtshof habe bereits mit Erkenntnis vom 01.03.2001 die Kriterien für das Vorliegen von Dienstverhältnissen, welche in ständiger Judikatur vom Verwaltungsgerichtshof entwickelt worden seien, als verfassungsrechtlich unbedenklich bestätigt.

Inhaltliche Entscheidungen in den von der Bf. angesprochenen Beschwerdeverfahren der Primärschuldnerin seien nicht mehr zu erwarten, da die Gesellschaft am D-1 infolge Vermögenslosigkeit gelöscht worden sei und durch den Wegfall der organschaftlichen Vertretung der Gesellschaft und dem damit einhergehenden Verlust der Parteifähigkeit keine Bescheide und Entscheidungen mehr wirksam erlassen werden könnten.

Es werde der Bf. nochmal Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.

---//---

Mit Schreiben vom 12.10.2021 nahm der steuerliche Vertreter der Bf. (sowie auch des hier nicht verfahrensgegenständlichen zweiten Geschäftsführers P-2) dazu Stellung und brachte vor:

Der erwähnte Abgabenrückstand betreffend die vom Magistrat Wien erwähnte Haftung bestehe grundsätzlich aufgrund der von der GPLA getätigten Umstufungen von selbstständigen Vortragenden zu echten Dienstnehmern.

Eine schuldhafte Pflichtverletzung liege für die beiden Geschäftsführer der Gesellschaft nicht vor, da von den Geschäftsführern von einer vertretbaren Rechtsmeinung ausgegangen worden sei. In der Anlage sei u.a. sein eMail-Verkehr mit Herrn P-1 - Vortragender bei der Österreichischen Gesellschaft für Wirtschaftstreuhänder - enthalten (Dezember 2015 und Jänner 2016), welcher auch im Schriftverkehr vom 15.09.2021 erwähnt sei.

Nochmals sei angemerkt, dass P-1 anerkannter Experte auf dem Gebiet des Sozialversicherungsrechtes und der Lohnabgaben sei.

Dass das von ihm zitierte Erkenntnis des BFG vom 19.11.2015, RV/2100115/2014, das vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 20.10.2016, Ra 2016/13/0005, aufgehoben worden sei, zeige ja gerade, dass es bezüglich des Themas Vortragende keine einheitliche Rechtsprechungsentwicklung im Zeitraum 2012 bis 2016 gegeben habe.

Laut dem Schriftverkehr der Behörde vom 15.09.2021 wäre ja bei jeder GPLA oder Abgabenprüfung ein weiteres Rechtsmittel in diesen Verfahren zu Lasten der Geschäftsführer nicht wahrzunehmen, weil sich ja dann die Geschäftsführer gegen eine Rechtsmeinung bzw. Verwaltungsausübung der prüfenden Organe stellen – und in weiterer Folge – bei wahrgenommenen Rechtsmitteln in eine Haftungsfalle geraten würden.

Dies entspreche seines Erachtens nicht dem Prinzip der Rechtsstaatlichkeit und letztendlich auch nicht dem Prinzip der Gewaltentrennung zwischen Exekutive (Verwaltung) und Judikative (Gerichtbarkeit). Die Legislative (Gesetzgebung) habe diesbezüglich offensichtlich deswegen keine eindeutige Richtlinie vorgegeben, da die Abgrenzung einzelfallbezogen sei.

In der Anlage sei auch die Stellungnahme einer Vortragenden zu den betreffenden Sachverhalten enthalten.

Er beziehe sich betreffend das Verschulden auch auf VwGH 27.04.2011, 2009/08/0123; in diesem Erkenntnis werde abgesprochen, dass Vortragende entweder auf Basis eines Dienstvertrages, eines freien Dienstvertrages oder eines Werkvertrages tätig werden könnten. Das Erkenntnis liege zeitnah vor den Zeiträumen 2012 bis 2016.

Das von der Behörde zitierte Erkenntnis des VwGH vom 01.03.2001 zeige nochmals die widersprüchliche und uneinheitliche Rechtsprechung.

Darüber hinaus sei seines Erachtens bei der Geltendmachung von persönlichen Haftungen gegenüber Geschäftsführern ein erhöhtes Maß an Eindeutigkeit des Verschuldens betreffend zitierter Judikate anzuwenden; das von der Behörde zitierte o.a. Erkenntnis des VwGH stelle seines Erachtens eine pauschale Einstufung dar.

Weitere Entscheidungen / Erkenntnisse:

Ebenfalls habe der OGH die Arbeitnehmereigenschaft von Sprachlehrerinnen in seiner Entscheidung 9 ObA 10/99g verneint. In der Literatur heiße es dazu:

„Die Erbringung der im Rahmen eines Werkvertrages geschuldeten Leistung kann auch Monate oder Jahre in Anspruch nehmen. (...) Wird eine konkret bestimmte Leistung geschuldet (z.B. die Abhaltung eines konkreten Vortrages oder mehrerer bestimmter Vorträge, die Durchführung bestimmter Seminare), so liegt ein Werkvertrag vor (vgl. Gerhartl, Dienstnehmereigenschaft bei Lehrtätigkeit, ASoK 2009, 33).“

Ebenfalls *Andreas Gerhartl* in der *wienerzeitung.at* vom 15.05.2009:

„Die Arbeitnehmereigenschaft von Sprachlehrern wurde hingegen verneint. Ausschlaggebend dafür war, dass die Sprachlehrer an keine fixen Arbeitszeiten gebunden waren, sondern durch Eintragung in einem „Blocking-Buch“ selbst erklärten, sich nur für bestimmte Zeiträume zur Verfügung zu stellen.“

Abschließend hierzu noch VwGH 17.05.1989, 85/13/0110:

„Personen, die die Möglichkeit haben, Aufträge für die Abhaltung von Vorträgen zu bestimmten Themen anzunehmen oder abzulehnen und solcherart den Umfang ihrer Tätigkeit selbst bestimmen können und nur für die tatsächlich abgehaltenen Vorträge honoriert werden, stehen in keinem Dienstverhältnis.“

Das Erkenntnis sei in den Lohnsteuerrichtlinien (LStR) 2012 angeführt.

Aus seiner Sicht liege seitens der beiden Geschäftsführer keine schuldhafte Pflichtverletzung betreffend die Einstufung der Vortragenden vor, da aufgrund einer vertretbaren Rechtsmeinung vorgegangen worden sei. Eine diesbezügliche Haftung für Kommunalsteuer und Dienstgeberabgaben liege seines Erachtens somit nicht vor.

Anbei noch seine Begründung betreffend das Nichtvorliegen eines Dienstverhältnisses für die Vortragenden im betreffenden Einzelfall:

- Vortragszeiten

Der Auftraggeber - die G-1 - habe es den Vortragenden völlig freigestellt, einen oder mehrere Sprachkurse zu halten. Eine Verpflichtung, Sprachkurse abzuhalten, habe für die Vortragenden nicht bestanden. Es sei in der ausschließlichen Sphäre der Vortragenden gelegen gewesen, die jeweiligen Sprachkurse abzuhalten.

Sofern sich ein Vortragender dafür entscheide, einen Sprachkurs abzuhalten, seien die Kurstermine naturgemäß grundsätzlich fixiert, andernfalls kein geordnetes Angebot an Sprachkursen angeboten werden könnte. Sollte der Vortragende den Kurs an einem anderen Tag abhalten wollen und seien die Kursteilnehmer damit einverstanden, so könne der Kurs

auch an anderen Tagen gehalten werden. Auch das Verschieben eines bereits für einen bestimmten Tag fixierten Kurstermines sei vorbehaltlich der Zustimmung der Kursteilnehmer selbstverständlich möglich.

Im Sinne eines sinnvollen Kursangebotes bestehe selbstverständlich für den Vortragenden nach Zusage, den betreffenden Sprachkurs zu halten, die Verpflichtung, den gesamten Kurs und sohin die gesamten Kurstermine einzuhalten. Andernfalls wäre das Anbieten von Sprachkursen überhaupt nicht möglich. Das Einhalten von Verpflichtungen sei im gesamten Geschäftsleben unumgänglich und somit kein Beweis für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

Die Einhaltung einer gewissen Arbeitsdauer (Arbeitszeit), d.h. die Stundenanzahl des Kurses, sei bei Kursen nahezu zwingend. In den betreffenden Jahren seien Gruppenkurse und Individualkurse abgehalten worden; in beiden Fällen wären Terminverschiebungen, die von den Vortragenden gewollt gewesen wären, mit dem Kursteilnehmer zu vereinbaren gewesen; auch die Festlegung des Arbeitsortes wäre – gerade bei Individualkursen – frei wählbar und nicht an Räumlichkeiten des Institutes gebunden.

- Unternehmerwagnis

Naturgemäß habe kein Vertrag zwischen den Vortragenden und den jeweiligen Kursteilnehmern bestanden; daraus könne allerdings nicht darauf geschlossen werden, dass die Vortragenden deswegen ihre Tätigkeit nicht auf eigene Gefahr und Rechnung ausgeübt hätten.

Bei Nichtabhaltung von Kursterminen wäre auch der Honoraranspruch entfallen; ein Honoraranspruch unabhängig von der Abhaltung der Kurstermine habe nicht bestanden.

- Weisungen

Erfahrungsgemäß werde von einer Weisungs- und Kontrollbefugnis gegenüber Sprachlehrern nur selten Gebrauch gemacht. Die Zielerreichung stehe aufgrund des Kursinhaltes fest; die Zielerreichung stehe - neben dem Mitwirken durch die Kursteilnehmer - im Einflussbereich der Vortragenden.

Die Bewertungsbögen hätten der Überprüfung der Qualität der Vortragenden gedient, analog der ordnungsmäßigen Prüfung der Arbeit eines Werkunternehmers. Die zwei Bewertungsbögen würden an die Kursteilnehmer zu Mitte und zu Ende des Kurses ausgegeben. Die Vortragenden seien somit betreffend ihre Vortragstätigkeit grundsätzlich nicht unter Einfluss der GmbH gestanden.

- Vertretung

Eine von den Vortragenden genannte Vertretung - die dem entsprechenden Standard entspreche - wäre von den Kursteilnehmern akzeptiert worden und sei somit auch von der GmbH zu akzeptieren. Im Falle der Nichtnennung einer Vertretung wäre der Kurs durch die Gesellschaft zu besetzen gewesen; die Vortragenden hätten in diesem Fall kein Entgelt erhalten.

- Betriebsmittel / Wirtschaftliche Abhängigkeit

Den Vortragenden sei es gestattet gewesen, neben den Kursen bei der GmbH, andere Kurse bei anderen Sprachschulen zu halten.

Die Zurverfügungstellung von gewissen Arbeitsmitteln, wie beispielsweise Lehrbücher, Klassenräume, Stühle etc. könne jedenfalls nicht zur Einstufung des Vertragsverhältnisses als Dienstverhältnis führen. Die Vortragenden hätten auf Lehrbücher von der Gesellschaft zurückgreifen können, seien allerdings nicht an diese gebunden gewesen. Die Verwendung bereitgestellter Lehrmittel und die Abhaltung der Kurse in den Räumen des Veranstalters liege bei Lehr- und Trainertätigkeiten in der Natur dieser Tätigkeiten und sei demnach nicht geeignet, eine persönliche Abhängigkeit des Vortragenden zu begründen (OGH 8 ObA 57/09d).

Schlussfolgerungen:

Aufgrund obiger Ausführungen ersuche er den Magistrat Wien, für die Geschäftsführer keine Haftung betreffend Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe vorzuschreiben, da aufgrund einer vertretbaren Rechtsmeinung vorgegangen worden sei.

---//---

Mit Bescheid vom 28.10.2021 des Magistrates der Stadt Wien MA 6 wurde die Bf. (gemeinsam mit dem hier nicht verfahrensgegenständlichen zweiten Geschäftsführer) gemäß §§ 6a Abs. 1 KommStG und DGAG iVm § 80 BAO als Haftungspflichtige der G-1 für nachstehende Abgaben in der Höhe von € 13.571,87 zur Haftung herangezogen:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>
Kommunalsteuer	2012	1.188,47
Säumniszuschlag	2012	32,82
Pfändungsgebühren	2012	16,74
Kommunalsteuer	2013	3.391,22
Säumniszuschlag	2013	67,82
Kommunalsteuer	2014	3.391,22

Säumniszuschlag	2014	67,82
Kommunalsteuer	2015	3.459,04
Säumniszuschlag	2015	67,82
Kommunalsteuer	01-05/2016	1.823,27
Säumniszuschlag	01-05/2016	36,47
Dienstgeberabgabe	01-05/2016	29,16

Gemäß § 6a Abs. 1 KommStG hafteten die in den §§ 80ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffende Kommunalsteuer insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden könne, insbesondere im Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

Gemäß § 6a Abs. 1 DGAG hafteten die in den §§ 80ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffende Kommunalsteuer insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden könne, insbesondere im Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens. § 9 Abs. 2 BAO gelte sinngemäß.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen oblägen, und insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalteten, entrichtet würden.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom D-2 sei über das Vermögen der Primärschuldnerin ein Konkursverfahren eröffnet worden. Die bereits vom Gesetzgeber als typischer Fall der erschwerten Einbringung angeführte Voraussetzung für die Haftung sei durch die Eröffnung des Konkursverfahrens jedenfalls erfüllt. Im gegenständlichen Fall sei die Uneinbringlichkeit der verfahrensgegenständlichen Abgaben gegeben, da die Primärschuldnerin am D-1 infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht worden sei.

Die Bf. sei seit D-3 im Firmenbuch als Geschäftsführerin der angeführten Gesellschaft eingetragen und habe weder die Bezahlung veranlasst noch irgendwelche Schritte zur Abdeckung des Rückstandes unternommen.

Sie habe somit die ihr als Geschäftsführerin der GmbH auferlegten Pflichten verletzt und sei daher für den Rückstand haftbar, da dieser bei der Gesellschaft nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden könne.

Die Geltendmachung der Haftung entspreche auch den Ermessensrichtlinien der Zweckmäßigkeit und Billigkeit nach § 20 BAO, da nach der Aktenlage kein Hinweis darauf bestehe, dass der nunmehr aushaftende Betrag überhaupt noch eingebracht werden könnte.

Die Haftungspflichtige bringe im Wesentlichen in ihren Stellungnahmen vom 05.11.2016 und 12.10.2021 vor, dass der erwähnte Abgabenrückstand betreffend die vom Magistrat Wien erwähnte Haftung aufgrund der von der GPLA getätigten Umstufung von selbstständigen Vortragenden zu echten Dienstnehmern bestehe und dass betreffend Kommunalsteuer für Vortragende aufgrund einer vertretenen Rechtsmeinung vorgegangen worden sei, sodass keine schuldhafte Verletzung von Vertreterpflichten vorliege.

Dazu werde Folgendes festgestellt:

Gemäß § 1 KommStG unterlägen Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden seien, der Kommunalsteuer. Nach § 2 lit. a leg. cit seien Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stünden, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG.

Gemäß § 1 Wiener Dienstgeberabgabengesetz habe der Dienstgeber für das Bestehen eines Dienstverhältnisses in Wien eine Abgabe nach den Bestimmungen dieses Gesetzes zu entrichten. Nach § 2 Abs. 1 leg. cit. bestehe ein Dienstverhältnis dann in Wien, wenn der Beschäftigungsort des Dienstnehmers in Wien liege.

Im Jahr 2014 sei im Rahmen einer „Gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben“ (GPLA) durch Prüforgane der Wiener Gebietskrankenkasse (WGKK, nunmehr: Österreichische Gesundheitskasse, ÖGK) festgestellt worden, dass die in der Buchhaltung geführten Geschäftsführerbezüge für den mehrheitlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer sowie Honorare für beschäftigte Sprachlehrer nicht den Abgaben unterzogen worden seien. Die Kommunalsteuer für Geschäftsführerbezüge sei laut E-Mail vom 10.03.2015 akzeptiert und zeitnah einbezahlt worden.

Im Rahmen der erwähnten GPLA sei nach Überprüfung der Kriterien festgestellt worden, dass bei den Vortragenden auf Honorarnoten-Basis Dienstverhältnisse gemäß § 47 Abs. 2 EStG vorgelegen seien.

Im gegenständlichen Fall seien im Rahmen dieser GPLA zur Klärung der Dienstnehmereigenschaft Befragungen der Personen, welche mittels Honorarnoten von der Primärschuldnerin für deren geleisteten Sprachunterricht bezahlt worden seien, durchgeführt und mittels Niederschriften aufgenommen worden.

Dabei habe folgender Sachverhalt festgestellt werden können:

Die Aufträge der zu unterrichtenden Personen seien nur an die Primärschuldnerin ergangen, welche diese an die „Lehrer“ des zur Verfügung stehenden „Personalpools“ zugeteilt habe. Die Stunden- und Kurseinteilungen sowie die Einteilung der dafür notwendigen Räumlichkeiten in A-1, seien nur von der Schule getroffen worden. Die Lehrer hätten für jeden Kurs Aufzeichnungsunterlagen, welche sowohl die abgehaltenen Stunden als auch den Lernfortschritt dokumentiert hätten, führen müssen. Diese Unterlagen und die jeweilige Teilnehmerliste seien von der Primärschuldnerin zur Verfügung gestellt worden. Die Bezahlung sei ungefähr monatlich mit durchschnittlich 16,00 bis 20,00 Euro pro Unterrichtseinheit erfolgt. Kritik der zu unterrichtenden Personen sei von der Leiterin des Institutes aufgegriffen und besprochen worden. Wenn ein Lehrer die eingeteilte Stunde nicht abhalten habe können, sei seitens der Primärschuldnerin entweder für Ersatz gesorgt oder die Stunde abgesagt und an einem anderen möglichen Termin abgehalten worden. Die Lehrer seien angehalten worden, bei Werbeveranstaltungen am späteren Nachmittag oder Abend, welche in Kaffeehäusern stattgefunden hätten, anwesend zu sein. Es sei somit eindeutig ersichtlich, dass die im Pool befindlichen Sprachlehrer organisatorisch und wirtschaftlich in das Unternehmen eingebunden gewesen seien.

Die Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 14.11.2014 sei dem Steuerberater der Primärschuldnerin, Herrn Mag. Peter Reschenhofer, ausgehändigt worden. Die Behörde gehe davon aus, dass der Haftungspflichtigen als damaliger Vertreterin der Primärschuldnerin die Ergebnisse dieser GPLA bzw. der Inhalt der Niederschrift über die Schlussbesprechung bekannt seien, zumal Herr Mag. Peter Reschenhofer auch der Vertreter der Haftungspflichtigen sei.

Die Behörde sei den Feststellungen des Prüforgans gefolgt und habe am 16.12.2015 einen Bemessungsbescheid für die Jahre 2011 bis 2012 erlassen.

Der Verwaltungsgerichtshof habe mit Erkenntnis vom 19.12.2001, 2001/13/0064, ausgesprochen, dass wenn sich jemand schon nicht auf einen entschuldigenden Rechtsirrtum erfolgreich stützen dürfe, der es unterlasse, geeignete Erkundigungen über die Rechtslage anzustellen, so müsse dies erst recht für jemanden gelten, der sein Verhalten entgegen der ihm bekannt gewordenen Rechtsansicht der zuständigen Behörde ausgerichtet habe. Der Rechtsunterworfenen könne nicht von vornherein mit einem Obsiegen im Beschwerdeverfahren rechnen und müsse die Möglichkeit eines Unterliegens im betroffenen Beschwerdeverfahren zumindest als gegeben hinnehmen. Sich in dieser Situation dafür zu entscheiden, das steuerliche Verhalten nach den Ratschlägen von Steuerberater und Rechtsanwalt und nicht nach der deutlich bekundeten Rechtsauffassung der zuständigen Behörde einzurichten, begründe ein Verhalten, mit dem die Abgabenverkürzung mit bedingtem Vorsatz oder zumindest bewusster Fahrlässigkeit begangen worden sei.

Spätestens mit Bemessungsbescheid vom 16.12.2015 hätte die Haftungspflichtige als Vertreterin der Primärschuldnerin erkennen müssen, dass sich die von ihr vertretene Rechtsmeinung nicht mit der Rechtsanschauung der Behörde deckt und es ab diesem Zeitpunkt fahrlässig gewesen sei, trotz des von der Behörde erlassenen Bemessungsbescheides und der damit zum Ausdruck gebrachten Rechtsanschauung der Behörde an der von der Haftungspflichtigen vertretenen Rechtsmeinung festzuhalten.

Im Rahmen einer neuerlichen GPLA („Konkursprüfung“) betreffend Zeitraum 2013 bis D-2 seien in Anlehnung an die GPLA für 2011 bis 2012 die Abgaben für die Fremdleistungen, die Geschäftsführerbezüge und die Abgaben laut Betriebssummenblatt für den Zeitraum Jänner bis Mai 2016 von der prüfenden Dienststelle des zuständigen Finanzamtes erhoben worden (s. Beilage).

Die im Vorhalt vom 27.09.2016 bzw. 15.09.2021 angeführten Beträge resultierten daher größtenteils, aber nicht ausschließlich aus der Hinzurechnung der Fremdleistungen zur Bemessungsgrundlage betreffend Kommunalsteuer.

---//---

In der dagegen am 09.12.2021 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde ersuchte der steuerliche Vertreter der Bf. die Anpassung des Haftungsbescheides auf € 2.040,00 betreffend die Kommunalsteuer und auf € 0,00 betreffend die Dienstgeberabgabe.

Nachdem seines Erachtens auf seine Stellungnahme vom 12.10.2021 nicht eingegangen worden sei, liege diese als Begründung bei.

Betreffend die Geschäftsführerbezüge sei im Haftungsbescheid erwähnt worden, dass die Kommunalsteuer für Geschäftsführerbezüge laut seinem eMail vom 10.03.2015 akzeptiert und zeitnah eingezahlt worden sei; dies habe die Zeiträume bis inklusive 2012 betroffen. Die Kommunalsteuer betreffend die Geschäftsführerbezüge sei somit zu akzeptieren und im März 2015 einbezahlt worden.

Die Geschäftsführerbezüge für die Jahre 2013 bis 2016 hätten gesamt € 68.000,00 betragen, in den Jahren 2013 bis 2015 jeweils € 20.000,00 und im Jahr 2016 € 8.000,00. Von diesen € 68.000,00 sei somit die Kommunalsteuer in Höhe von € 2.040,00 haftungsmäßig zu akzeptieren.

Von den restlichen Beträgen sei eine Haftung seines Erachtens aufgrund anliegender Begründung nicht haltbar, da aufgrund einer vertretbaren Rechtsmeinung vorgegangen worden sei.

---//---

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 21.01.2022 wurde der Beschwerde teilweise stattgeben und die Haftung auf nachstehende Abgaben im Gesamtbetrag von € 13.393,90 herabges etzt:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>
Kommunalsteuer	2012	1.188,47
Säumniszuschlag	2012	32,82
Pfändungsgebühren	2012	16,74
Kommunalsteuer	2013	3.391,22
Säumniszuschlag	2013	67,82
Kommunalsteuer	2014	3.391,22
Säumniszuschlag	2014	67,82
Kommunalsteuer	2015	3.425,21
Säumniszuschlag	2015	67,82
Kommunalsteuer	01-05/2016	1.681,97
Säumniszuschlag	01-05/2016	33,63
Dienstgeberabgabe	01-05/2016	29,16

Nach Zitierung der §§ 6a Abs. 1 KommStG und DGAG sowie des § 80 Abs. 1 BAO wurde ausgeführt:

Zu den im § 80 Abs. 1 BAO genannten Personen gehörten auch die Geschäftsführer der Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die gemäß § 18 Abs. 1 GmbHG die Gesellschaft gerichtlich und außergerichtlich zu vertreten hätten.

Voraussetzungen für die Haftung seien eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die erschwerte Einbringung der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die erschwerte Einbringung.

Dass die im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabeforderungen tatsächlich bestünden, stehe nach der Aktenlage fest.

Weiters stehe unbestritten fest, dass der Bf. als Geschäftsführer der Gesellschaft zu dem in § 80 Abs. 1 BAO angeführten Personenkreis gehöre.

Ferner werde nicht bestritten, dass die angeführten Abgabenrückstände bei der Gesellschaft erschwert einbringlich seien.

Es sei ferner Aufgabe des Vertreters, nachzuweisen, dass ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten für die Gesellschaft unmöglich gewesen sei, weil nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen derjenige, der eine ihm obliegende Pflicht nicht erfülle, die Gründe darzutun habe, aus denen ihm die Erfüllung unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen werden könne, dass er seiner Pflicht schuldhafterweise nicht nachgekommen sei.

Nach Wiederholung des Beschwerdevorbringens stellte der Magistrat der Stadt Wien Folgendes fest:

Gemäß § 1 KommStG unterlägen der Kommunalsteuer die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden seien.

Gemäß § 2 lit. a leg. cit. seien Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stünden, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG.

Bei Vortragenden (Lehrende und Unterrichtende) sei vorrangig zu prüfen, ob ein Dienstverhältnis nach den allgemeinen Kriterien gemäß § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG vorliege. Würden Vortragende (Lehrende und Unterrichtende) weder nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG noch nach § 25 Abs. 1 Z 5 EStG, sondern im Rahmen eines freien Dienstvertrages im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG tätig, so unterlägen die Bezüge an diese als freie Dienstnehmer tätigen Vortragenden (Lehrende und Unterrichtende) gemäß § 5 Abs. 1 KommStG der Kommunalsteuerpflicht.

Gemäß § 47 EStG liege ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde. Dies sei der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stehe oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sei.

Der Verfassungsgerichtshof (VfGH) habe mit Erkenntnis vom 01.03.2001, G 109/00, die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) betreffend Ausarbeitung von (allgemeinen) Einzelmerkmalen eines Dienstverhältnisses bestätigt und gehe davon aus,

- dass § 47 Abs. 2 EStG zwei Kriterien für das steuerliche Dienstverhältnis kenne (Weisungsgebundenheit und organisatorische Eingliederung);
- dass neben diesen beiden Kriterien zumindest noch das Kriterium des Unternehmerwagnisses von Bedeutung sei;

- dass das Kriterium der Weisungsgebundenheit als Merkmal eines Dienstverhältnisses in den Hintergrund treten und unter Umständen ganz fehlen könne (womit notwendigerweise die steuerliche Qualifizierung des Verhältnisses vorwiegend oder ausschließlich nach anderen Kriterien erfolgen müsse)
- dass in Zweifelsfällen auf weitere Kriterien abzustellen sei.

Nach dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes müssten somit nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein, die Entscheidung habe letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen.

Im Rahmen einer „Gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben“ (GPLA) durch die WGKK (nunmehr: ÖGK) für den Zeitraum 2011 bis 2012 sei mit Niederschrift vom 25.11.2014 festgestellt worden, dass von der damaligen G-2 Sprachlehrer auf Honorarnoten-Basis beschäftigt worden seien.

Von der Prüferin seien zur Klärung der Dienstnehmereigenschaft Befragungen der Personen, welche mittels Honorarnoten von der damaligen G-2 für deren geleisteten Sprachunterricht bezahlt worden seien, durchgeführt und Niederschriften aufgenommen worden.

Aufgrund dieser Niederschriften habe von der Prüferin folgender Sachverhalt erhoben werden können:

Die Aufträge der zu unterrichtenden Personen seien nur an die Primärschuldnerin ergangen, welche diese an die „Lehrer“ des zur Verfügung stehenden „Personalpools“ zugeteilt habe. Die Stunden- und Kurseinteilungen sowie die Einteilung der dafür notwendigen Räumlichkeiten in A-1, seien nur von der Schule getroffen worden. Die Lehrer hätten für jeden Kurs Aufzeichnungsunterlagen, welche sowohl die abgehaltenen Stunden als auch den Lernfortschritt dokumentiert hätten, führen müssen. Diese Unterlagen und die jeweilige Teilnehmerliste seien von der Primärschuldnerin zur Verfügung gestellt worden. Die Bezahlung sei ungefähr monatlich mit durchschnittlich 16,00 bis 20,00 Euro pro Unterrichtseinheit erfolgt. Kritik der zu unterrichtenden Personen sei von der Leiterin des Institutes aufgegriffen und besprochen worden. Wenn ein Lehrer die eingeteilte Stunde nicht habe abhalten können, sei seitens der Primärschuldnerin entweder für Ersatz gesorgt oder die Stunde abgesagt und an einem anderen möglichen Termin abgehalten worden. Die Lehrer seien angehalten worden, bei Werbeveranstaltungen am späteren Nachmittag oder Abend, welche in Kaffeehäusern stattgefunden hätten, anwesend zu sein.

Aufgrund des erhobenen Sachverhaltes sei es eindeutig ersichtlich, dass die im Pool befindlichen Sprachlehrer organisatorisch und wirtschaftlich in das Unternehmen eingebunden gewesen seien. Kurseinteilung, Abrechnung und Inkasso der Unterrichtsstunden und alle organisatorischen Maßnahmen seien über die G-1 bzw. G-2 gelaufen. Die Kunden seien vom

Institut bereitgestellt und nicht von den Vortragenden selbst akquiriert worden. Eine Vertretung wäre laut Aussagen der Unterrichtenden ebenso über das Institut zu organisieren gewesen. Mit dem Führen von Aufzeichnungsunterlagen, welche auch die abgehaltenen Stunden dokumentiert hätten, seien auch Zeitaufzeichnungen geführt worden. Wäre eine Einhaltung von Arbeitszeit irrelevant gewesen, hätten die Mitarbeiter keine Zeitaufzeichnungen führen müssen. Das Institut habe einerseits Betriebsmittel zur Verfügung gestellt bzw. seien diese in den Räumlichkeiten der Schule vorhanden gewesen, andererseits habe jeder Lehrer über weitere Unterrichtsmittel grundsätzlich selbst entscheiden können.

Zu den Niederschriften hinsichtlich der Zeugen im Rahmen der GPLA werde festgestellt, dass diese nach Befragung von Personen, welche dem Institut Honorarnoten gelegt hätten, gemäß den Bestimmungen der BAO aufgenommen und die Zeugen zur Wahrheit verpflichtet worden seien, widrigenfalls Falschaussagen strafrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen würden. In freier Beweiswürdigung werde der Aussage eines Zeugen dann die höhere Glaubwürdigkeit beigemessen, wenn er im streitgegenständlichen Zeitraum in verantwortungstragender Position tätig gewesen sei und hinsichtlich von in diesem Zeitraum vorgefallenen Geschäftsfällen Aussagen zu tätigen vermöge (vgl. UFS 10.5.2007, RV/2199-W/05). Die Bf. habe jedoch außer teils gegenteiliger Behauptungen keinerlei materielle Beweise vorgelegt. Eine vorgelegte Stellungnahme (Anlage 2 des Schreibens vom 12.10.2021) sei nicht als Beweis geeignet, zumal nicht verifiziert werden könne, wer wann Honorarnoten in welcher Höhe gelegt habe und ob es Nachweise zu den Behauptungen in der Stellungnahme gebe.

Zwar trage die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssten, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können. Dies befreie den Abgabepflichtigen jedoch nicht von der Verpflichtung, seinerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß iSd § 119 BAO offenzulegen (vgl. VwGH 26.7.2000, 95/14/0145).

„Offenlegen“ bedeute, der Abgabenbehörde ein richtiges, umfassendes und klares Bild von den für die Entscheidung maßgebenden Umständen zu verschaffen (vgl. VwGH 15.12.1983, 82/15/0166).

Den Haftenden treffe die gleiche Offenlegungspflicht und Wahrheitspflicht wie die Abgabepflichtige (§ 77 Abs. 2 BAO iVm § 119 Abs. 1 BAO), sodass er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen habe (vgl. VwGH 30.5.1989, 89/14/0043).

Der Abgabepflichtigen bzw. deren Vertreter könne es unter Umständen auch zugemutet werden, von sich aus eine gewisse Initiative zu entfalten, vor allem dann, wenn es gelte, eigene Behauptungen unter Beweis zu stellen bzw. glaubhaft zu machen (vgl. UFS 10.5.2007, RV/2199-W/05).

Da die Bf. der Beweisführung wesentlich näher als die Abgabenbehörde stehe, hätte sie im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht die entsprechenden Nachweise erbringen müssen (vgl. VwGH 19.9.1995, 95/14/0039; vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, 1559).

Bei der Beurteilung, ob eine Leistungsbeziehung die Tatbestandsvoraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG erfülle, komme es weder auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung des Vertragswerkes an (VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071; VwGH 28.4.2004, 2000/14/0125; VwGH 18.3.2004, 2000/15/0079; VwGH 4.3.1986, 84/14/0063), noch darauf, wie eine Rechtsbeziehung auf anderen Gebieten, wie beispielsweise dem Sozialversicherungsrecht, Gewerberecht oder dem Ausländerbeschäftigungsgesetz, zu beurteilen sei (VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191). Insofern seien einige von der Beschwerdeführerin angeführten Entscheidungen wie z.B. das Erkenntnis des VwGH vom 27.04.2011, 2009/08/0123, betreffend Allgemeines Sozialversicherungsgesetz für die Fragestellung, ob im gegenständlichen Fall die Tatbestandsvoraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG für jene Personen, welche mit der G-1 bzw. G-2 mittels Honorarnoten für deren geleisteten Sprachunterricht abgerechnet hätten, unbeachtlich.

Bezüglich des wiederholt vorgebrachten Nichtvorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung, da aufgrund einer vertretbaren Rechtsmeinung vorgegangen worden sei, werde auf das im Haftungsbescheid bereits zitierte Erkenntnis des VwGH vom 19.12.2001, 2001/13/0064, hingewiesen. Der VwGH habe darin festgestellt, dass wenn sich jemand schon nicht auf einen entschuldigenden Rechtsirrtum erfolgreich stützen könne, der es unterlasse, geeignete Erkundigungen über die Rechtslage anzustellen, so müsse dies erst recht für jemanden gelten, der sein Verhalten entgegen der ihm bekannt gewordenen Rechtsansicht der zuständigen Behörde ausgerichtet habe.

Dass die Übereinstimmung der von der zuständigen Abgabenbehörde zum Ausdruck gebrachten Rechtsanschauung mit dem Gesetz zu den Zeitpunkten vom Verwaltungsgerichtshof noch nicht überprüft worden sei, zu denen der zur verwaltungsstrafrechtlichen Verantwortung Gezogene sich entgegen der behördlichen Rechtsansicht verhalten hatte, ändere daran nichts. Könne der Rechtsunterworfenen doch nicht von vornherein mit einem Obsiegen im Beschwerdeverfahren rechnen und müsse er die Möglichkeit eines Unterliegens im betroffenen Beschwerdeverfahren zumindest als gegeben hinnehmen. Sich in dieser Situation dafür zu entscheiden, das steuerliche Verhalten nach den Ratschlägen von Steuerberater und Rechtsanwalt und nicht nach der deutlich bekundeten Rechtsauffassung der zuständigen Behörde einzurichten, begründe ein Verhalten, mit dem die Abgabenverkürzung mit bedingtem Vorsatz oder zumindest bewusster Fahrlässigkeit begangen worden sei.

Grundsätzlich dürfe sich ein Geschäftsführer, der sich zur Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten eines Steuerberaters bediene, auf die von diesem in voller

Kenntnis des richtigen Sachverhaltes erteilten Rechtsauskünfte vertrauen. Nur wenn diese Rechtsauskünfte offensichtlich unrichtig wären oder an diesen bei Anwendung der objektiv zumutbaren Sorgfalt erhebliche Zweifel bestehen müssten, wäre der Geschäftsführer gehalten, weitere Erkundigungen einzuholen (BFG, RV/7400048/2018). Solche Zweifel hätte die Haftende haben müssen, da ihr mit Bemessungsbescheid vom 16.12.2015 an die Primärschuldnerin, deren Vertreterin sie gewesen sei, die abweichende Rechtsmeinung der Behörde bekannt gewesen sei (vgl. VwGH 28.3.2011, 2011/17/0039). Eine Rechtsmeinung sei dann vertretbar, wenn sie sich mit der Verwaltungspraxis, mit den gefestigten Ergebnissen des wissenschaftlichen Studiums oder mit der Rechtsprechungsentwicklung decke, aber auch sonst einem aus den einschlägigen Vorschriften in methodisch zulässiger Weise ableitbaren und nachweisbaren Rechtsinhaltsverständnis entspreche (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, 1529). Eine vertretbare Rechtsmeinung des steuerlichen Vertreters, welche sich auf die Aussage „*Glaube ich schon noch, dass dies geht ... ist allerdings eine steuerliche Sache*“ eines anderen Steuerberaters und laut Bf. „*anerkannter Experte auf dem Gebiet des Sozialversicherungsrechtes und der Lohnabgaben*“ beziehe, wäre daher anzuzweifeln gewesen.

Da die Behörde aufgrund der vorangegangenen Ausführungen den Abgabenanspruch als berechtigt ansehe, sei - wie bereits erwähnt - mit Bescheid vom 16.12.2015 ein Bemessungsbescheid für die Jahre 2011 bis 2012 an den steuerlichen Vertreter der Primärschuldnerin übermittelt worden, welcher am 21.12.2015 übernommen worden sei. Die am 22.01.2016 eingebrachte Beschwerde sei daher mit Bescheid vom 29.04.2016 als nicht fristgerecht eingebracht zurückgewiesen worden.

Die Kommunalsteuer für die Jahre 2013 bis Mai 2016 sei erstmals mit Haftungsbescheid vom 28.10.2021 geltend gemacht worden, da die Behörde die Entscheidungen der beim Finanzamt bzw. beim BFG anhängigen Beschwerdeverfahren abwarten habe wollen, um in ein und derselben bzw. ähnlichen Rechtsfrage zum gleichen Ergebnis zu kommen. Das Verfahren beim Bundesfinanzgericht sei mit Beschluss vom 02.06.2021 eingestellt und die Beschwerde als gegenstandslos erklärt worden, da die Primärschuldnerin am D-1 gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit gelöscht worden sei. Die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 06.07.2016 zur Kommunalsteuerprüfung für den Zeitraum 01.01.2013 bis D-2 sei der Bf. mit dem Haftungsbescheid übermittelt worden.

Die Abänderung des angefochtenen Bescheides laut Spruch betreffend Kommunalsteuerrückstand für das Jahr 2015 werde durch einen offensichtlichen Irrtum begründet. Der Rückstand für 2015 betrage laut Kontoauszug 3.391,22 Euro und 33,99 Euro, also insgesamt 3.425,21 Euro und nicht 3.459,04 Euro wie im Haftungsbescheid irrtümlicherweise angegeben worden sei. Des Weiteren sei die Haftung für Kommunalsteuer für das Jahr 2016 um den Betrag von 141,30 Euro vermindert worden, da dieser den Zeitraum 01. bis D-2 betreffe, für welchen die Bf. nicht mehr zur Haftung herangezogen werden könne.

Könne die Bemessungsgrundlage für die Abgabefestsetzung und damit auch für die Heranziehung zur Haftung (sowie für die Erstellung einer monatlich gegliederten Aufstellung der Abgaben) nicht ermittelt oder berechnet werden, so führe dies nicht zum Unterbleiben der Abgabefestsetzung oder zum Unterbleiben der Heranziehung zur Haftung. Die Grundlagen für die Abgabenerhebung seien vielmehr nach § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen (VwGH 26.5.2021, Ra 2020/13/0073).

Da eine Aufgliederung des Rückstandes aufgrund der vorhandenen Unterlagen nicht vollständig möglich gewesen sei, sei diesbezüglich eine Schätzung gemäß § 184 BAO vorgenommen worden:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>
Kommunalsteuer	01/2012	14,66
Kommunalsteuer	02/2012	51,69
Kommunalsteuer	03/2012	71,48
Kommunalsteuer	04/2012	94,28
Kommunalsteuer	05/2012	104,69
Kommunalsteuer	06/2012	138,42
Kommunalsteuer	07/2012	139,51
Kommunalsteuer	08/2012	90,50
Kommunalsteuer	09/2012	91,56
Kommunalsteuer	10/2012	145,56
Kommunalsteuer	11/2012	153,74
Kommunalsteuer	12/2012	92,38
Zwischensumme		1.188,47
Säumniszuschlag	01/2012	0,29
Säumniszuschlag	02/2012	1,03
Säumniszuschlag	03/2012	1,50
Säumniszuschlag	04/2012	2,89
Säumniszuschlag	05/2012	3,09
Säumniszuschlag	06/2012	3,77
Säumniszuschlag	07/2012	3,79

Säumniszuschlag	08/2012	2,81
Säumniszuschlag	09/2012	2,83
Säumniszuschlag	10/2012	3,91
Säumniszuschlag	11/2012	4,07
Säumniszuschlag	12/2012	2,84
Zwischensumme		32,82
Kommunalsteuer	01/2013	282,60
Kommunalsteuer	02/2013	282,60
Kommunalsteuer	03/2013	282,60
Kommunalsteuer	04/2013	282,60
Kommunalsteuer	05/2013	282,60
Kommunalsteuer	06/2013	282,60
Kommunalsteuer	07/2013	282,60
Kommunalsteuer	08/2013	282,60
Kommunalsteuer	09/2013	282,60
Kommunalsteuer	10/2013	282,60
Kommunalsteuer	11/2013	282,61
Kommunalsteuer	12/2013	282,61
Zwischensumme		3.391,22
Säumniszuschlag	01/2013	5,65
Säumniszuschlag	02/2013	5,65
Säumniszuschlag	03/2013	5,65
Säumniszuschlag	04/2013	5,65
Säumniszuschlag	05/2013	5,65
Säumniszuschlag	06/2013	5,65
Säumniszuschlag	07/2013	5,65
Säumniszuschlag	08/2013	5,65
Säumniszuschlag	09/2013	5,65

Säumniszuschlag	10/2013	5,65
Säumniszuschlag	11/2013	5,66
Säumniszuschlag	12/2013	5,66
Zwischensumme		67,82
Kommunalsteuer	01/2014	282,60
Kommunalsteuer	02/2014	282,60
Kommunalsteuer	03/2014	282,60
Kommunalsteuer	04/2014	282,60
Kommunalsteuer	05/2014	282,60
Kommunalsteuer	06/2014	282,60
Kommunalsteuer	07/2014	282,60
Kommunalsteuer	08/2014	282,60
Kommunalsteuer	09/2014	282,60
Kommunalsteuer	10/2014	282,60
Kommunalsteuer	11/2014	282,61
Kommunalsteuer	12/2014	282,61
Zwischensumme		3.391,22
Säumniszuschlag	01/2014	5,65
Säumniszuschlag	02/2014	5,65
Säumniszuschlag	03/2014	5,65
Säumniszuschlag	04/2014	5,65
Säumniszuschlag	05/2014	5,65
Säumniszuschlag	06/2014	5,65
Säumniszuschlag	07/2014	5,65
Säumniszuschlag	08/2014	5,65
Säumniszuschlag	09/2014	5,65
Säumniszuschlag	10/2014	5,65
Säumniszuschlag	11/2014	5,66

Säumniszuschlag	12/2014	5,66
Zwischensumme		67,82
Kommunalsteuer	01/2015	282,60
Kommunalsteuer	02/2015	282,60
Kommunalsteuer	03/2015	282,60
Kommunalsteuer	04/2015	282,60
Kommunalsteuer	05/2015	282,60
Kommunalsteuer	06/2015	282,60
Kommunalsteuer	07/2015	282,60
Kommunalsteuer	08/2015	282,60
Kommunalsteuer	09/2015	282,60
Kommunalsteuer	10/2015	282,60
Kommunalsteuer	11/2015	282,61
Kommunalsteuer	12/2015	316,60
Zwischensumme		3.425,21
Säumniszuschlag	01/2015	5,65
Säumniszuschlag	02/2015	5,65
Säumniszuschlag	03/2015	5,65
Säumniszuschlag	04/2015	5,65
Säumniszuschlag	05/2015	5,65
Säumniszuschlag	06/2015	5,65
Säumniszuschlag	07/2015	5,65
Säumniszuschlag	08/2015	5,65
Säumniszuschlag	09/2015	5,65
Säumniszuschlag	10/2015	5,65
Säumniszuschlag	11/2015	5,66
Säumniszuschlag	12/2015	5,66
Zwischensumme		67,82

Kommunalsteuer	01/2016	302,70
Kommunalsteuer	02/2016	203,49
Kommunalsteuer	03/2016	321,74
Kommunalsteuer	04/2016	298,56
Kommunalsteuer	05/2016	555,48
Zwischensumme		1.681,97
Säumniszuschlag	01/2016	60,5
Säumniszuschlag	02/2016	4,07
Säumniszuschlag	03/2016	6,43
Säumniszuschlag	04/2016	5,97
Säumniszuschlag	05/2016	11,11
Zwischensumme		33,63
Pfändungsgebühren	2012	16,74
Dienstgeberabgabe	05/2016	29,16

Gemäß § 18 Abs. 1 GmbHG werde eine Gesellschaft durch die Geschäftsführer gerichtlich und außergerichtlich vertreten. Mit der Bestellung zum Geschäftsführer werde auch die Pflicht zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Vorschriften übernommen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen dürfe. Habe der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrückung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so dürfe die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich gewesen sei. Für die Haftung nach § 6a KommStG und nach § 6a des Wiener Landesgesetzes über die Dienstgeberabgabe gelte nichts anderes (vgl. VwGH 19.3.2015, 2011/16/0188; VwGH 18.3.2013, 2011/16/0187).

Die Bf. habe in ihrer Beschwerde somit nicht den Nachweis erbracht, dass ihr die Erfüllung ihrer Pflichten unmöglich gewesen sei.

Die Pflichtverletzung der Bf. ergebe sich aus der Missachtung der abgabenrechtlichen Bestimmungen. Sie hätte Sorge tragen müssen, dass die Kommunalsteuer und die Dienstgeberabgabe für den Haftungszeitraum fristgerecht entrichtet werde.

Auf Grund dieser Tatsachen sei die Beschwerde als unbegründet abzuweisen gewesen.

---//---

Fristgerecht beantragte die Bf. mit Schreiben vom 28.02.2022 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat.

Das weitere Vorbringen entspricht den bisherigen, in den diversen Schriftstücken der Bf. enthaltenen Begründungen.

---//---

Mit Schreiben vom 14.07.2022 ersuchte das Bundesfinanzgericht die Bf. um Vorlage aller Werk- und Dienstverträge der im Zeitraum 01/2012 bis 05/2016 bei der Gesellschaft tätigen Vortragenden.

---//---

Mit weiterem Schreiben vom 14.07.2022 ersuchte das Bundesfinanzgericht die Österreichische Gesundheitskasse (ÖGK), die Niederschriften über die zeugenschaftlichen Befragungen der Vortragenden, die zur Feststellung des Vorliegens von echten Dienstverhältnissen geführt hätten, vorzulegen.

---//---

In Beantwortung des Ersuchens übermittelte die ÖGK mit Schriftsatz vom 28.07.2022 die angeforderten Niederschriften.

- P-3 (17.07.2014, 09:15 Uhr):

„Ich habe die Schule im Internet im Laufe des Jahres 2012 kontaktiert und im Anschluss meine Bewerbungsunterlagen übermittelt. Aufgrund dieser Bewerbung wurde ich in die Schule eingeladen. Ich habe - soweit ich mich erinnern kann - ziemlich bald eine Person bzw. eine Gruppe zum Unterrichten bekommen. Da ich in Russland geboren und aufgewachsen bin, habe ich für G-2 in Russisch unterrichtet. Ich hatte jedoch auch Unterricht von Anfängern in Deutsch mit Muttersprache Russisch. Die Tätigkeit für die Schule habe ich ca. mit Ende 2013 eingestellt.

Vor dem Beginn einer Einzel- oder Gruppenschulung wurde von der Schule eine Art Einstufungstest der Schüler vorgenommen und der Unterrichtsablauf festgelegt. Mit Gruppen gab es meist fixe Kurszeiten, bei den Einzelpersonen wurden die Unterrichtseinheiten individuell festgelegt.

Den Unterricht habe ich fast immer - bis auf einen Schüler - in den Räumlichkeiten der Schule abgehalten. Mit den Unterrichtsstunden musste ich mich nach der Verfügbarkeit der vorhandenen Räume richten (es gab zwei Adressen von G-2). Nach Rücksprache mit der Dame am Empfang wurde ein entsprechender Raum dafür reserviert.

Die Abrechnung habe ich sowohl laufend in ca. Zweimonatsabständen oder aber zu Ende eines Unterrichts Projektes per Honorarnote an die Schule gegeben, diese wurde von der Schule beglichen. Mit den jeweiligen Schülern habe ich niemals abgerechnet.

Ich habe vonseiten der Schule keine Weisungen oder Kontrollen bekommen. Meine Ansprechperson war Frau P-4.

Die obig gemachten Angaben entsprechen vollinhaltlich den Tatsachen.“

- P-5 (17.07.2014, 10:00 Uhr):

„Ich bin im Oktober 2011 über ein Inserat, in welchem Sprachlehrer gesucht wurden, zu G-2 gekommen und habe nach einem Vorstellungsgespräch gleich als Englischlehrer zu arbeiten begonnen. Ende 2012 wurde ich dann als Dienstnehmer bei der Schule bei der Krankenkasse angemeldet. Ab diesem Zeitpunkt habe ich ca. 15 Stunden pro Woche in der Unternehmensentwicklung (Akquirieren von Aufträgen) zusätzlich zu meiner Sprachlehrertätigkeit gearbeitet. Die Tätigkeit für die Schule habe ich dann mit Ende 2013 eingestellt.

Es wurde von der Schule mit den Gruppen bzw. Einzelschülern vereinbart, wie viele Unterrichtseinheiten stattfinden sollen. Für die Gruppen wurden von der Schule Personen „gesammelt“ und wenn sich genügend Leute für den Unterricht gefunden hatten, wurde damit begonnen.

Den Unterricht habe ich sowohl in den Räumlichkeiten der Schule als auch bei Firmenschulungen bei den Firmen direkt oder aber auch bei Einzelschülern privat bzw. im Kaffeehaus abgehalten. Wenn der Unterricht in der Schule war, habe ich mich um den jeweiligen Raum nicht zu kümmern brauchen.

Von der Firma habe ich eine „Zeitkarte“ zum Eintragen meiner geleisteten Arbeitszeit erhalten. Als Bezahlung habe ich fix € 16,00 pro Stunde erhalten. Andere Lehrer hatten ein Zertifikat, dass sie als internationalen Sprachlehrer ausgewiesen hat, sie haben € 18,00 die Stunde erhalten. Die Abrechnung habe ich ungefähr in Monatsabständen per Honorarnote an die Schule gegeben, diese wurde von der Schule beglichen. Mit den jeweiligen Schülern habe ich niemals abgerechnet.

Kurz vor Ende des Kurses gab es für die Kunden einen Bewertungsbogen, in welchem die Kunden mich als Lehrer bewertet haben. Falls es da Kritik gegeben hat, wurde ich dazu

befragt. Meine Ansprechperson im Institut war Frau P-4. Falls ich einmal für einen Unterricht verhindert war, habe ich mich bei ihr gemeldet. Entweder wurden dann von der Schule die Kunden verständigt oder aber, wenn noch zeitlich möglich, ein Ersatz organisiert.

Die obig gemachten Angaben entsprechen vollinhaltlich den Tatsachen.“

- P-6 (17.07.2014, 11:40 Uhr):

„Ich hatte erstmalig Sommer 2011 mit der Schule Kontakt, da habe ich einen Kurs übernommen, es waren jedoch nur ein paar Stunden und die Honorarnoten waren zwischen 100,00 und 200,00 Euro. Das nächste Mal habe ich bedingt durch einen Auslandsaufenthalt wieder im Herbst 2012 für G-2 zu arbeiten begonnen und arbeite auch noch laufend auf Honorarnotenbasis als Sprachlehrerin.

Die Koordinatorin der Schule kontaktiert mich vor Beginn eines geplanten Unterrichtes und fragt mich, ob ich den jeweiligen Sprachunterricht übernehmen kann. Falls die Tage oder Uhrzeiten für mich nicht in Frage kommen, wird von Seiten der Schule probiert, sich mit dem Kunden auf eine andere Zeit zu einigen.

Alle Gruppenunterrichte finden in den Räumlichkeiten der Schule statt. Firmenkurse werden bei der Firma direkt abgehalten. Bei Einzelunterricht macht man sich den Ort mit dem Kunden aus - es ist aber schon vorgekommen, dass dieser ebenso im Institut gehalten wird. Die Organisation der Räume wird von G-2 direkt durchgeführt.

Ich muss bei einem laufend abgehaltenen Kurs sowohl eine Arbeitszeitznachweis-Auflistung führen als auch ein „Stundenbild“ (dokumentiert im Detail den Unterrichtsstoff). Die Arbeitszeitauflistung bekomme ich fertig mit den Kursdaten und Teilnehmer- bzw. Anwesenheitslisten von G-2 ausgehändigt. Den Zeitznachweis muss ich bei Einzelunterricht von den Kunden selbst abzeichnen lassen, bei Gruppenkursen wird von mir die Teilnehmerliste auf Anwesenheit geprüft und ich selbst unterschreibe auf der Vorderseite. Weiters trage ich Datum, Uhrzeit und Dauer als auch das in der Stunde behandelte Thema in dieses Formular ein. Die Formulare befinden sich in einem Ordner, dieser verbleibt bei G-2. Bei Firmenkursen nehme ich die zu führenden Blätter mit.

Die Abrechnung gebe ich monatlich ab, falls ich sie vor dem 10. des Monats abgebe, bekomme ich die Anweisung innerhalb des gleichen Monats. Mit den jeweiligen Schülern habe ich niemals selbst abgerechnet. Die Höhe der Bezahlung ist pro Stunde € 18,00 für im Institut abgehaltene Stunden und für Firmenkurse oder außerhalb € 25,00.

Meine Ansprechperson betreffend die Bezahlung ist Frau P-4. Wenn ich einen eingeteilten Kurs nicht halten kann, reicht es, wenn ich eine der Koordinatorinnen kontaktiere und Bescheid gebe. Zuerst wird probiert, die Stunde mit den Kunden zu verschieben oder zu stornieren. Diese Abklärungen wegen Veränderungen von angesetzten Kursen werden von

den Koordinatorinnen gemacht. Falls ich eine fachliche Frage hätte, wäre die Kontaktperson Frau P-7. Sie macht Workshops für uns als Trainer und auch Ausbildungen von Sprachlehrern in Englisch.

Die obig gemachten Angaben entsprechen vollinhaltlich den Tatsachen.“

- P-8 (17.07.2014, 13:30 Uhr):

„Ich habe Ende 2011 das erste Mal für G-2 gearbeitet bzw. Ende 2012 wieder damit aufgehört. Ich bin aufgrund einer Anzeige auf das Institut gekommen, dass dort Sprachlehrer gesucht werden. Ich habe nur auf Spanisch unterrichtet. Ich habe Einzelpersonen bzw. Gruppen unterrichtet. Bei den Einzelpersonen wurde meistens außerhalb der Schule der Unterricht abgehalten, nach den Bedürfnissen des Schülers. Die Gruppenstunden wurden immer im Institut abgehalten. Die Schule hat für die Einteilung der Räume gesorgt.

Wenn es einen neuen Kurs bzw. Unterricht für mich gegeben hat, wurde ich von der Schule kontaktiert. Ich habe den Eindruck, dass die meisten Kunden, die ich unterrichtet habe, einfach einmal ausprobieren wollten, ob sie Gefallen daran finden, Spanisch zu lernen. Die Schule dürfte da auch so ähnlich wie „Schnupper“-Gutscheine in das Internet gestellt haben.

Ich musste ein Protokoll im Auftrag für G-2 für meine gehaltenen Kurse führen. Darin wurde sowohl Datum, Uhrzeit und Inhalt des Unterrichtes angegeben. Das wurde nach jeder Stunde vom Kunden abgezeichnet. Die Gruppen wurden ja nur im Institut unterrichtet, ich kann mich nicht daran erinnern, dass ich solche Aufzeichnungen hätte führen müssen.

Abgerechnet habe ich ungefähr monatlich. Mit den Schülern habe ich nie selbst abgerechnet. Ich habe pro Stunde € 18,00 erhalten.

Meine Ansprechperson war Frau P-4, an diesen Namen kann ich mich noch erinnern. Es gab jedoch mehrere Damen als „Anlaufstelle“, die Namen weiß ich nicht mehr. Falls ich einen Kurs absagen oder ändern hätte müssen, hätte ich Frau P-4 oder eine der anderen Damen kontaktiert.

Die obig gemachten Angaben entsprechen vollinhaltlich den Tatsachen.“

- P-9 (20.08.2014, 08:40 Uhr):

„Ich habe mit Oktober 2011 für G-2 zu arbeiten begonnen, ich unterrichte Englisch und Spanisch. Ich habe selbst einen Deutschkurs besucht, über diesen Kurs ergab sich ein Kontakt zu Personen, die G-2 auf mich aufmerksam gemacht haben. So habe ich für das Institut zu arbeiten begonnen.

Die Schule kontaktiert mich vor jedem neuen Kurs, ob ich diesen übernehmen möchte. Im Normalfall übernehme ich die angebotenen Kurse. Es kommt sehr selten vor, dass

ausgemachte Kursstunden abgesagt werden müssen. Wenn der Kunde absagt - kurz vor dem Termin - dann bekomme ich von G-2 schon etwas dafür bezahlt. Wenn der Termin mindestens am Tag vorher abgesagt wird, gibt es keine Bezahlung. Die Stunde wird an einem anderen Tag mit dem Kunden abgehalten.

Ich unterrichte in den Büros von G-2 (A-2 und A-3) und auch direkt bei Firmen. Die Zimmer bei G-2 (bei A-2 vier Zimmer, bei A-3 zwei Zimmer) werden direkt von der Schule für den eingeteilten Unterricht vergeben, darum muss ich mich nicht kümmern.

Es wird für jeden Kurs eine „Pädagogik-Card“ geführt. Diese Card müssen die Schüler nach jeder Stunde abzeichnen. Das ist der Nachweis, dass die Stunde abgehalten worden ist. Die Card ist in der Schule, wird bei jedem Kurs weiter ausgefüllt. Aufgrund dieser Karten schreibe ich monatlich das „Timesheet“. Hier werden die abgehaltenen Stunden aufgelistet. Anhand dieser Auflistung schreibt die Schule für mich die Honorarnote und ich bekomme meine Bezahlung. Ich erhalte als Bezahlung pro Stunde € 20,00, wenn ich bei G-2 unterrichte. Wenn ich zum Unterrichten zu einer Firma fahre, erhalte ich € 24,00 /Stunde. Bei den Fahrten zu einer Firma erhalte ich die gesamten Fahrtkosten von G-2, bei Unterricht in der Schule bekomme ich nichts.

Meine Ansprechperson ist Frau P-4, sie ist „Operations executive“. Wenn ein eingeteilter Kurs kurz davor ausfallen würde, rufe ich am A-3 „P-10“ oder „P-11“ an und gebe Bescheid. Wenn es ein Kurs am A-2 ist, rufe ich Frau P-4 oder einen Koordinator an. Die Stunde wird dem Kunden nicht verrechnet, sie wird an einem anderen Tag abgehalten.

Die obig gemachten Angaben entsprechen vollinhaltlich den Tatsachen.“

- P-12 (05.09.2014, 09:30 Uhr):

„Ich bin ausgebildete Volksschullehrerin und habe bis ungefähr 1999 als Lehrerin unterrichtet. Aufgrund meiner jahrelangen Erkrankung bekomme ich seit Mitte 1999 eine BU-Pension. Ich habe von einem Bekannten Anfang 2012 erzählt bekommen, dass G-2 Sprachlehrer sucht. Ich habe dann die Sprachschule aufgesucht und mich informiert. Es wurde mir gesagt, dass ich aufgrund meiner Ausbildung Deutschunterricht abhalten kann. Ich habe hauptsächlich Kinder in einer Gruppe unterrichtet. Es dürfte sich hier um Kinder gehandelt haben, deren Eltern sich an G-2 gewendet haben, dass ihre Kinder eben Deutsch lernen sollen. Diese dürften durch G-2 zu einer Gruppe zusammengefasst worden sein. Deswegen ist die eine Rechnung per Ende Juli 2012 so hoch, da dieser Gruppenunterricht die meiste Arbeit war, die ich für G-2 übernommen habe.

Der Unterricht hat in den Räumen von G-2 an der Adresse A-2, stattgefunden. Der Raum für den Unterricht ist von der Schule reserviert worden, ich musste mich darum nie kümmern.

Auch die notwendigen Unterlagen für die Lehrtätigkeit wurden mir von der Schule zur Verfügung gestellt.

Die geleisteten Stunden habe ich aufgeschrieben und wegen der Auszahlung der Schule gegeben. Ich habe pro Stunde € 20,00 erhalten.

Meine Ansprechperson im Institut war Frau P-4. Sie war die Verantwortliche.

Da ich nur kurze Zeit für die Schule tätig war, hat es nie die Situation gegeben, dass ein Kurs von mir abgesagt wurde. Es war nie notwendig, dass ich vertreten worden wäre. Wenn es nötig gewesen wäre, dann hätte wahrscheinlich wer anderer den Kurs übernommen. Ich hätte mich nicht darum gekümmert, ich hätte in der Schule Bescheid gegeben, dass ich verhindert bin.

Die obig gemachten Angaben entsprechen vollinhaltlich den Tatsachen.“

- P-13 (10.09.2014, 09:30 Uhr):

„Ich bin über das Internet zu dem Institut gekommen, habe dann Informationen mit der Schule ausgetauscht. Ich habe im August 2011 das erste Mal für G-2 gearbeitet, dort unterrichte ich nur Italienisch. Ich bekomme für eineinhalb Stunden ca. € 28,00 bis 30,00. Ich werde von G-2 gefragt, ob ich einen Gruppen- oder Einzelunterricht übernehmen möchte. Es wird die Stundeneinteilung komplett von der Schule getroffen, ich bekomme den fertigen Stundenplan zum Unterrichten.

Ich muss während des Kurses eine Art Bericht über die Fortschritte bzw., welche Themen unterrichtet worden sind, führen. Wenn ich eine Gruppe unterrichte, wird eine Anwesenheitsliste von den Schülern geführt, bei Einzelunterricht unterschreibt der Schüler für die Anwesenheit.

Aufgrund der abgehaltenen Stunden wird ein „Timesheet“ geführt, dieser ist die Basis für die Verrechnung. Wenn ich mehrere Kurse gleichzeitig habe, fasse ich die geleisteten Stunden pro Monat auf einer Honorarnote zusammen. Ich habe nie an die Schüler Honorarnoten gegeben oder verrechnet. Den Unterricht halte ich immer in den Räumen der Schule sowohl bei Gruppen als auch bei Einzelpersonen.

Meine Ansprechperson ist Frau P-4. Sie ist die Leiterin bzw. Verantwortliche der Schule. Beim Unterrichten selbst werde ich nicht kontrolliert bzw. erhalte keine Anweisungen, das heißt, in meinen didaktischen Erledigungen habe ich freie Entscheidung. Ansonsten bin ich in den Ablauf der Schule eingebunden.

Die obig gemachten Angaben entsprechen vollinhaltlich den Tatsachen.“

- P-14 (10.09.2014, 10:30 Uhr):

„Ich habe 2011 an G-2 eine Bewerbung geschickt und mich bei der Schule vormerken lassen. Ich habe dann 2012 – ich unterrichte nur in Italienisch – für G-2 zu arbeiten begonnen. Damals habe ich Gruppen unterrichtet (je zwei Gruppen einmal für Anfänger und einmal für Fortgeschrittene) und auch einige Personen als Einzelunterricht. Der Unterricht wurde von mir sowohl bei Adressen der Kunden als auch in den Räumen von G-2 abgehalten. Wenn die Stunden bei G-2 stattgefunden haben, wurden die Räume von den Bürodamen eingeteilt. Ich musste mich nie darum kümmern.

Ich bekomme derzeit pro Stunde € 22,00, weil ich einen Kunden an der Adresse des Kunden unterrichte, bei Unterricht direkt bei G-2 € 18,00. Mehr Schüler habe ich derzeit nicht. Ich muss für diesen einen Kunden nur einen Arbeitszeitrnachweis führen. Diesen Bericht bekommt G-2 von mir und aufgrund dieser Aufstellung wird mir das Geld überwiesen. Ich habe nie mit einem Schüler bzw. einer Gruppe abgerechnet oder Honorarnoten an diese gestellt. Es ist immer alles über die Schule gelaufen.

Wenn ich etwas brauche, wende ich mich an die Schule, bei wichtigen Sachen ist Frau P-4 meine Ansprechperson. In den Unterrichtsablauf wird vonseiten der Schule nicht eingegriffen, ich kann alles selbst bestimmen. Etwaige Kontrollen sind mir nicht aufgefallen, es gibt beim letzten Kurstermin einen Feedbackbogen, der von den Schülern ausgefüllt wird, um den Lehrer bzw. den Unterricht zu bewerten.

Ich musste zweimal einen für mich eingeteilten Termin absagen. Ich habe das der Schule bekanntgegeben und auch für eine Vertretung – jemand, der nicht in Verbindung mit G-2 stand – gesorgt. Das Honorar wurde jedoch mir ausbezahlt und ich habe entsprechend meinen Bekannten deren abgehaltene Stunden abgegolten.

Die obig gemachten Angaben entsprechen vollinhaltlich den Tatsachen.“

---//---

Der steuerliche Vertreter der Bf. antwortete mit Schreiben vom 16.08.2022, dass bedauerlicherweise bei der G-1 ein Konkurs vorgelegen sei, im Zuge dessen alle Unterlagen an die Masseverwaltung übergeben worden seien, und übermittelte einen typischen Werkvertrag für Vortragende:

„I. Art und Umfang des Auftrags

Der Auftragnehmer übernimmt vom Auftraggeber die selbständige und eigenverantwortliche Organisation und Durchführung des Kurses

_____.

Der Auftragnehmer ist bei der Durchführung des Auftrags nicht in die betriebliche Organisation eingegliedert.

Die Termine sind zwischen den Auftragnehmern und den Kursteilnehmern zu vereinbaren. Vereinbarte Termine sind dem Auftraggeber unverzüglich mitzuteilen.

Der Auftragnehmer ist betreffend die Durchführung der Tätigkeit an keine persönlichen Weisungen gebunden; eine Abstimmung mit dem Auftraggeber ist aus administrativen Gründen notwendig.

II. Arbeitszeit

Soweit es nicht durch die Natur des Kurses vorgegeben ist, ist der Auftragnehmer nicht an die Einhaltung bestimmter Arbeitszeiten gebunden. Er kann seine Arbeitszeit nach eigenem Ermessen selbst bestimmen und einteilen.

III. Arbeitsort

Der Auftragnehmer ist an keinen bestimmten Arbeitsort gebunden und kann den Ort seiner Arbeitsleistung frei wählen. Dem Auftragnehmer steht es frei, im Zuge der vertragsgegenständlichen Tätigkeiten nach Maßgabe freier Kapazitäten die schulungs- und büromäßigen Einrichtungen des Auftraggebers zu nutzen, es gibt dabei jedoch keinen Anspruch auf einen Arbeitsplatz.

IV. Betriebsmittel

Die zur Ausübung der vereinbarten Tätigkeiten benötigten Betriebsmittel (Unterrichtsmaterial, PC, Laptop, Handy, KFZ, Beamer etc.) bringt der Auftragnehmer persönlich ein. Es steht ihm kein Auslagenersatz zu. Es steht um frei, auf eigenen Wunsch die Bibliothek des Auftraggebers zu nutzen.

Der Auftragnehmer erklärt, dass er über wesentliche eigene Betriebsmittel verfügt.

V. Vertretung

Der Auftragnehmer ist berechtigt, sich bei der Erbringung seiner Tätigkeit von einer dritten, hierzu geeigneten Person vertreten zu lassen, sofern diese vom Auftragnehmer fachlich in die zu verrichtende Tätigkeit eingewiesen wurde. Eine derartige Vertretung ist dem Auftraggeber unverzüglich mitzuteilen. Der Auftragnehmer sorgt selbst für die Bezahlung der Vertretung. Er haftet für ein Verschulden der Vertretung wie für sein eigenes.

VI. Vertragsdauer

Der vorliegende Vertrag beginnt mit Unterfertigung und endet mit Beendigung des Kurses

VII. Entgelt

Das Entgelt für den betreffenden Kurs beträgt _____.

Nach Beendigung des Kurses erfolgt die Endabrechnung des Auftragnehmers (Gesamtentgelt).

Sollte der Kurs nicht stattfinden, gebührt auch kein Entgelt.

Sollte der Kurs nicht zu Ende geführt werden, aus Gründen, die der Auftraggeber zu verantworten hat, gebührt das Entgelt auf Basis der vorgetragenen Stunden aufgrund des Durchschnittstundensatz des Kurses.

Beide Vertragspartner verstehen das vereinbarte Honorar als endgültig kalkulierten Netto-Fixbetrag. Die Höhe des Honorars wird somit von beiden Vertragspartnern als unter der Bedingung vereinbart angesehen, dass die vertragsgegenständliche Leistung für den Auftraggeber keinerlei arbeitsrechtliche Verpflichtung und keine Nebenabgaben (wie Sozialversicherung, Dienstgeberbeitrag etc.) verursacht. Das Honorar vermindert sich somit nachträglich im Ausmaß, als dem Auftraggeber gegenüber spätere diesbezügliche Ansprüche geltend gemacht werden sollten. Der Auftraggeber ist berechtigt, etwaige derartige ihm gegenüber geltend gemachte Ansprüche gegenüber dem Auftragnehmer aufzurechnen bzw. vom Auftragnehmer im Regressweg zurückzufordern.

VIII. Konkurrenzverbot

Für den Auftragnehmer besteht kein wie immer geartetes Konkurrenzverbot. Er darf ähnliche Tätigkeiten auch für andere Auftraggeber ausüben.

IX. Vertragsverhältnis

Aufgrund der selbständigen und eigenverantwortlichen Organisation und Durchführung des Kurses liegt ein Werkvertrag vor.

Für die Versteuerung (Einkommensteuer) und die ordnungsgemäße Entrichtung der Sozialversicherungsbeiträge (GSVG-Beiträge) hat somit der Auftragnehmer verpflichtend zu sorgen.

Diesbezüglich wird eine Bestätigung der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft (Registrierung) vorgelegt.“

---//---

Mit Schreiben vom 18.10.2022 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Magistrat der Stadt Wien um Bekanntgabe, ob bzw. wann die haftungsgegenständlichen Säumniszuschläge 01/2013 – 05/2016 sowie die Pfändungsgebühren 2012 bescheidmäßig festgesetzt worden seien.

---//---

In Beantwortung dieses Ersuchens teilte die MA 6 mit Schreiben vom 24.10.2022 mit, dass die Säumniszuschläge 2012 mit Bescheid vom 16.12.2015 und die Pfändungsgebühren mit Pfändungsgebührenbescheid vom 25.05.2016 festgesetzt worden seien.

Die Säumniszuschläge für den Zeitraum 2013 bis Mai 2016 seien erstmals mit Haftungsbescheid vom 15.09.2021 festgesetzt worden.

Säumniszuschläge seien bescheidmäßig festzusetzen (vgl. VwGH 24.3.2015, 2012/15/0206), jedoch könne die Geltendmachung auch erst im Haftungsverfahren gegenüber dem Haftungspflichtigen erfolgen. Nach Rechtsprechung des VwGH setze die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung lediglich voraus, dass die Abgabenschuld entstanden sei. Keine Voraussetzung hingegen sei, dass die Schuld gegenüber dem Primärschuldner bereits geltend gemacht worden sei (vgl. VwGH 5.4.2022, Ra 2020/13/0035). Der Säumniszuschlag entstehe gemäß § 4 Abs. 1 BAO mit Tatbestandsverwirklichung (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 4 Rz 6; *Stoll*, BAO, 2319), im Falle des Säumniszuschlages sei dies das Versäumen der fristgerechten Entrichtung der Abgabe (vgl. *Stoll*, BAO, 2321).

Zum Zeitpunkt des Entstehens der Abgabenschuld sei die Bf. Geschäftsführerin und noch zur Führung der Geschäfte zuständig gewesen und habe sich somit auch für die Nichtentrichtung der Abgabe zu verantworten.

Für eine Haftung des Geschäftsführers auch für den Säumniszuschlag spreche überdies das Wesen der persönlichen Haftung. So hafte der Vertreter laut *Stoll* auch für später auftretende Folgen in seinem Bezugsrahmen gelegener Gründe (frühere vom Vertreter zu verantwortende Pflichtverletzungen) (siehe *Stoll*, BAO, 134). Der Säumniszuschlag als Folge der nicht zeitgerechten Tilgung von Abgabenschulden sei eine derartige später auftretende Folge für die der Geschäftsführer einzustehen habe. Auch der VwGH habe in seiner Rechtsprechung die Haftung des Geschäftsführers für den Säumniszuschlag im Falle einer Insolvenz bestätigt (vgl. VwGH 22.4.1992, 91/14/0252).

---//---

In der am 26. Jänner 2023 durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung wurde vorgebracht:

Der Vertreter (PV) verwies auf das bisherige Vorbringen. Es liege eine vertretbare Rechtsansicht dahingehend vor, dass die lehrenden Personen in keinem Dienstverhältnis gestanden seien.

Vorsitzende (V) an die Behördenvertreter (BV): *Kennen Sie die Niederschriften über die Einvernahme der lehrenden Personen durch die ÖGK (WGKK)?*

BV: *Nein, die haben wir nicht im Akt.*

V las die Aussagen vor.

Die Berichterstatterin händigte nunmehr den Parteien des Verfahrens die Niederschriften auch in Kopie aus.

PV: *Ich glaube, dass ich diese NS schon kenne.*

BV: *Für uns entspricht dies den Feststellungen der GPLA.*

V verwies darauf, dass im Zuge des Ermittlungsverfahrens beim BFG seitens der Bf. ein typischer Werkvertrag für Vortragende vorgelegt worden sei. Auch diese Unterlage wurde durch die Berichterstatterin dem BV soeben in Kopie ausgehändigt.

BV: Es dürfte in der Praxis die Vertragsgestaltung nicht so gelebt worden sein, wie dies in dem Schriftstück dargestellt ist. Es wird einmal mehr auf die Feststellungen in der GPLA sowie auf die Ausführungen in der BVE verwiesen.

V: *Warum gibt es einen Zeitraum von 3,5 Jahren zwischen Abschluss des Konkursverfahrens und Erlassung des Haftungsbescheides?*

BV: *Wir wollten die Rechtskraft der zugrundeliegenden Abgabenbescheide abwarten. Es hat ein Rechtsmittelverfahren beim BFG gegeben.*

Berichterstatterin gab bekannt, dass dieses Rechtsmittelverfahren in der Folge wegen des Konkursverfahrens eingestellt wurde und keine inhaltliche Erledigung vorliegt.

Die BV beantragen die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde.

PV legte eine unbezeichnete Anlage 3 vor, die zum Akt genommen wird.

V: *Es lässt sich demnach nicht mehr feststellen, von wann diese Anlage 3 datiert und von welcher Person dieses Dokument erstellt wurde?*

Es wurde von der Vorsitzenden vorgelesen.

Den Parteien wurde eine Kopie dieses Schreibens ausgehändigt.

BV brachte vor, dass dieses Schreiben bereits unter der Bezeichnung Anlage 2 am 12.10.2021 eingebacht worden sei. Es erliege auch im vorgelegten Behördenakt, jedoch unter der Bezeichnung Anlage 2.

PV: Es wäre meiner Vorstellung nach unmöglich, es so zu handhaben, wie es im Zuge der Prüfung festgestellt wurde.

PV stellte an den BV die Frage, wie er zu diesen Vortragenden eine Anmeldung hätte vornehmen sollen. Dieser verwies darauf, dass lediglich die Kommunalsteuer beim Magistrat zu melden und zu entrichten gewesen wäre. Für eine Anmeldung wäre die Sozialversicherung zuständig gewesen.

Die Parteien stellten keine weiteren Fragen und Beweisanträge.

Schluss des Beweisverfahrens.

Der Vertreter des Magistrates beantragte die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde.

Der steuerliche Vertreter beantragte die Stattgabe der Beschwerde hinsichtlich der Kommunalsteuer, die auf die Vortragenden entfalle, und verwies auf die Außerstreitstellung der Kommunalsteuer für den Geschäftsführerbezug.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Rechtsgrundlagen Kommunalsteuer

Gemäß § 9 KommStG 1993 beträgt die Steuer 3% der Bemessungsgrundlage. Übersteigt bei einem Unternehmen die Bemessungsgrundlage im Kalendermonat nicht 1.460 Euro, wird von ihr 1.095 Euro abgezogen.

Gemäß § 11 Abs. 2 KommStG 1993 ist die Kommunalsteuer vom Unternehmer für jeden Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 15. des darauffolgenden Monats (Fälligkeitstag) an die Gemeinde zu entrichten.

Rechtsgrundlagen Dienstgeberabgabe

Gemäß § 5 Gesetz über die Einhebung einer Dienstgeberabgabe beträgt die Abgabe für jeden Dienstnehmer und für jede angefangene Woche eines bestehenden Dienstverhältnisses 2 Euro.

Gemäß § 6 Abs. 1 Gesetz über die Einhebung einer Dienstgeberabgabe hat der Abgabepflichtige bis zum 15. Tag jedes Monats die im Vormonat entstandene Abgabenschuld zu entrichten.

Rechtsgrundlagen Säumniszuschlag

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der folgenden

Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages (Abs. 2).

Gemäß § 217a Z 2 BAO werden Säumniszuschläge für Landes- und Gemeindeabgaben im Zeitpunkt der Zustellung des sie festsetzenden Bescheides fällig. Säumniszuschläge, die den Betrag von fünf Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen (Z 3).

Geltendmachung von Haftungen

Die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter haften gemäß § 6a KommStG 1993 neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffende Kommunalsteuer insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens. § 9 Abs. 2 BAO gilt sinngemäß.

Die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter haften gemäß § 6a Gesetz über die Einhebung einer Dienstgeberabgabe neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffende Dienstgeberabgabe insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Fall der Konkurseröffnung. § 9 Abs. 2 BAO gilt sinngemäß.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Die erstmalige Geltendmachung eines Abgabenspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß Abs. 1 ist gemäß § 224 Abs. 3 BAO nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig.

1. Haftungsvoraussetzungen

- Abgabeforderungen gegen die vertretene Gesellschaft
- erschwerte Einbringlichkeit der Abgabeforderungen
- Stellung des Geschäftsführers als Vertreter
- abgabenrechtliche Pflichtverletzung des Vertreters

- dessen Verschulden an der Pflichtverletzung
- Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die erschwerte Einbringlichkeit der Abgaben

2. Abgabeforderungen

Festgestellt wird, dass seitens der WGKK (nunmehr ÖGK) zur Ermittlung der Berechnungsgrundlagen für alle lohnabhängigen Abgaben, somit auch für die haftungsgegenständlichen Kommunalsteuern und Dienstgeberabgaben, am 02.12.2014 eine GPLA für den Zeitraum 01.01.2011 bis 31.12.2012 sowie am 12.07.2016 eine GPLA für den Zeitraum 01.01.2013 bis D-2 stattgefunden hat.

Die Nachforderungen für 01-12/2011 in Höhe von € 1.943,05 (nicht mehr aushaftend) und 01-12/2012 von € 3.367,78 (derzeit aushaftend mit € 1.188,47) samt Säumniszuschlag von € 32,82 wurden am 16.12.2015 bescheidmäßig festgesetzt, hingegen die aus der Folge-GPLA resultierenden Nachforderungen 01/2013 bis 05/2016 gemäß § 224 Abs. 1 und 3 BAO im Haftungsbescheid erstmals geltend gemacht.

Allerdings war nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine Inanspruchnahme für eine Zusammenfassung von mehreren Voranmeldungszeiträumen (durch Anführung einer im Gesetz nicht vorgesehenen Jahressteuer) für die Kommunalsteuern und Dienstgeberabgaben wegen des Gebotes der Bestimmtheit von Abgaben bei Einhebungsmaßnahmen nicht zulässig, weshalb die Abgaben aufzugliedern waren. Dazu wird auf die in der Beschwerdeentscheidung vorgenommene und unbestritten gebliebene Aufgliederung verwiesen.

Zur Frage des Bestehens eines Abgabeanpruches dem Grunde nach brachte die Bf. vor, dass die damaligen Vortragenden als Selbstständige (und nicht, wie von den beiden GPLA festgestellt, als echte Dienstnehmer) zu qualifizieren gewesen seien.

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO unbeschadet der Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1) innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabeanpruch Bescheidbeschwerde einbringen.

Dazu wird darauf hingewiesen, dass Einwendungen gegen den Abgabeanpruch nicht mit Erfolg im Haftungsverfahren vorgebracht werden können, sondern ausschließlich im Beschwerdeverfahren gemäß § 248 BAO betreffend Bescheide über den Abgabeanpruch, zumal nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch die nach § 6a KommStG erforderliche Verschuldensprüfung von der objektiven Richtigkeit der Abgabefestsetzung auszugehen hat (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094).

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043).

Diese Ausführungen betreffen jedoch lediglich die bescheidmäßig am 16.12.2015 festgesetzten das Jahr 2012 betreffenden haftungsgegenständlichen Abgaben. Weist der Haftungspflichtige ein Verschulden an einer Verletzung der Pflicht zur Entrichtung bzw. Abfuhr einer solchen Abgabe von sich, so hat die Behörde zwar von der objektiven Richtigkeit der Abgabenvorschreibung auszugehen, muss sich aber im Haftungsverfahren mit dem das Verschulden bekämpfenden Einwand des Haftungspflichtigen befassen (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094). Siehe die Ausführungen zum Verschulden.

Hingegen ist bei den übrigen Abgaben 2013-2016 die Frage, ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, als Vorfrage im Haftungsverfahren deshalb zu beantworten, da kein eine Bindungswirkung erstreckender Abgabenbescheid vorangegangen ist (vgl. VwGH 13.9.2006, 2003/13/0131).

2.1. Einwendungen gegen den Abgabenanspruch

Gemäß § 2 lit. a KommStG 1993 sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stehen (...).

Ein Dienstverhältnis liegt gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 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. (...)

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. (...)

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-)Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, und zwar auch dann, wenn mehrere Wochen- oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammengefasst werden.

Bei den im Haftungsbescheid erstmals geltend gemachten Abgabenansprüchen waren daher die gegen deren Entstehung erhobenen Einwendungen zu prüfen.

Dazu ist zunächst auf § 25 Abs. 1 Z 5 EStG hinzuweisen, wonach Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, Arbeitslohn und somit gemäß § 47 Abs. 1 und 2 EStG lohnsteuerpflichtig sind, was in Verbindung mit § 2

lit. a KommStG die Dienstnehmereigenschaft im Sinne des KommStG begründet (vgl. VwGH 28.3.2018, Ra 2017/08/0095).

Allerdings sind den im haftungsgegenständlichen Zeitraum bereits veröffentlicht gewesenen Lohnsteuerrichtlinien (LStR) in Rz 992 und 1016 zu entnehmen, dass Bezüge aus einer vorwiegenden Tätigkeit in der Erwachsenenbildung (wie im gegenständlichen Fall) nur dann unter die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit fallen, wenn die Voraussetzungen gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG gegeben sind.

Dazu ist festzustellen, dass die in dieser Bestimmung genannten Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis im gegenständlichen Fall nicht vorliegen.

Soweit Tätigkeiten von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden nicht unter § 25 Abs. 1 Z 5 EStG fallen, ist unabhängig davon im Einzelfall zu prüfen, ob nach den allgemeinen Bestimmungen ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG vorliegt (Rz 993 LStR).

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 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 des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (VwGH 18.6.2021, Ra 2019/13/0094).

2.1.1. Weisungsgebundenheit

Festgestellt wird, dass von den damaligen, beispielsweise befragten, Vortragenden ausgesagt wurde, dass sie von Seiten der Schule keine Weisungen erteilt bekamen und nicht kontrolliert wurden. In den Unterrichtsablauf wurde nicht eingegriffen und didaktisch hatten sie die freie Entscheidung. Diese Aussagen korrespondieren auch mit dem vorgelegten Mustervertrag, wonach die Auftragnehmer betreffend die Durchführung der Tätigkeit an keine persönlichen Weisungen gebunden waren; eine Abstimmung mit dem Auftraggeber war lediglich aus administrativen Gründen notwendig.

Während der Kurse waren lediglich ein Bericht über die Unterrichtsthemen und Fortschritte der abgehaltenen Stunden zu erstellen sowie Anwesenheitslisten der Schüler zu führen.

Die Vortragenden hatten hingegen die Wahl, die ihnen angebotenen Kurse anzunehmen oder abzulehnen, und die Möglichkeit, sich vertreten zu lassen, ohne dass die Schule auf diese Entscheidungen Einfluss nehmen konnte.

Allerdings kann die Weisungsgebundenheit in Bezug auf Art und Inhalt der Tätigkeit ohnehin in den Hintergrund treten, weil ein Vortragender eine höher qualifizierte Leistung erbringt (*Kirchmayer/Denk in Doralt/Kirchmayer/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 47 Tz 79*).

2.1.2. Eingliederung in den geschäftlichen Organismus

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus erfolgte lediglich insoweit, als nach den Aussagen der zeugenschaftlich einvernommenen Vortragenden mit der Schule fixe Kurszeiten vereinbart wurden und die Kurse überwiegend, aber nicht notwendigerweise, in deren Räumlichkeiten stattfanden, wobei auch nach dem Mustervertrag die Auftragnehmer an keinen bestimmten Arbeitsort gebunden waren und den Ort ihrer Arbeitsleistung frei wählen konnten.

Auch wenn sich der Vortragende sowohl räumlich als auch zeitlich an das vom Veranstalter vorgegebene Programm halten muss, steht eine verhältnismäßig starke organisatorische Eingliederung der Selbstständigkeit nicht entgegen (*Kirchmayer/Denk in Doralt/Kirchmayer/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 47 Tz 79*).

Der Frage, ob einem Vortragenden von seinem Auftraggeber eine Räumlichkeit zur Verfügung gestellt wird oder nicht, kommt keine wesentliche Bedeutung für die Beurteilung zu (vgl. VwGH 28.3.2000, 96/14/0070).

Die Vorgabe eines bestimmten Kursinhalts und definierter Kursziele, die Verwendung beigestellter Lehrmittel und die Abhaltung der Kurse in den Räumen des Veranstalters liegt in der Natur vergleichbarer Tätigkeiten; derartige Umstände sind daher für sich allein nicht geeignet, die persönliche Abhängigkeit des Vortragenden zu begründen (OGH 23.3.2010, 8 ObA 57/09d).

Es liegt in der Natur einer Vortragstätigkeit, dass sich der Vortragende und seine Zuhörer zu einer bestimmten Zeit an einem bestimmten Ort einfinden müssen. Die Festsetzung von Zeit und Ort seiner Tätigkeit sind Ausdruck der organisatorischen Notwendigkeit, die Termine zwischen dem Dienstgeber, dem Dienstnehmer und den Kursteilnehmern zu koordinieren, nicht aber einer Einschränkung der persönlichen Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers im Hinblick auf sein arbeitsbezogenes Verhalten. (...) Bei der Tätigkeit des Vortragenden überwiegen die Merkmale persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegenüber den Merkmalen selbständiger Ausübung der Erwerbstätigkeit nicht (VwGH 27.4.2011, 2009/08/0123).

2.1.3. Unternehmerrisiko

Die Vortragenden hatten nach deren Angaben die Wahl, die ihnen angebotenen Kurse anzunehmen oder abzulehnen, und erhielten ihre Honorare lediglich für tatsächlich abgehaltene Unterrichtseinheiten.

Auch nach dem vorgelegten Musterwerkvertrag gebührte kein bzw. ein geringeres Entgelt, sollte der Kurs nicht oder in reduziertem Ausmaß stattfinden.

Ein Vortragender ist insbesondere dann selbstständig tätig, wenn er bei seiner Verhinderung keinen Honoraranspruch hat und er nur für die tatsächlich abgehaltenen Vortragsstunden honoriert wird (*Kirchmayer/Denk in Doralt/Kirchmayer/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 47 Tz 79*).

Das Unternehmerrisiko kommt nämlich auch darin zum Ausdruck, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und solcherart den Umfang und den wirtschaftlichen Erfolg der Tätigkeit selbst zu bestimmen (VwGH 20.12.2000, 99/13/0223).

2.1.4. Vertretung

Kann sich der Auftragnehmer bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen und kann er über die Vertretung selbst bestimmen, so spricht dies gegen ein Schulden der Arbeitskraft und damit gegen ein Dienstverhältnis (VwGH 21.11.2018, Ra 2018/13/0045).

Nach dem Musterwerkvertrag waren die Auftragnehmer berechtigt, sich bei der Erbringung ihrer Tätigkeit von einer geeigneten Person vertreten zu lassen. Jedoch war eine derartige Vertretung dem Auftraggeber unverzüglich mitzuteilen.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist darauf Bedacht zu nehmen, dass es sich bei der Vertretungsmöglichkeit nicht bloß um eine formale Vereinbarung, sondern um einer der üblichen Gestaltung im Wirtschaftsleben entsprechende tatsächliche Vertretungsmöglichkeit handeln muss (VwGH 5.10.1994, 92/15/0230).

Dazu sagten vier der acht befragten Vortragenden aus, sich im Falle ihrer Verhinderung nicht selbst um eine Vertretung gekümmert zu haben; dies hatte die Schule wahrgenommen und das Honorar direkt an den Vertreter gezahlt. Hingegen gab eine Vortragende zu Protokoll, für eine Vertretung selbst gesorgt und das ihr ausbezahlte Honorar an den Vertreter weitergegeben zu haben.

Der Verwaltungsgerichtshof stellt somit auf eine bloße Vertretungsmöglichkeit ab, die zumindest von einer Vortragenden auch wahrgenommen und von der Schule akzeptiert wurde, weshalb die von einigen anderen Vortragenden getroffene Entscheidung, nicht selbst einen Vertreter zu benennen, sondern der Schule die Befugnis zu überlassen, nichts an der grundsätzlich eingeräumten Vertretungsmöglichkeit zu ändern vermag.

2.2. Ergebnis

Unter Bedachtnahme auf die vorstehend erörterten, von der Judikatur und den Lohnsteuerrichtlinien herausgearbeiteten Kriterien ist von Dienstverhältnissen nicht auszugehen, sondern liegen bei den gegenständlichen Vorträgen selbstständige Tätigkeiten vor.

Der Abgabeananspruch hinsichtlich der nicht bescheidmäßig festgesetzten und auf die Vortragenden entfallenden Kommunalsteuern und Säumniszuschläge 01/2013 – 05/2016 sowie Dienstgeberabgaben 01-05/2016 ist somit nicht entstanden und war die Haftungsinanspruchnahme insoweit einzuschränken.

Es verbleiben allerdings die Beträge an Kommunalsteuern, die sich aus der pauschalen Nachrechnung für die Geschäftsführer ergeben, von monatlich € 50,00 (gemäß § 9 KommStG 3% der Bemessungsgrundlage laut den Lohnsteuerprüfungsberichten vom 02.12.2014 und 12.07.2016 von € 20.000,00/Jahr bzw. € 8.333,33 für den Zeitraum 01-05/2016) sowie von monatlich € 1,00 an den darauf entfallenden Säumniszuschlägen, die hinsichtlich der Kommunalsteuern von der Bf. im Wesentlichen (€ 8.000,00 statt richtig € 8.333,33 für 01-05/2016) außer Streit gestellt wurden.

3. Verjährung

- Festsetzungsverjährung:

Gemäß § 224 Abs. 3 BAO ist die erstmalige Geltendmachung eines Abgabeananspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß Abs. 1 nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Die Verjährungsfrist beträgt gemäß § 207 Abs. 2 BAO (...) bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. (...)

Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeanpruch entstanden ist. (...)

Kommunalsteuer:

Die Steuerschuld entsteht gemäß § 11 Abs. 1 KommStG 1993 mit Ablauf des Kalendermonates, in dem Lohnzahlungen gewährt, Gestellungsentgelte gezahlt (§ 2 lit. b) oder Aktivbezüge ersetzt (§ 2 lit. c) worden sind.

Säumniszuschlag:

Der Abgabensanspruch entsteht gemäß § 4 Abs. 1 BAO, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. (...)

Da die haftungsgegenständlichen Abgaben ab 01/2013 nicht bescheidmäßig festgesetzt, sondern im Haftungsbescheid vom 28.10.2021 erstmals geltend gemacht wurden, war von Amts wegen zu prüfen, ob bereits die Festsetzungsverjährung gemäß §§ 207 ff eingetreten war:

Die Verjährung der mit Ablauf der Jahre 2013, 2014, 2015 und 2016 entstandenen Abgaben konnte gemäß § 207 Abs. 2 BAO frühestens am 31.12.2018, 2019, 2020 und 2021 eintreten. Die GPLA aus dem Jahr 2016, die in den Jahren 2019 und 2020 an das Finanzamt zur Bekanntgabe des Standes des dort anhängigen Beschwerdeverfahrens verfassten Schreiben des Magistrates sowie die 2019 abgefragte Meldeauskunft der Bf. verlängerten die Verjährungsfristen gemäß § 209 Abs. 1 BAO jeweils um ein weiteres Jahr, und zwar bis 2021 (Abgaben aus den Jahren 2013-2015) bzw. 2022 (Abgaben 2016), sodass die mit Haftungsbescheid vom 28.10.2021 vorgeschriebenen Abgaben nicht festsetzungsverjährt im Sinne der §§ 224 Abs. 3 iVm 207 ff BAO waren.

Die Abgaben aus dem Jahr 2012 wurden ohnehin am 16.12.2015 innerhalb der Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 BAO bescheidmäßig festgesetzt.

- Einhebungsverjährung:

Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

Gemäß § 238 Abs. 2 BAO wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Auch die Einhebungsverjährung gemäß § 238 BAO ist aufgrund der gesetzten Unterbrechungshandlungen (Festsetzungsbescheid 2015 für die Abgaben 2012, Haftungsprüfungsvorhalt 2016, Haftungsbescheid 2021), die die fünfjährige Einhebungsverjährungsfrist jeweils neu in Gang setzten, nicht eingetreten.

Durch die Anmeldung im Insolvenzverfahren wird gemäß § 9 Abs. 1 IO die Verjährung der angemeldeten Forderung unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegen den Schuldner beginnt von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Insolvenzverfahrens rechtskräftig geworden ist.

Darüber hinaus war auch auf Grund des vom D-2 bis D-4 anhängigen Insolvenzverfahrens, bei dem die haftungsgegenständlichen Forderungen angemeldet waren, die Verjährung gemäß § 9 Abs. 1 IO unterbrochen, weshalb die Einhebungsverjährung auch diesfalls frühestens am D-5 eintreten hätte können.

4. Erschwerte Einbringlichkeit

Die Haftung nach § 6a KommStG sowie § 6a DGAG ist keine Ausfallhaftung, es ist lediglich vorausgesetzt, dass die Abgaben nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden können. Dies gilt nach den genannten Haftungsbestimmungen insbesondere im Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

Im Beschwerdefall steht sogar die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben, fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom D-4 der über das Vermögen der G-1 am D-2 eröffnete Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben wurde. Danach wurde die Gesellschaft am D-1 im Firmenbuch infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

Daraus folgt, dass die Bf. für die am D-2 gleichzeitig mit der Konkursöffnung fälligen Kommunalsteuern und Säumniszuschläge 05/2016 mangels Verpflichtung zu deren Entrichtung nicht mehr haften kann.

5. Vertreterstellung

Unbestritten ist auch, dass die Bf. im Zeitraum vom D-3 bis D-2 (Konkursöffnung) (neben dem ebenfalls selbstständig vertretungsbefugten und zur Haftung herangezogenen P-2, Beschwerdeverfahren beim BFG zur Geschäftszahl RV/7400027/2022 anhängig) Geschäftsführerin der genannten GmbH war.

6. Schuldhafte Pflichtverletzung

Der Bf. oblag daher die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Festzustellen war, dass die Bf. für die Entrichtung der Kommunalsteuern 01-12/2012 und der gemäß Punkt 2.2. auf die Geschäftsführerbezüge entfallenden Kommunalsteuern 01/2013 bis 04/2016 sowie der korrespondierenden Säumniszuschläge verantwortlich war.

6.1. Vertretbare Rechtsansicht

Da die Kommunalsteuern 01-12/2012 bescheidmäßig vorgeschrieben waren, musste der Abgabeananspruch im Rahmen des Haftungsverfahrens unstrittig bleiben. Allerdings war zu prüfen, ob eine das Verschulden ausschließende vertretbare Rechtsansicht angenommen werden konnte.

Dazu brachte die Bf. im Wesentlichen vor, dass eine schuldhafte Pflichtverletzung nicht vorliege, da der Qualifizierung der Vortragenden als Selbstständige (und nicht, wie von den beiden GPLA festgestellt, als echte Dienstnehmer) eine vertretbare Rechtsmeinung zugrunde gelegen sei.

Weist der Haftungspflichtige ein Verschulden an einer Verletzung der Pflicht zur Entrichtung bzw. Abfuhr einer Abgabe von sich, so hat die Behörde zwar von der objektiven Richtigkeit der Abgabenvorschreibung (im vorliegenden Fall nur die Kommunalsteuern und Säumniszuschläge 01-12/2012 betreffend) auszugehen, muss sich aber im Haftungsverfahren mit dem das Verschulden bekämpfenden Einwand des Haftungspflichtigen befassen (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094).

Bei den übrigen Abgaben 01/2013 bis 04/2016 erfolgte die erstmalige Geltendmachung ohnedies erst im angefochtenen Haftungsbescheid, wobei unter Punkt 2. das im Zusammenhang mit den Vortragstätigkeiten stehende Nichtentstehen des Abgabeananspruches bereits ausführlich erläutert wurde.

Da das Bundesfinanzgericht zur grundsätzlichen Frage der Dienstnehmereigenschaft von Vortragenden ebenfalls die Ansicht der Bf. vertritt, liegt in deren steuerlicher Behandlung eine die Annahme eines Verschuldens ausschließende vertretbare Rechtsansicht, weshalb eine schuldhafte Pflichtverletzung – mit Ausnahme der Feststellungen hinsichtlich nicht entrichteter Geschäftsführerbezüge – nicht vorliegt (vgl. VwGH 22.6.2022, Ra 2020/13/0038).

7. Kausalität

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch die Bf. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

8. Ermessen

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Allerdings ist ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder dem Hervorkommen der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung andererseits ein Umstand, den die Abgabenbehörde bei der Inanspruchnahme zur Haftung im Sinne des Ermessens nicht außer Betracht lassen darf. Ein solcher Umstand kann jedoch auch lediglich einer von mehreren Gesichtspunkten sein, die im Rahmen des Ermessens zu berücksichtigen sind. Inwieweit dieser Gesichtspunkt beim Ermessen Berücksichtigung findet, hängt vom Einzelfall ab. Eine Ermessensüberschreitung oder ein Ermessensmissbrauch läge dann vor, wenn ein solcher Umstand bei der Ermessensentscheidung überhaupt nicht berücksichtigt würde (VwGH 7.9.2022, Ra 2019/13/0066; VwGH 22.6.2022, Ra 2021/13/0132; VwGH 2.12.2020, 2020/13/0095).

Da der Abgabeananspruch der verbleibenden Abgaben bereits in den Jahren 2013 bis 2016 entstanden ist und die Beendigung des Konkursverfahrens bereits am D-4 erfolgte, war ein Abschlag von 10% der monatlichen Kommunalsteuern 01/2013 bis 04/2016 von je € 50,00, somit auf jeweils € 45,00 vorzunehmen und von der Haftungsinanspruchnahme hinsichtlich der geringfügigen Säumniszuschläge abzusehen, da der Haftungsbescheid erst am 28.10.2021 erlassen wurde, zumal der Zeitpunkt der Rechtskraft des Abgabenbescheides bei der Primärschuldnerin nicht relevant ist (VwGH 19.5.2021, Ra 2019/13/0046), weshalb der Ausgang des Rechtsmittelverfahrens gegen die von der Finanzverwaltung festgesetzten Lohnabgaben vom Magistrat der Stadt Wien nicht abgewartet werden durfte.

Von der Bf. wurden keine Gründe vorgebracht, die bei Abwägung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit eine andere Einschätzung bewirken hätten können.

9. Ergebnis

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen der §§ 6a Abs. 1 KommStG und DGAG erfolgte somit die Inanspruchnahme der Bf. als Haftungspflichtige lediglich für die im Spruch genannten Abgabenschuldigkeiten der G-1 im Gesamtbetrag von € 2.091,00 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Im gegenständlichen Fall liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, sondern eine reine Sachverhaltsfrage der Ausgestaltung der tatsächlichen Abhängigkeit der Vortragenden vom Sprachinstitut.

Darüber hinaus wird auf die zitierte Judikatur des VwGH verwiesen.

Wien, am 26. Jänner 2023