

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. Anna Radschek, die Richterinnen Mag. Anna Mechtler-Höger, sowie die fachkundigen Laienrichter Hermann Greylinger und KomzLR. Ing. Hans Eisenkölbl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Monika Keki-Angermann, Ferstelgasse 1/Top 2, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 10. Mai 2013 gegen den Bescheid des Magistrats der Stadt Wien Referat Landes- und Gemeindeabgaben vom 22. April 2013 betreffend Kommunalsteuer für 2006 bis 2008, GZ MA 6/DII/R1 – ***GZ*** E, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 26. Juli 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin Andrea Newrkla

I.a. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird hinsichtlich Kommunalsteuer für 2007 und 2008 gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird insoweit wie folgt abgeändert:

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben betragen:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Abgabenbetrag
2007	219.530,00 €	6.585,90 €
2008	204.452,00 €	6.133,56 €

I.b. beschlossen:

Der Vorlageantrag wird hinsichtlich Kommunalsteuer 2006 gemäß § 256 Abs. 3 iVm § 264 Abs. 4 lit. d BAO als gegenstandslos erklärt.

Damit gilt die Beschwerde insoweit gemäß § 264 Abs. 3 BAO wieder als durch die Beschwerdevorentscheidung erledigt, und wird das Beschwerdeverfahren hinsichtlich Kommunalsteuer 2006 eingestellt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Angefochtener Bescheid

Die Beschwerdeführerin wurde beginnend mit dem Prüfungsauftrag vom 13.07.2009 für die Jahre 2006 bis 2008 einer gemeinsamen Prüfung aller Lohnabgaben (GPLA) unterzogen. Mit Bescheid vom 10.04.2013 wurde Kommunalsteuer in folgender Höhe vorgeschrieben:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage in EUR	Abgabenbetrag in EUR
2006	177.454,50	5.323,64
2007	278.727,11	8.361,81
2008	262.866,83	7.886,00
Summe	719.048,44	21.571,45

In der Begründung verwies die belangte Behörde nach Wiedergabe der gesetzlichen Bestimmungen auf die Feststellungen im Rahmen der GPLA und führte insbesondere an, dass die Kommunalsteuerpflicht für „umqualifizierte Werkverträge als Vollzeit-Dienstverhältnisse im Zeitraum 2006 bis 2008 in der Höhe von EUR 9.337,29“ von der Beschwerdeführerin bestritten worden sei.

Im Bericht vom 27.04.2012 wurden dazu u.a. folgende Feststellungen getroffen:

1. Betreffend 2006:

Im Prüfungsjahr 2006 seien Kosten für „Bezogene Leistungen“ und „Diäten“ geltend gemacht worden. Da keine Belege hätten vorgelegt werden können, sei u.a. eine pauschale Hinzurechnung in die Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer in Höhe von 18.000,00 Euro erfolgt.

2. Betreffend die Jahre 2007 bis 2008

In den Jahren 2007 bis 2008 seien neben den als Dienstnehmer beschäftigten Reinigungskräften auch Reinigungskräfte als Selbstständige bei der Beschwerdeführerin eingesetzt worden.

Mehrere Personen seien als Reinigungskräfte für Grundreinigung (Aufwaschen, Staubsaugen, Fliesenreinigung, Müllentsorgung, WC-Reinigung) in Büros, Stiegenhäusern und/oder in Eingangsbereichen eingesetzt worden.

Zur Einordnung von Reinigungsarbeiten habe der VwGH in den Erkenntnissen VwGH 25.5.1982, 14/3038/78 und 82/14/0147, VwGH 21. 2. 1984, 83/14/0102 und VwGH 22. 4. 1992, 88/14/0082, ausgesprochen, dass eine Aufräumfrau in einem Dienstverhältnis stehe. Die Vereinbarung, die Reinigungsarbeiten in der auf den Erfolg bezogenen üblichen Art durchzuführen, würde keineswegs das Weisungsrecht des Arbeitgebers ausschließen.

In diversen Niederschriften mit einigen Reinigungskräften hätten alle Befragten ausgesagt, dass sie alle Arbeiten selbst verrichtet hätten, nur Frau ***P2*** habe (teilweise) gemeinsam mit ihrer Tochter geputzt, eine weitere Vertretung habe es in keinem Fall gegeben.

Des Weiteren sei die im Subauftrag beschäftigte Tochter ***P9*** kurzfristig auch direkt von der Beschwerdeführerin beauftragt worden.

Alle befragten Reinigungskräfte hätten übereinstimmend ausgesagt, dass ihnen zur Durchführung ihrer Arbeiten ein Schlüssel zu den jeweiligen Objekten übergeben worden sei. Dieser habe ausdrücklich auch nicht weitergegeben werden dürfen.

Alle befragten Personen hätten auch ausgesagt, dass ihnen durch den Geschäftsführer, Herrn ***Gf***, mitgeteilt worden sei, wann welche(s) Objekt(e) zu reinigen sei(en).

Die Qualität der Arbeiten sei von Mitarbeitern der Auftraggeber der Beschwerdeführerin beurteilt und Herrn ***Gf*** mitgeteilt worden. Bei schwierigen Objekten (umfangreicheren Reinigungsarbeiten) sei eine Kontrolle durch Herrn ***Gf*** erfolgt.

Die Betriebsmittel wie Reinigungsmaterial seien entweder von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt oder von den Arbeitskräften beigebracht worden, wobei dann die Kosten von der Beschwerdeführerin ersetzt worden seien.

Die Reinigungskräfte seien faktisch zur persönlichen Arbeitsleistung verpflichtet, da tatsächlich auch nie eine Vertretung stattgefunden habe.

Es sei schon deshalb kein Werkvertrag gegeben, weil es an der vertragsmäßigen Konkretisierung des Werkes fehle. Außerdem sei kein Maßstab ersichtlich, nach welchem für den Werkvertrag typische Gewährleistungsansprüche bei Nichtherstellung oder mangelhafter Herstellung des Werkes beurteilt werden könnten. Ein für eine werkvertraglich essenzielle Gewährleistungsverpflichtung typischer Erfolg der Tätigkeit der Reinigungskräfte sei nicht messbar, weshalb von einem individualisierbaren Werk nicht die Rede sein könne. Es liege vielmehr eine Vereinbarung über Dienstleistungen vor.

Aufgrund der vorgenannten Feststellung sei sowohl von einer persönlichen Abhängigkeit als auch von einer Eingliederung der für die Beschwerdeführerin tätig gewordenen Personen in den betrieblichen Organismus ihrer Firma auszugehen. Zu bemerken sei, dass zahlreiche der

selbständigen Reinigungskräfte im Prüfungszeitraum auch DienstnehmerInnen gewesen seien (***p1***, ***p3***, ***p4***, ***p5***, ***p6***).

Insgesamt seien drei „Werkvertragsnehmer“ vernommen worden, wodurch der Sachverhalt betreffend die Organisation zwischen der Beschwerdeführerin und den „Werkvertragsnehmern“ als ausreichend erhoben betrachtet werde. Da alle „Werkvertragsnehmer“ laut Honorarnoten die gleichen Tätigkeiten verrichtet hätten, bestehe kein Grund zur Annahme, dass bei allen übrigen „Werkvertragsnehmern“ andere Bedingungen bei der Ausübung ihrer Tätigkeit geherrscht hätten, als jene der Befragten, zumal die Aussagen derselben weitgehend übereinstimmten. Hinzuweisen sei auch, dass den Geschäftsführer zur Klärung des Sachverhaltes erhöhte Mitwirkungspflicht treffe. Die Verweigerung der Aussage von vornherein durch den Geschäftsführer mit der Begründung, sich der Gefahr einer verwaltungs- und finanzstrafrechtlichen Verfolgung auszusetzen, hindere die Abgabenbehörde nicht daran, im Zuge einer Prüfung Sachverhalte zu beurteilen und daraus abgabenrechtliche Feststellungen abzuleiten. Eine Aussagenverweigerung durch den Geschäftsführer könne auch als Versuch der Behinderung der Ermittlungsarbeit durch die Abgabenbehörde gedeutet werden.

Nach Wiedergabe der einschlägigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs kam der Prüfer zu der Ansicht, dass die betroffenen Personen als Dienstnehmer zu qualifizieren und die an sie ausbezahlten Entgelte in die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer einzubeziehen seien.

2. Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 10.05.2013

In der fristgerecht eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 10.05.2013 beantragte die Beschwerdeführerin die Kommunalsteuer für 2006 bis 2008 in folgender Höhe festzusetzen:

2006	4.783,64 Euro
2007	6.576,93 Euro
2008	6.242,81 Euro

Begründend wurde angeführt, die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer betrage richtigerweise:

2006	159.454,50 Euro
2007	219.231,11 Euro
2008	208.093,83 Euro

Die darüber hinaus von der GPLA errechneten Bemessungsgrundlagen würden nicht der Kommunalsteuer unterliegende Werklöhne beinhalten.

Zum Beweis werde die Einvernahme folgender Zeugen beantragt:

Herr ***Gf***, ***AdrGf***;

Herr ***P5***, ***AdrP5***;

Frau ***P4***, ***AdrGf***;

Frau ***P7***, ***AdrP7***;

Frau ***P8***, ***AdrP8***;

Frau ***P2***, ***AdrP2***, unter Beiziehung eines Dolmetschs für Rumänisch

Es werde die Entscheidung über die Berufung nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

3. Beschwerdeverentscheidung vom 16.06.2020

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 16.06.2020 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und wurden die angefochtenen Bescheide folgendermaßen abgeändert:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage in Euro	Abgabenbetrag in Euro
2006	157.144,66	4.714,34
2007	277.577,00	8.327,31
2008	255.145,00	7.654,35
Summe	689.866,66	20.696,00

In der Begründung wurde nach Wiedergabe der anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen ausgeführt, in einem gleichgelagerten Beschwerdeverfahren habe das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis zu RV/7101552/2015 die Bemessungsgrundlagen für 2006 bis 2008 abgeändert. Den unverändert übernommenen Ausführungen des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes vom 18.02.2019, RV/7101552/2015, sei hinsichtlich der Abänderungen zu entnehmen, dass

- der pauschale Ansatz von 18.000 € für Dienstverhältnissen 2006 - schätzungsweise aus den Jahresbeträgen des Einzelunternehmens für des Jahres 2005 abgeleitet - zu Unrecht erfolgt sei und der Beschwerde in diesem Punkt daher stattzugeben sei;
- die Zahlungen an ***P10*** 2007 zusätzlich dem DB und DZ zu unterziehen seien, da ihre Leistungen im Rahmen eines steuerlichen Dienstverhältnisses erbracht worden seien;
- die Hinzurechnungen zum DB und DZ 2007 und 2008 für ***P7*** unzutreffend seien, da diese nicht als Dienstnehmerin zu qualifizieren sei.

Da somit ein Dienstverhältnis im Sinne des Kommunalsteuergesetzes gegeben sei, sie die entsprechende Lohnsumme in die Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer einzubeziehen.

4. Vorlageantrag vom 31.07.2020

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag führte die rechtsfreundliche Vertreterin der Beschwerdeführerin zunächst aus, der bekämpfte Bescheid sei nichtig, weil er entgegen den Vorschriften des § 201 Abs. 4 BAO über einen drei Jahre zusammengefassten Zeitraum abspreche. Diesbezüglich werde auf die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes zu RV/7400195/2019 verwiesen, gegen welches Amtsrevision erhoben worden sei. Die Beschwerdeführerin stelle daher den Antrag auf Aussetzung der Entscheidung gemäß § 271 BAO bis zur Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs in dieser Sache.

Des Weiteren werden unter dem Aspekt der unrichtigen rechtlichen Beurteilung nach allgemeinen Ausführungen zu den Themen „Werkvertrag versus Dienstvertrag“, „Weisungsgebundenheit“, „Eingliederung in die betriebliche Organisation“ und „Unternehmerrisiko“ folgenden konkrete Argumente gegen ein Dienstverhältnis mit den nachfolgend angeführten Personen vorgebracht:

„***P5***

*Herr ***P5*** ist kein Dienstnehmer, weil er als Subunternehmertätig war. Es bestand keine persönliche Arbeitspflicht. Die Beauftragung erfolgte telefonisch oder per Mail. Er konnte den Auftrag ablehnen. Herr ***P5*** konnte sich vertreten lassen. Ebenso konnte er sich die Zeit seiner Leistungserbringung selbst einteilen. Er trug dabei das unternehmerische Risiko. Um die Objekte betreten zu können, wurde ihm ein Schlüssel übergeben. Es obliegt der unternehmerischen Tätigkeit des Herrn ***P5***, dass er für die Subvergabe seines Auftrages den Schlüssel seinem Subauftraggeber weitergibt. Herr ***P5*** war in der Auswahl der Objekte frei. Er hatte sich jedoch an gewisse Zeiten zu halten, zumal Besucher, Mitarbeiter, Kunden etc nicht von den Reinigungsleistungen gestört werden. Außerhalb der Öffnungszeiten war er in der Zeiteinteilung frei. Hierbei handelt es sich nicht um eine Arbeitszeitvorgabe oder Weisung is einer persönlichen Eingliederung. Reinigungsarbeiten können ausschließlich außerhalb der Geschäftszeiten erfolgen.*

*Darüberhinaus hat keine Kontrolle zu erfolgen. Herr ***P5*** schuldet als Unternehmer den Erfolg.*

P3

*Frau ***P5*** ist keine Dienstnehmerin, weil sie als Subunternehmer tätig war. Es bestand keine persönliche Arbeitspflicht. Ferner musste sie als selbstständige Unternehmerin den Auftrag nicht annehmen. Es stand ihr frei. Sie konnte sich vertreten lassen. Ebenso konnte sie sich die Zeit ihrer Leistungserbringung selbst einteilen. Eine Reinigung während der Geschäfts- und/oder Betriebszeiten war nicht möglich. Der Betrieb durfte schlussendlich nicht gestört werden. Außerhalb der Öffnungszeiten war er in der Zeiteinteilung frei. Eine Eingliederung erfolgte darum nicht. Soweit Betriebsmittel in den Objekten vorhanden waren, konnte sie diese verwenden. Alle anderen Arbeitsmittel musste sie auf eigene Kosten erwerben. Ebenso konnte sie Aufträge ablehnen. Sie trug dabei das unternehmerische Risiko.*

P7

Frau ***P7*** ist keine Dienstnehmerin, weil keine persönliche Arbeitspflicht bestand. Frau ***P7*** hat ihre Leistung über das Internet und über Inserate angeboten. Sie hatte einen Eintrag auf der Handwerkersuchmaschine myhammer.at sowie auf der Seite der WKO. Ferner konnte sie sich vertreten lassen. Die Arbeitsmaterialien musste sie auf eigene Kosten beschaffen. Sie konnte sich die Arbeitszeit - außerhalb der Öffnungszeiten - frei einteilen und die zu reinigenden Objekte betreten. Eine Eingliederung in den Betrieb lag nicht vor. Sie war auch für andere Auftraggeber, als Auftragnehmerin tätig. Ein Konkurrenzverbot oder einer Verschwiegenheitspflicht unterlag sie nicht. Es bestand keine persönliche Abhängigkeit zwischen Frau ***P7*** und der Auftraggeberin.

P9

Frau ***P9*** ist keine Dienstnehmerin, weil sie auch für andere Unternehmen selbständige Reinigungsleistungen erbracht hat bzw als Subauftragnehmerin tätig wurde. Mit Ihr wurde ein Rahmenvertrag geschlossen Frau ***P9*** konnte sich sowohl von Ihrem Gatten, als auch von ihrer Mutter (***P22*** ***P2***) vertreten lassen. Zwischen Frau ***P9*** und ihrer Mutter (***P22*** ***P2***) bestand wiederum ein Werkvertrag.

Darin verpflichteten sie sich zur wechselseitigen Erbringung diverser Reinigungsleistungen. Es liegt in der unternehmerischen Tätigkeit erhaltene Schlüssel für die Auftragserfüllung durch Subunternehmer zu übergeben. Ebenso war ein Ablehnungsrecht gegeben, wobei Frau ***P22*** ***P2*** das Risiko einer Ablehnung selbst zu tragen hatte. Frau ***P9*** konnte den wirtschaftlichen Erfolg selbst bestimmen.

P22 ***P2*** (***P2***)

Frau ***P22*** ***P2*** ist keine Dienstnehmerin, weil mit Ihr ein Rahmenvertrag geschlossen worden ist. Vereinbart war ein Stundensatz zu etwa EUR 7,- und zusätzlich auch noch monatlich je auf dieser Grundlage Pauschalbeträge je nach Anzahl der zu reinigenden Objekte. Sie wurde auch als Subauftragnehmerin tätig. Ihr Auftrag umfasste bspweise die Reinigung von Stiegenhäusern, der Eingangsbereich sowie der Müllentsorgung. ***P22*** ***P2*** konnte sich auch von Ihrer Tochter (***P9***) vertreten lassen. Zwischen Frau ***P22*** ***P2*** und ihrer Tochter (***P9***) bestand ein Werkvertrag. Darin verpflichteten sie sich zur wechselseitigen Erbringung diverser Reinigungsleistungen. Ebenso war ein Ablehnungsrecht gegeben, wobei Frau ***P22*** ***P2*** das Risiko einer Ablehnung selbst zu tragen hatte. Frau ***P22*** ***P2*** konnte den wirtschaftlichen Erfolg selbst bestimmen.

P6

Herr ***P6*** ist kein Dienstnehmer, weil er als Subunternehmer tätig war. Es bestand keine persönliche Arbeitspflicht. Er konnte sich vertreten lassen. Ebenso konnte er sich die Zeit seiner Leistungserbringung - außerhalb der Öffnungszeiten - selbst einteilen, Herr ***P6*** war weder eingegliedert noch weisungsunterworfen. Darüberhinaus musste er den Auftrag nicht annehmen. Es gab keine persönliche Abhängigkeit. Er trug dabei das unternehmerische Risiko. Herr ***P6*** wurde nicht begleitend kontrolliert. Als Unternehmer schuldete er den Erfolg. Hätte die Leistungserbringung nicht dem Auftrag entsprochen, wäre sie nicht honoriert worden.

Beweis: PV des GF der Beschwerdeführerin p.A. ***AdrGf***

P7, p.A. ***AdrP7***

P22 ***P2*** (***P2***), p.A. ***AdrP2***

P9, p.A. ***AdrP9***

P3 p.A. ***AdrP3***
 P5, p.A. ***AdrP5***
 P6, p.A. ***AdrP6***“

Die Beschwerdeführerin stellte daher die Anträge, der angeführte Bescheid möge ersatzlos aufgehoben werden, in eventuelle dahin abgeändert werden, dass er den Beschwerdegründen Rechnung trage.

Weiters wurde der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z. 1 BAO beantragt.

5. Beschwerdevorlage

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte im Vorlagebericht vom 10.02.2021 nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens aus, es werde auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen. Das Bundesfinanzgericht möge den Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung (AS. 72-98) folgen und die von der Behörde getroffene Entscheidung im vorliegenden Beschwerdeverfahren bestätigen.

Betreffend die Rüge, der Kommunalsteuerbescheid sei nichtig, werde festgehalten, dass die belangte Behörde diese Ansicht, nämlich, dass für jedes Kalenderjahr ein separater Bescheid zu erfolgen habe, nicht teile. Es werde dazu auf die beim Verwaltungsgerichtshof anhängige außerordentliche Revision verwiesen. Die belangte Behörde rege daher die Aussetzung der Entscheidung im vorliegenden Beschwerdeverfahren bis zur Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs an.

6. Aussetzung der Entscheidung über die Beschwerde

Mit Beschluss vom 26.02.2021 wurde entsprechend den Anregungen beider Parteien die Entscheidung gemäß § 271 Abs. 1 BAO bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur Zahl Ra 2020/13/0012 anhängigen Verfahrens (Amtsrevision) ausgesetzt, da der Ausgang dieses Verfahrens hinsichtlich der Frage, ob die Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben gemäß § 201 BAO für mehrere Jahre gemeinsam mit der Festsetzung eines Säumniszuschlages in einem Bescheid erfolgen dürfe, bzw. ob ein derartiger Bescheid vom Bundesfinanzgericht ersatzlos aufzuheben sei, von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung in der vorliegenden Beschwerdesache sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hielt in seinem Erkenntnis vom 02.02.2023, Ra 2020/13/0012, fest, dass keine § 201 Abs. 4 BAO widersprechende zusammengefasste Festsetzung der Kommunalsteuer für mehrere Kalenderjahre vorliegt, wenn die Kommunalsteuer

(einschließlich der jeweiligen Bemessungsgrundlage) für die einzelnen Zeiträume in einem Bescheid betragsmäßig getrennt ausgewiesen und damit gesondert festgesetzt wurde. Der Umstand, dass im Sammelbescheid auch eine Summenbildung der Bemessungsgrundlagen und der Abgabebeträge erfolgt sei, führe zu keiner anderen Beurteilung.

7. Mündliche Verhandlung

Nach Ergehen des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofs vom 02.02.2023, Ra 2020/13/0012, wurde das Verfahren fortgesetzt und die Parteien zur mündlichen Verhandlung am 26.07.2023 geladen.

In ihrem als Äußerung bezeichneten Schriftsatz vom 19.07.2023 gab die rechtsfreundliche Vertretung der Beschwerdeführerin folgende Abänderung des Vorlagebegehrens bekannt:

- „1. Der Antrag auf Vorlage der Beschwerde wird hinsichtlich der Festsetzung von Kommunalsteuer für das Jahr 2006 zurückgezogen.*
- 2. Es wird beantragt, die Kommunalsteuer für das Jahr 2007 mit EUR 6.585,90 festzusetzen (BMGL Komm. St. 2007 = 219.530,00)*
- 3. Es wird beantragt, die Kommunalsteuer für das Jahr 2008 mit EUR 6.133,56 festzusetzen (BMGL Komm. St. 2008 = 214.452,00)“*

Als Begründung wurde angeführt, die Kommunalsteuer für die Jahre 2007 und 2008 berechne sich unter Berücksichtigung der Abänderung des Bescheids vom 10.04.2013 mit Beschwerdevorentscheidung vom 16.6.2020 und unter Außerachtlassung der für Werkverträge rechtswidrig vorgeschriebenen Kommunalsteuer wie folgt:

[...]

Die Beschwerdevorentscheidung vom 16. Juni 2020 weise für das Jahr 2007 eine Bemessungsgrundlage von 277.577,00 € und für 2008 von 255.145,00 € aus.

Der Prüfbericht des Finanzamts vom 27. April 2012 zu Steuernummer ***StNr*** weise für die oben genannten Personen, die in der Tabelle ersichtlichen Bemessungsgrundlagen aus.

Eben diese Bemessungsgrundlagen der oben aufgelisteten Personen hätten zu Unrecht Eingang in die Gesamtbemessungsgrundlage der Beschwerdevorentscheidung vom 16.06.2020 gefunden.

Die Gesamtbemessungsgrundlage der Beschwerdevorentscheidung vom 16. Juni 2020 hätte ohne die Bemessungsgrundlagen der oben genannten Personen erfolgen müssen, zumal all diese Personen auf Werkvertragsbasis für die Beschwerdeführerin im Jahr 2007 tätig gewesen seien. Die korrekten Bemessungsgrundlagen für die Jahre 2007 und 2008 seien daher wie oben dargestellt zu ermitteln gewesen.

Die Beschwerdeführerin weise außerdem darauf hin, dass sie sämtliche Zeugenanträge:

P7, p.A. ***AdrP7***;
P22 ***P2*** (***P2***), p.A. ***AdrP2***;
P9, p.A. ***AdrP9***
P3 p.A. ***AdrP3***
P5, p.A. ***AdrP5***
P6, p.A. ***AdrP6***

ebenso wie die Parteieneinvernahme des GF der Beschwerdeführerin, Herrn ***Gf***, aufrecht halte.

Soweit für die Beschwerdeführerin ersichtbar, seien diese beantragten Zeugen nie unmittelbar im Zuge dieses Verfahrens vernommen worden. Die Beschwerdeführerin weise auf die Wesentlichkeit der Zeugeneinvernahmen hin, zumal es inhaltlich um die Überprüfung von Art und Ausmaß von deren faktisch gelebten Auftragsverhältnissen gehe.

Auch im Verfahren zu der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 18.02.2019 betreffend DB/DZ und Haftung für Lohnsteuer 2006 bis 2008 seien die beantragten Zeugen nicht einvernommen worden. Eine entsprechende Einvernahme hätte voraussichtlich zu einem anderen Urteilsergebnis geführt. Diese Entscheidung sei im Aktenverzeichnis des Vorlageberichtes dieses Verfahrens vom 26.01.2021 angeführt.

Die Beschwerdeführerin weise darauf hin, dass die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 18.02.2019 betreffend DB/DZ und Haftung für Lohnsteuer 2006 bis 2008 keine rechtlichen Vorfragen dieses Verfahrens löse, zumal die beiden Verfahren keinerlei Bindungswirkung zueinander entfalten würden.

Eine Einstufung in das ASVG sei außerdem bisher durch die ÖGK unterblieben.

In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung gab der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, Herr ***Gf***, nach Belehrung gemäß § 174 BAO Folgendes bekannt: Die Beschwerdeführerin betreibe das Gewerbe der Gebäudereinigung seit 2004. Darunter fielen Hausbetreuung, Büroreinigung, Gartenpflege und in den Streitjahren auch die Reinigung von Zügen der ***2*** Bahn. Hinsichtlich der WerkvertragsnehmerInnen erklärte er, dass sehr wohl schriftliche Werkverträge mit diesen abgeschlossen worden seien, in denen Stundensatz bzw. Pauschalentgelt festgelegt wurden seien. Soweit Stiegenhäuser zu reinigen gewesen seien, sei pro Stiegenhaus einem Werkvertragsnehmer ein Auftrag erteilt worden. Diese Werkvertragsnehmer seien auch für andere Reinigungsunternehmen tätig gewesen. Die Überprüfung der Ordnungsmäßigkeit der Reinigungsleistung habe in diesen Fällen den Eigentümern obliegen. Bei den Zügen sei es folgendermaßen gewesen: Diese seien am Südbahnhof abgestellt worden; ein Werkvertragsnehmer habe den Auftrag gehabt, in etwa 3

Waggons pro Tag zu reinigen. Die Ordnungsmäßigkeit sei in diesem Fall von der ***2*** Bahn überprüft worden.

Über Befragen durch den Vertreter der belangten Behörde, Herrn ***1AB***, BSc, laut Erkenntnis des BFG vom 18. Februar 2019, RV/7101552/2015, habe es keine Werkverträge gegeben, erklärte der Geschäftsführer, dass es sehr wohl Werkverträge gegeben habe, er diese aber nicht mehr habe.

Über weitere Befragung des Vertreters der belangten Behörde gab der Geschäftsführer bekannt, Frau ***P22*** ***P2*** sei für mehrere Auftraggeber selbständig tätig gewesen. Im Unternehmen seien rund 20 bis 25 Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen beschäftigt gewesen. Für diese habe es einen Objektleiter gegeben, der auch die Arbeitseinteilung vorgenommen habe. Jeder Mitarbeiter, jede Mitarbeiterin habe aber ihre eigenen fixen Objekte gehabt. Reinigungsmittel seien von den Werkvertragsnehmern und Werkvertragsnehmerinnen verrechnet worden. Das Unternehmen verkaufe auch Reinigungsmittel an andere Reinigungsfirmen, bzw. – soweit verlangt – Handseife, Desinfektionsmittel, Papierhandtücher, an die Auftraggeber. Die Honorarnoten seien von den Werkvertragsnehmern und Werkvertragsnehmerinnen und nicht vom Unternehmen der Beschwerdeführerin erstellt worden.

Über Befragen der rechtsfreundlichen Vertreterin der Beschwerdeführerin gab der Geschäftsführer an, dass Frau ***P7*** auch Aufträge abgelehnt habe, weil sie andere Aufträge von anderen Auftraggebern gehabt habe.

Die Bezahlung sei bei den Zügen pro Waggon erfolgte. Bei den Stiegenhäusern seien die Quadratmeter auf Stundenlöhne umgerechnet worden, um ein Leistungsentgelt zu ermitteln. Der Preis sei mit dem Auftraggeber der Beschwerdeführerin vereinbart und nach Abschlag eines rund 10%igen Pauschales den Werkvertragsnehmern und Werkvertragsnehmerinnen angeboten worden, die diesen Vertrag hätten annehmen oder auch ablehnen können. Die monatlichen Honorarnoten seien von den Werkvertragsnehmern und Werkvertragsnehmerinnen erstellt worden. Das Entgelt sei ihnen nach Vorlage der Honorarnoten überwiesen worden. Weder den Arbeitnehmerinnen noch den Werkvertragsnehmern und Werkvertragsnehmerinnen seien Fahrzeuge zur Verfügung gestellt worden. Die Zeiteinteilung sei den Werkvertragsnehmern und Werkvertragsnehmerinnen obliegen. Wenn diese mit ihren Aufträgen früher fertig gewesen seien, habe das am Honorar nichts geändert. Protokollisten, in denen die Reinigung kontrolliert werde, würden erst seit der Pandemie geführt. Habe es Beschwerden, gegeben, dass nicht ordentlich geputzt worden sei, sei das an die Werkvertragsnehmer und Werkvertragsnehmerinnen weitergegeben worden. Diese hätten das in Ordnung bringen müssen. Seien die Werkvertragsnehmer und Werkvertragsnehmerinnen erkrankt, hätten sie selbst für Vertretung sorgen müssen. Wäre keine Vertretung geschickt worden, hätte das Unternehmen der Beschwerdeführerin die

Reinigung übernehmen müssen. Die Vertretungsmöglichkeit hätten selbstverständlich alle Werkvertragsnehmer und Werkvertragsnehmerinnen gehabt, und sei diese auch genutzt worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Betreffend Kommunalsteuer 2007 und 2008

Die Beschwerdeführerin wurde mit Erklärung vom 17.03.2006 errichtet. Ihr Geschäftsführer ist Herr ***Gf***, der auch ihr 100%iger Gesellschafter ist. Mit Einbringungsvertrag vom 26.04.2006 brachte er sein nicht protokolliertes Einzelunternehmen nach Art III UmgrStG (nicht rückwirkend) in die beschwerdeführende Gesellschaft ein. Die Beschwerdeführerin war nur für einen Teil des Jahres 2006 als Dienstgeberin anzusehen.

Die Beschwerdeführerin betreibt ein Reinigungsunternehmen, welches hauptsächlich Büro- und Gebäudereinigungsaufträge übernimmt. Im Streitzeitraum wurden auch Züge der ***2*** Bahn gereinigt.

Während von der Beschwerdeführerin eine Reihe von Reinigungskräften als Dienstnehmer und Dienstnehmerinnen behandelt und abgerechnet wurden, beschäftigte sie weitere Personen, welche sie als Werkvertragsnehmer und Werkvertragsnehmerinnen einstufte. Schriftliche Verträge zu den einzelnen „Werken“ wurden nicht vorgelegt und wurden offenbar auch nicht abgeschlossen.

Laut übereinstimmenden Aussagen wurde bei den als Werksvertragsnehmern ausgewiesenen Personen zunächst telefonisch angefragt, ob sie die Reinigung eines bestimmten Objektes zu einem bestimmten Preis übernehmen wollten. Waren sie daran interessiert, so wurde ihnen vom Gesellschafter-Geschäftsführer das Objekt mit dem Hinweis, zu welchen Zeiten die Reinigung zu erfolgen habe, gezeigt, und sie bekamen einen Schlüssel für das Objekt, den sie nicht an Unberechtigte weitergeben durften. Sie waren aber nicht verpflichtet, die angebotene Reinigungsleistung zu übernehmen; bei Ablehnung konnte es ihnen lediglich passieren, dass sie keine weiteren Angebote erhielten.

Die den Werkvertragsnehmern und Werkvertragsnehmerinnen gemachten Vorgaben richteten sich nach den Vorgaben des jeweiligen Auftraggebers. Die für die Reinigung benötigten Utensilien wurden entweder vom Auftraggeber der Beschwerdeführerin oder der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt. Sollte der Werkvertragsnehmer oder die Werkvertragsnehmerin die Reinigungsmittel selbst besorgt haben, so konnte er diese gesondert in Rechnung stellen. Von der Beschwerdeführerin wurden an die

Werkvertragsnehmer und Werkvertragsnehmerinnen die um rund 10% gekürzten dem Auftraggeber der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellten Honorare weitergegeben.

In den Rechnungen der Werkvertragsnehmer und Werkvertragsnehmerinnen werden keine Objektadressen oder Stunden ausgewiesen. Es finden sich nur allgemeine Umschreibungen wie: „diverse Reinigungstätigkeiten“, „Reinigungstätigkeiten“, „Liefer- und Reinigungstätigkeiten“, „Objektreinigung“, „Dienstleistungen“, „Unterhaltsreinigung“. Es ging aber aus den Besprechungen mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer hervor, die Reinigung welcher Objekte er dem jeweiligen Werkvertragsnehmer überlassen hat.

Vom Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin wurde weder überprüft, wie lange sich die auf Werkvertragsbasis tätige Reinigungskraft in dem zu reinigenden Objekt aufhielt, noch, ob sie die Reinigungsarbeiten selbst ausführte oder durch eine Vertretung ausführen ließ. Soweit die Reinigungskräfte auf Werkvertragsbasis tätig waren, hatten sie keine fixen Arbeitsstunden, sie mussten sich lediglich an die vom Auftraggeber der Beschwerdeführerin vorgegebenen Zeiten (bspw. außerhalb der Bürozeiten) halten. Es wurden (generell) keine Protokolllisten geführt, in denen die Reinigung kontrolliert wurde. Die auf Werkvertragsbasis tätigen Reinigungskräfte waren für das jeweilige zu reinigende Objekt allein zuständig und arbeiteten in diesem Objekt nicht gemeinsam mit anderen nichtselbständig tätigen Reinigungskräften.

Beschwerden der Auftraggeber der Beschwerdeführerin über nicht ordnungsgemäß vorgenommene Reinigungen wurden entweder von den Auftraggebern direkt an die jeweilige Reinigungskraft gerichtet oder von der Beschwerdeführerin mit dem Auftrag, den Missetand zu beseitigen, weitergegeben. Die auf Werkvertragsbasis agierende Reinigungskraft hatte dann die Herstellung des laut Vertrag geforderten Zustandes selbständig – ohne Verrechnungsmöglichkeit des dabei entstandenen zeitlichen Mehraufwandes – vorzunehmen.

Die Kontrolle der Reinigungsleistungen erfolgte in erster Linie durch den Auftraggeber der Beschwerdeführerin, Kontrollen vor Ort durch den Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin fanden offensichtlich nur vereinzelt statt.

Folgenden Personen wurden aufgrund der von ihnen vorgelegten Honorarnoten in nachfolgend angeführten Zeiträumen folgende Beträge überwiesen bzw. bar ausbezahlt:

Name	Zeitraum	Betrag
p6	01.01. - 29.02.2008	3.935,00 €
p3	01.10. -. 18.12.2007	3.696,00 €

P1	01.04. – 31.11.2007	6.845,00 €
	01.01. – 29.02.2008	2.037,00 €
P9	01.12. – 31.12.2008	1.389,50 €
P7	01.08. – 31.08.2007	639,00 €
	01.01. – 29.02.2008	675,00 €
	01.05. – 31.12.2008	3.405,00 €
P5	01.03. – 30.11.2007	22.375,00 €
	01.02. – 29.02.2008	1.370,00 €
	01.05. -31.12.2008	3.405,00 €
Name	Zeitraum	Betrag
P4	01.04. – 30.11.2007	15.800,00 €
	01.01. – 31.01.2008	1.550,00 €
P2	01.10. – 31.12.2007	9.331,00 €
	01.01. – 31.12.2008	38.741,50 €

Von den auf Werkvertragsbasis agierenden Reinigungskräften waren ***P1***, ***P3***, ***P4***, ***P5*** und ***P6*** bei der Beschwerdeführerin auch als nichtselbständig tätige Reinigungskräfte angestellt. Als Dienstnehmer und Dienstnehmerinnen unterstanden sie der Aufsicht eines Objektleiters, der ihre Arbeit kontrollierte und auch die Arbeitseinteilung vornahm. Grundsätzlich waren aber auch die nichtselbständig tätigen Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen für fixe Objekte zuständig. Sie hatten aber eine ihrer Wochenarbeitszeit entsprechende Anwesenheitspflicht und waren verpflichtet, an Gesprächen betreffend Arbeitseinteilung und Vertretung für andere Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen teilzunehmen.

Bei ***P4***, ***P5*** und ***P10*** handelt es sich um Angehörige des Gesellschafter-Geschäftsführers.

Die als Werkvertragsnehmer agierenden Reinigungskräfte erledigten, ebenso wie die von der Beschwerdeführerin als Dienstnehmer behandelten Personen, einfache Reinigungsleistungen in Gebäuden wie Staubsaugen, Sanitäranlagen reinigen, Stiegenhäuser aufwaschen.

Sowohl Frau ***P8*** als auch Frau ***P7*** waren für weitere Auftraggeber tätig, wobei Frau ***P7*** neben ihrer Tätigkeit für die Beschwerdeführerin in den Jahren 2007 und 2008

dabei rund 15.000 € Umsatz lukrierte. Frau ***P8*** war auch als Vertretung für Frau ***P7*** tätig.

P10 erhielt von der Beschwerdeführerin nach ihren diesbezüglich glaubwürdigen Ausführungen im Jahr 2007 für Reinigungsleistungen insgesamt 3.296 € (1.064 €, 1.204 €, 728 € und 300 €).

Frau ***P2*** und ihrer Tochter ***P9*** teilten sich – ebenso wie Herr ***P5*** mit Frau ***P3*** – die Reinigungstätigkeiten untereinander auf.

Soweit die Reinigung nicht durch den die Honorarnote legenden Werkvertragsnehmer, sondern seinen Vertreter durchgeführt wurde, war der Werkvertragsnehmer für die Entlohnung seines Vertreters zuständig.

1.2. Betreffend Kommunalsteuer 2006

Der Vorlageantrag betreffend die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2006 wurde von der rechtsfreundlichen Vertretung der Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 19.07.2023 zurückgezogen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Aussagen des Gesellschafter-Geschäftsführers der Beschwerdeführerin und den einvernommenen Zeugen und Zeuginnen, sowie folgender Beweiswürdigung:

Das Angehörigenverhältnis mit den genannten Personen wurde vom Gesellschafter-Geschäftsführer bestätigt. Es handelt sich bei diesen Personen um den Sohn, die Ehefrau und die Schwägerin des Gesellschafter-Geschäftsführers.

Wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer behauptet, es habe schriftliche Werkverträge gegeben, so widerspricht dies den Aussagen aller anderen einvernommenen Zeugen. Auch der Umstand, dass im gesamten Verfahren – von der GPLA bis zur mündlichen Verhandlung im Beschwerdeverfahren – kein einziger Werkvertrag vorgelegt werden konnte, spricht gegen das Vorliegen von schriftlichen Werkverträgen.

Es wird vielmehr davon ausgegangen, dass die zu erledigenden Reinigungsaufgaben anlässlich der Besichtigung des jeweils zu reinigenden Objektes und in der Folge auch mit den Auftraggebern der Beschwerdeführerin besprochen wurden.

Sämtliche Zeugen sagten übereinstimmend aus, dass Ihnen die Schlüssel zu den einzelnen Objekten vom Gesellschafter-Geschäftsführer anlässlich der Besichtigung des jeweiligen Objektes übergeben wurden. Dass sie diese nicht weitergeben durften, kann wohl nur so

verstanden werden, als dass sie diese niemand Unbefugtem bzw. nur an vertrauenswürdige Personen (möglicherweise nach Absprache mit dem Geschäftsführer) weitergeben durften. Eine derartige Vorgangsweise ist im Hinblick auf den Schutz des jeweiligen Auftraggebers der Beschwerdeführerin durchaus verständlich und sagt nichts über Vertretungsmöglichkeiten aus.

Dass es zu derartigen Vertretungen kam, zeigt sich in den durchaus glaubwürdigen Aussagen von Frau ***P2*** und ihrer Tochter, Frau ***P9***, die sich bei den Reinigungsarbeiten mit Wissen des Gesellschafter-Geschäftsführers immer wieder vertraten. Dafür spricht auch das von Frau ***P2*** im Jahr 2008 verrechnete Honorar in Höhe von 38.741,50 €, das aufgrund seiner Höhe Reinigungsleistungen enthalten muss, die bei Annahme eines kalkulierten Stundenlohnes von 7 bis 8 € die Kapazität einer einzelnen Person bei weitem überschreiten. Das gleiche gilt auch für die Honorare von Herrn ***P5*** (der ebenfalls angab, sich mit seiner Frau ***P3*** die Reinigungsaufträge aufzuteilen) für Reinigungsleistungen im Zeitraum März bis November 2007 in Höhe von 22.375,00 € und von Frau ***P4*** für Reinigungsleistungen im Zeitraum April bis November 2007 in Höhe von 15.800,00 €.

Soweit in den Aussagen der einzelnen Werkvertragsnehmer und Werkvertragsnehmerinnen nachweislich durchgeführte Vertretungen ausgeschlossen werden, ist das eher darauf zurückzuführen, dass eine durch die Beschwerdeführerin organisierte Vertretung bei der Reinigung von an die Werkvertragsnehmer und Werkvertragsnehmerinnen übertragenen Reinigungsobjekte ausgeschlossen war, und sie sich für Vertretungen im privaten Bereich jemanden suchen mussten, was auch von den Zeugen insofern bestätigt wurde, als sie die Mithilfe bei Reinigungstätigkeiten durch ihre Angehörigen anführten. Da davon auszugehen ist, dass mit den Werkvertragsnehmern und Werkvertragsnehmerinnen im Wesentlichen (mit Ausnahme des jeweils zu reinigenden Objektes) übereinstimmende Vereinbarungen getroffen wurden, ist davon auszugehen, dass sich diese durchaus vertreten lassen durften (wie nachweislich Frau ***P2***), keine fix vereinbarten Arbeitsstunden abzuleisten hatten und sie sich auch an keinen fixen Dienstplan zu halten hatten (vgl. Aussagen von Frau ***P10*** und Frau ***P1***).

Die Angaben des Gesellschafter-Geschäftsführers der Beschwerdeführerin, dass die auf Werkvertragsbasis tätigen Reinigungskräfte entsprechend den vorher vereinbarten Honoraren für die jeweiligen zu reinigenden Objekte entlohnt wurden, wurde von Frau ***P8*** in ihrer Zeugenaussage bestätigt.

Sämtliche Zeugen gaben auch an, dass die Honorarnoten von den jeweiligen Werkvertragsnehmern selbst erstellt wurden, und ihnen das Honorar erst nach Übermittlung der Honorarnote überwiesen bzw. bar ausbezahlt wurde.

Im Hinblick auf Ungereimtheiten in den Aussagen der einzelnen Zeuginnen ist zu berücksichtigen, dass die Zeuginnen teilweise auch in einem Dienstverhältnis beschäftigt waren, und sie im Rahmen ihrer Zeugenaussage möglicherweise diese Zeiten vermischten.

Dass die auf Werkvertragsbasis tätigen Reinigungskräfte nicht gemeinsam mit den nichtselbständig tätigen Reinigungskräften arbeiteten, ergibt sich bereits aus dem Organisationsaufbau. Die nichtselbständig tätigen Reinigungskräfte oblagen der Aufsicht eines Objektleiters, der die Arbeiten einteilte und Vertretungsdienste zwischen den einzelnen Reinigungskräften organisierte, während sämtliche Werkleistungen den Aussagen der Zeugen zufolge ausschließlich mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer vereinbart wurden.

Der Umstand, dass die Beweiswürdigung jener im Erkenntnis des BFG vom 18.02.2019, RV/7101552/2015, teilweise entgegensteht, ergibt sich in erster Linie aus der nunmehr vom Gesellschafter-Geschäftsführer erstmals getätigten Aussage, die im Hinblick auf die Organisation der Reinigungstätigkeiten und die Vereinbarungen mit den einzelnen Reinigungskräften durchaus plausibel erscheint und die Aussagen der einzelnen Zeugen in einem anderen Licht erscheinen lässt.

Auch der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Beschluss vom 12.06.2019, Ra 2019/13/0057, bezüglich Zurückweisung der Revision gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes 18.02.2019, RV/7101552/2015, in den Punkten 4 bis 6 lediglich Folgendes festgehalten:

„4 Im vorliegenden Fall der Beurteilung von Reinigungskräften als Dienstnehmer im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 enthält das Vorbringen zur Zulässigkeit der Revision (§ 28 Abs. 3 VwGG) keine Bezugnahmen auf die in anderen Teilen der Revision als Aktenwidrigkeit geltend gemachte Zugrundelegung eines falschen Betrages (Differenz: EUR 400,--) bei der Berechnung eines der strittigen Abgabebeträge (der sich trotz eines Schreibfehlers im Spruch der angefochtenen Entscheidung klar auf das Jahr 2008 bezieht) und auf die in den Revisionsgründen enthaltene Behauptung, das Bundesfinanzgericht sei bei der Auslegung des § 47 Abs. 2 EStG 1988 von zwei Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen.

5 Geltend gemacht werden im Vorbringen zur Zulässigkeit nur behauptete Mängel bei der Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts, zu deren Relevanz hier (auf Seite 22 der Revision) aber nicht ausreichend Stellung genommen wird. Auch die langen Ausführungen in den Revisionsgründen sind im Übrigen zu allgemein, um die verfahrensrechtliche Beurteilung des Falles durch das Bundesfinanzgericht zu widerlegen und die Möglichkeit eines anderen Verfahrensergebnisses aufzuzeigen. Die Beweiswürdigung des Bundesfinanzgerichtes wird zum Teil gar nicht zur Kenntnis genommen (vgl. etwa das Wort "begründungslos" auf Seite 34 der Revision, wo es um den auf Seite 16 des angefochtenen Erkenntnisses sehr ausführlich gewürdigten Beweiswert bestimmter Fragebögen geht).

6 Da mit dem Vorbringen zur Zulässigkeit (§ 28 Abs. 3 VwGG) nicht aufgezeigt wird, dass die Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängt, war die Revision zurückzuweisen.“

Damit steht aber auch der Beschluss des Verwaltungsgerichtshofs vom 12.06.2019, Ra 2019/13/0057, der nunmehr vorgenommenen, teilweise dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 18.02.2019, RV/7101552/2015, widersprechenden Beweiswürdigung nicht entgegen, zumal sich diese auch auf die grundsätzlich glaubwürdige

Zeugenaussage des Alleingesellschafter-Geschäftsführers in Zusammenschau mit den Zeugenaussagen der Reinigungskräfte stützen kann.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

3.1.1. Stattgabe

Gemäß § 1 Kommunalsteuergesetz 1993 unterliegen der Kommunalsteuer die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind.

Gemäß § 2 lit. a Kommunalsteuergesetz 1993 sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 5 Abs. 1 lit. a Kommunalsteuergesetz 1993 ist Bemessungsgrundlage die Summe der Arbeitslöhne, die an die Dienstnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer (Lohnsteuer) unterliegen. Arbeitslöhne sind im Falle des § 2 lit. a Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

Gemäß § 6 erster Satz Kommunalsteuergesetz 1993 ist Steuerschuldner der Unternehmer, in dessen Unternehmen die Dienstnehmer beschäftigt werden.

Gemäß § 9 Kommunalsteuergesetz 1993 beträgt die Steuer 3% der Bemessungsgrundlage.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass das Vorliegen eines Dienstverhältnisses nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 anhand zweier Kriterien, nämlich der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zu beurteilen ist. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das

Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (vgl. etwa VwGH 21.11.2018, Ra 2018/13/0045, mwN).

Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu zahlen (vgl. VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162, mwN).

Beim Begriff des Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 handelt es sich um einen eigenständigen Begriff des Steuerrechts (vgl. VwGH 29.9.2010, 2008/13/0160, VwSlg. 8587/F). Für das Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als Dienstvertrag oder als Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend (vgl. VwGH 19.08.2020, Ra 2020/13/0052; VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071).

In Bezug auf Merkmale, die zur Prüfung der Selbständigkeit oder Unselbständigkeit heranzuziehen sind, können homogene Gruppen gemeinsam beurteilt werden (vgl. VwGH 19.08.2020, Ra 2020/13/0052; 19.9.2007, 2007/13/0071; 20.1.2016, 2012/13/0059). Dass insoweit relevante Unterschiede vorlägen, wird von keiner der Parteien nachvollziehbar dargelegt. Es kann dabei auch nicht entscheidend sein, ob und wieviel von den einzelnen Werkvertragsnehmern bei anderen Auftraggebern verdient wurde.

Die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers (vgl. VwGH 20.1.16, 2012/13/0059; 29.7.10, 2007/15/0223). Hierunter ist stets eine persönliche Weisungsgebundenheit zu verstehen im Unterschied zur sachlichen Weisungsgebundenheit, die sich im Rahmen von Werkverträgen auf das zu erbringende Werk bzw. den Arbeitserfolg bezieht, wie etwa die Verpflichtung, eine Arbeit bis zu einem bestimmten Termin fertigzustellen (vgl. VwGH 28.5.15, 2013/15/0162). Die Entschlussfreiheit muss jedenfalls über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus beschränkt sein (vgl. VwGH 22.02.1996, 94/15/0123 mwN; VwGH 26.01.2017, Ra 2015/15/0064).

Es genügt, dass ein sich zwar nicht in konkreter Form äußerndes, aber durch Kontrollrechte abgesichertes Weisungsrecht besteht, das in der Judikatur mit dem Begriff „stille Autorität“ des Dienstgebers umschrieben werden kann (vgl. VwGH 19.2.2003, 99/08/0054, mwN).

Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet. Der Arbeitnehmer verspricht nicht die Ausführung einzelner Arbeiten, sondern stellt seine Arbeitskraft zur Verfügung (vgl. VwGH 28.05.2009, 2007/15/0163; 28.10.2010, 2007/15/0177; 18.10.2017, Ra 2017/13/0066; 21.11.2018, Ra 2018/13/0045). Hiervon muss die sachliche und technische Weisungsbefugnis unterschieden werden, die etwa im Rahmen eines

Werkvertrages ausgeübt wird und sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Leistung bezieht (vg. VwGH 20.01.2016, 2012/13/0059; 21.11.2018, Ra 2018/13/0045). Für eine persönliche Weisungsgebundenheit spricht:

- Verpflichtung zur persönlichen Leistungserbringung: keine Möglichkeit, sich vertreten zu lassen; ausnahmsweise ist aber eine Vertretungsbefugnis im Rahmen eines Dienstverhältnisses möglich (vgl. VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230 mwN). Welches Gewicht einer vertraglich vereinbarten Vertretungsbefugnis als Indiz für die Selbständigkeit einer Tätigkeit zukommt, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab. Stellt sich die Frage eines Ersatzes nur im Falle einer allfälligen Verhinderung, liegt kein generelles Vertretungsrecht vor (VwGH 27.8.20, Ra 2019/13/0028). Kommt eine Vertretung etwa auf Grund der betrieblichen Abläufe, der Art der Tätigkeit oder deren Entlohnung tatsächlich nicht in Betracht, kann die vereinbarte Vertretungsmöglichkeit ihre sonst bestehende Indizwirkung gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses unter Umständen zur Gänze verlieren (VwGH 18.10.17, Ra 2017/13/0066);
- Unterwerfung unter die betrieblichen Kontroll- und Ordnungsvorschriften sowie unter das Disziplinarrecht;
- keine Möglichkeit, die Annahme weiterer Arbeiten zu verweigern;
- die Verpflichtung, die jeweils zugewiesenen Arbeiten zu übernehmen (vgl. VwGH 28.09.2004, 2000/14/0094 mwN);
- Vereinbarung eines Stundenhonorars (stRspr; vgl. VwGH 02.02.2010, 2009/15/0191 mwN);
- keine ständig wechselnden Auftraggeber (vgl. Jakom/*Ebner* EStG, 2023, § 47 Rz 6).

Sämtliche Zeugen sagten aus, dass den als Werkvertragsnehmern tätigen Reinigungskräften das jeweilige Objekt vom Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin gezeigt und dabei die Vorgaben des Auftraggebers der Beschwerdeführerin weitergegeben wurden. Darüberhinausgehende Anweisungen wurden nicht erteilt.

Indem der Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin lediglich die Vorgaben seiner Auftraggeber weitergab, hat er keine über die sachliche und technische Weisungsbefugnis hinausgehenden Weisungen erteilt.

Darüber hinaus war es den als Werkvertragsnehmern tätigen Reinigungskräften jederzeit möglich, einen Auftrag nicht anzunehmen. Sie bestimmten somit über die Art und Anzahl der von ihnen zu reinigenden Objekte. Einige von ihnen wurden auch für mehrere Auftraggeber tätig und warben auch auf verschiedenen Internetseiten um Reinigungsaufträge.

Im Hinblick darauf, dass sich die als Werkvertragsnehmer tätigen Reinigungskräfte im Rahmen der durch den Auftraggeber der Beschwerdeführerin vorgegebenen Zeiten ihre Arbeitszeit selbst einteilen konnten, unzureichende Reinigungsleistungen auf eigene

Rechnung in Ordnung zu bringen hatten, aber auch keine fixen Arbeitsstunden oder einen Arbeitsplan einzuhalten hatten, ist davon auszugehen, dass sie nicht weisungsunterworfen waren.

Eine organisatorische Eingliederung wird nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes durch jede nach außen als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt (vgl. VwGH 23.09.2010, 2010/15/0121). Der Arbeitnehmer muss Teil des geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sein. Hierfür spricht insbesondere, wenn

- der Arbeitnehmer an einen bestimmten Arbeitsort gebunden ist und er seine Tätigkeit am Arbeitsplatz im Betrieb des Arbeitgebers ausübt; diesen beiden Merkmalen kommt dann keine wesentliche Bedeutung zu, wenn die Arbeitsleistung im Wesentlichen außerhalb der dem Auftraggeber zugerechneten örtlichen Einrichtungen erbracht wird (vgl. VwGH 20.12.2000, 99/13/0223 mwN).
- er zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden verpflichtet ist (Mindeststundenleistung, Abrufbereitschaft, Einteilung der Arbeitszeit durch den Arbeitgeber); die Möglichkeit einer flexiblen Arbeitszeiteinteilung (innerhalb gewisser zeitlicher Grenzen) spricht weder gegen das Bestehen einer persönlichen Abhängigkeit der Beschäftigten noch gegen deren Eingliederung in den Betrieb (vgl. VwGH 02.02.2010, 2009/15/0191). Das kurzfristige einvernehmliche Vereinbaren der Arbeitszeit ist auch bei Gelegenheitsarbeitern anzutreffen und spricht nicht entscheidend für die Selbständigkeit der betroffenen Mitarbeiter (vgl. VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200). Gerade ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten des Auftraggebers (nach dessen Bedarf) bringt eine Eingliederung in dessen Unternehmensorganismus zum Ausdruck (vgl. VwGH 18.10.2017, Ra 2017/13/0066);
- Arbeitsmittel direkt vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden (vgl. VwGH 21.11.2018, Ra 2018/13/0045);
- der Arbeitgeber die Planung und Vorbereitung sowie die Kontrolle der Tätigkeit vornimmt bzw. vornehmen lässt;
- eine Zusammenarbeit mit anderen Dienstnehmern erfolgt und bei Beschwerden der Gäste, Geräteausfällen oder anderen Vorkommnissen ein Vorgesetzter kontaktiert wird sowie die Dienstnehmer im Verhinderungsfall beim Arbeitgeber anrufen, der dann aus dem Kreis der Arbeitskollegen für Ersatz sorgt (vgl. VwGH 27.8.2020, Ra 2019/13/0028 – hier: Gastronomiebetrieb; sowie Jakom/*Ebner*, EStG, 2023, § 47 Rz 7).

Im gegenständlichen Fall waren die als Werkvertragsnehmer tätigen Reinigungskräfte stets allein für ein bestimmtes Objekt zuständig und arbeiteten nicht mit Dienstnehmern der Beschwerdeführerin zusammen. Sie waren weder zur Einhaltung von bestimmten Arbeitsstunden verpflichtet noch hatten sie Anwesenheitsverpflichtungen oder waren zu Vertretungen von Arbeitnehmern der Beschwerdeführerin verpflichtet. Die Ordnungsmäßigkeit ihrer Arbeit wurde im Wesentlichen von den Auftraggebern der Beschwerdeführerin überprüft,

Beanstandungen der Reinigungskraft oder dem Gesellschafter-Geschäftsführer mitgeteilt. Mangelhafte Reinigungsleistungen mussten in der Folge von der Reinigungskraft auf eigene Rechnung in Ordnung gebracht werden.

Eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb der Beschwerdeführerin kann daher aus den mündlich getroffenen Vereinbarungen mit den als Werkvertragsnehmern tätigen Reinigungskräften nicht ersehen werden.

Dass es sich bei den zur Überprüfung stehenden Vereinbarungen jeweils um zeitraumbezogene Dauerschuldverhältnisse und nicht um Zielschuldverhältnisse - wie es Werkverträgen entspricht - gehandelt hat, kann weder den Zeugenaussagen noch den im Rahmen der GPLA getroffenen Feststellungen entnommen werden. Dabei ist zu beachten, dass neben den über mehrere Monate dauernden Vereinbarungen, die aber – wie bereits oben dargestellt – keinesfalls nur von einer Reinigungskraft hätten erfüllt werden können, nur solche für wenige Monate (in der Regel 2 Monate) getroffen wurden. Der Umstand, dass diese Reinigungskräfte immer wieder nur kurzfristig zum Einsatz kamen, spricht gegen ein Dauerschuldverhältnis und dafür, dass sie immer wieder Aufträge von der Beschwerdeführerin übernommen haben. Sämtliche Zeugen haben aber übereinstimmend ausgesagt, dass die als Werkvertragsnehmer tätigen Reinigungskräfte nicht verpflichtet waren, die ihnen angebotenen Aufträge zu übernehmen.

Darüber hinaus ist in Fällen, in denen die beiden Kriterien der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen. (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018). Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten.

Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen (vgl. zur inhaltsgleichen Regelung des § 47 Abs. 3 EStG 1972 VwGH 14.6.1988, 88/14/0024).

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

Im gegenständlichen Fall konnten die im Werkvertrag tätigen Reinigungskräfte durch die Annahme oder Ablehnung eines Auftrages sowohl bei der Beschwerdeführerin als auch bei anderen Reinigungsfirmen die Höhe ihrer Einnahmen selbst bestimmen. An Ausgaben fielen für sie zunächst nur die Fahrtkosten zu den jeweiligen Reinigungsobjekten an, deren Höhe sie ebenfalls durch die freie Wahl ihres Transportmittels bestimmen konnten. Sie hatten aber auch im Hinblick darauf, dass jeweils nur die Reinigung eines bestimmten Objektes zu einem vorher bestimmten Entgelt vereinbart war, den Aufwand einer für sie in Vertretung tätigen Reinigungskraft zu tragen.

Außerdem ist auch zu bedenken, dass es sich bei einigen Werkvertragsnehmern um Angehörige des Gesellschafter-Geschäftsführers gehandelt hat.

Das zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer und diesen Personen bestehende Naheverhältnis gebietet es, behauptete Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben - so die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl. VwGH 16.12.2010, 2007/15/0013; 26.04.2012, 2008/15/0315, je mwN). Wenn eine schriftliche Vereinbarung nicht vorliegt, so müssen doch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (vgl. bspw. VwGH 03.01.2023, Ra 2021/15/0107).

Da es über die getroffenen Vereinbarungen keine schriftliche Dokumentation gibt, und es - wie den übereinstimmenden Zeugenaussagen sowie den vorgelegten Honorarnoten über Honorare in monatlich unterschiedlicher Höhe zu entnehmen ist - auch keine Vereinbarungen über wöchentlich zu erbringende Arbeitsstunden und fixe Stundenlöhne gibt, kann nicht davon ausgegangen werden, dass entgegen den ausdrücklich dargelegten Absichten der Vertragspartner Dienstverhältnisse begründet wurden.

Aus dem oben dargestellten Gesamtbild der zwischen der Beschwerdeführerin und den als Werkvertragsnehmern tätigen Reinigungskräften geschlossenen Vereinbarungen ergibt sich daher, dass im Hinblick darauf, dass jeweils die Reinigung einzelner Objekte zu einem vorher bestimmten Honorar vereinbart war, sehr wohl jeweils eine Leistungsvereinbarung getroffen und nicht ein Dienstverhältnis begründet wurde.

3.1.2. Betreffend Gegenstandsloserklärung:

Gemäß § 256 Abs. 3 BAO ist eine Beschwerde mit Beschwerdevereinscheidung (§ 262 BAO) oder mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären, wenn sie zurückgenommen wird.

Gemäß § 264 Abs. 4 lit. d BAO ist § 256 BAO (Zurücknahme) für Vorlageanträge sinngemäß anzuwenden.

Gemäß § 264 Abs. 3 dritter Satz BAO gilt bei Zurücknahme eines Vorlageantrages die Bescheidbeschwerde wieder als durch die Beschwerdeverentscheidung erledigt.

Da die beschwerdeführende Partei in ihrem Schriftsatz vom 19.07.2023 den Vorlageantrag, soweit er die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Kommunalsteuer 2006 betrifft, zurückgezogen hat, war dieser insoweit gemäß § 264 Abs. 4 lit. d BAO iVm § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos zu erklären.

Die Beschwerde gilt daher insoweit durch die Beschwerdeverentscheidung vom 16.06.2020 als erledigt.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis bzw. einen Beschluss 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.

Die Beurteilung der Frage, ob die Tätigkeit der angeführten Reinigungskräfte selbständig oder nicht selbständig ausgeübt wurde, beruht in erster Linie auf der getroffenen Beweiswürdigung und stellt insoweit keine Rechtsfrage dar. Da die Subsumtion des festgestellten Sachverhaltes unter die angeführten gesetzlichen Bestimmungen unter Beachtung der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes getroffen wurde, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Die Gegenstandsloserklärung des Vorlageantrages ergibt sich aus den zitierten gesetzlichen Bestimmungen.

Wien, am 6. September 2023