

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerden der A. C. und A. D., Adresse, vertreten durch Mag. S., RA in Adresse, vom 17.03.2015, gegen die Bescheide des Finanzamts Wien 12/13/14/ Purkersdorf vom 17.02.2015 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2011 sowie Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2011, nach durchgeführter mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die bekämpften Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Bei den Bf fand betreffend 2011 eine Außenprüfung (AP) statt.

Das Finanzamt (FA) stellte der AP folgend in den Erstbescheiden die als Kleinunternehmer steuerfreien Umsätze mit EUR 39.000,00, und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO) mit EUR 9.204,07 (nach Berücksichtigung des Grundfreibetrags) fest.

Laut Bescheidbegründung ging die Behörde aG der durchgeführten AP davon aus, dass die Reinigungsagentur XY (Beteiligte A. C. zu 70% und A. D. zu 30%) an diverse Kunden in Ort Reinigungskräfte vermittele. Es handle sich allerdings nicht um eine Vermittlungstätigkeit, in deren Rahmen die Reinigungskräfte selbständig tätig waren, die Reinigungskräfte seien

nichtselbständig im Rahmen eines Dienstverhältnisses tätig gewesen.

Die Reinigungsdienste seien wie folgt abgewickelt worden:

Die Kundenakquise sei ausschließlich durch C. A. durchgeführt worden. Sie habe die Reinigungskräfte den Kunden vorgestellt und bezüglich der jeweiligen Tätigkeiten instruiert. Es habe Einsatzpläne gegeben und im Krankheitsfall bei Unzufriedenheit des Kunden habe Fr. A. für Ersatz gesorgt und die Einsatzpläne adaptiert.

Die Rechnungen seien entweder an ein auf der Rechnung bekannt gegebenes Konto überwiesen worden oder bar an die Reinigungskräfte bezahlt worden. Der Geldbetrag sei von der Reinigungskraft in einem Safe mit einem Vermerk eingelegt worden. Hiefür lägen keine Belege vor.

Der in Rechnung gestellte Stundensatz habe EUR 12,00 pro Stunde betragen und sei im Laufe des Jahres 2013 auf EUR 13,00 pro Stunde erhöht worden. Diese Beträge seien von der Reinigungsagentur vereinnahmt worden. Von diesem Betrag hätten die Reinigungskräfte in regelmäßigen Abständen (ca. jede 2. Woche) EUR 7,60 pro Stunde erhalten.

Zwischen den Bf und den Reinigungskräften hätten Dienstverhältnisse bestanden. Diese seien nicht als Subunternehmer selbständig tätig gewesen.

Die Reinigungskräfte seien in den geschäftlichen Organismus im Sinne einer Abhängigkeit von den Bf eingegliedert gewesen. Dies zeige sich zB durch die Vorgabe von Arbeitszeit und Arbeitsort durch die Bf sowie durch die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. Es gebe genaue Arbeitsanweisungen, welche Tätigkeiten bei wem durchzuführen seien.

Die Reinigungskräfte seien an Arbeitsort und Arbeitszeit entsprechend dem vorgegebenen Arbeitsplan gebunden gewesen. Die Kunden hätten zur Inanspruchnahme einer Leistung direkt die Bf kontaktiert, welche daraufhin die entsprechende Einteilung vorgenommen hätten. Die Vereinbarungen, welche die Bf mit den jeweiligen Kunden getroffen hätten, zielten nicht darauf ab, eine selbständige Reinigungskraft zu vermitteln. Auch das vorliegende Abrechnungssystem stelle nicht auf eine einmalige Vermittlungsgebühr für die Bf ab, sondern lukriere laufende Einnahmen pro geleisteter Arbeitsstunde für die Bf.

Die Reinigungskräfte hätten nicht die Möglichkeit gehabt, die von den Bf festgesetzten Vorgänge hinsichtlich der Abrechnung und des von den Bf vorgegebenen Abrechnungsschlüssel abzuändern. Der von den Kunden zu leistende Betrag sei von den Bf festgesetzt und beworben worden. Die Reinigungskräfte hätten zwar bei den Kunden kassiert, mussten diese Beträge jedoch sofort im Tresor deponieren, welche von Fr. A. regelmäßig entnommen würden.

Zweimal pro Monat sei mit den Reinigungskräften abgerechnet worden. Die Gegenleistung für die Dienstleistung Reinigung sei in einem Kuvert übergeben worden, wobei auf der Vorderseite der Abrechnungsvorgang (Grundlohn abzüglich Aufwände für Telefon, Sozialversicherung etc.) vermerkt gewesen sei. Die Reinigungskräfte hätten sämtliche Arbeitsabläufe entsprechend den Vorgaben der Agentur arrangieren müssen. Die Bestimmungsfreiheit der Beschäftigten sei weitgehend ausgeschaltet gewesen. Wirtschaftliche Abhängigkeit der Reinigungskräfte sei zu bejahen, da sie ausschließlich ihre persönliche Arbeitskraft zur Verfügung gestellt hätten. Auch

das ausbezahlte Entgelt spreche für ein Dienstverhältnis.

Gegen die Selbständigkeit der Reinigungskräfte spreche auch das fehlende Unternehmerrisiko. Die Reinigungskräfte hätten über keine unternehmerische Struktur verfügt. Sie hätten ihren Erfolg nicht beeinflussen können. Von ihrem Stundenlohn, der von der Agentur festgesetzt worden sei, seien überdies weitere Beträge, ohne dass die Reinigungskräfte darauf hätten Einfluss nehmen können, abgezogen worden.

Für die Abgabeberechnung ergebe sich, dass sämtliche über bar und Bank zugeflossenen Beträge den Bf zuzurechnen seien.

Es seien Rechnungen von der Reinigungsagentur für die Reinigungsdamen ausgestellt worden, worauf ein Bankkonto der Bf verzeichnet war, wobei die Zahlungen über mehrere Bankkonten, welche allesamt den Bf zuzurechnen sind, abgerechnet worden seien. Auch die Bareinnahmen seien den Bf zuzurechnen.

Die Agentur habe sämtliche Verwaltungstätigkeiten sowie Behördenangelegenheiten und Bankgeschäfte für die Reinigungskräfte übernommen. Diese hätten den Bf die Bankkarten, TANs und Codes übergeben und hätten daher keine Banktransaktionen durchführen können.

Laut Bescheidbegründung war der Umsatz zu schätzen, da im Laufe der AP die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt oder berechnet werden konnten. Die Gewinnermittlung sei gemäß § 4 Abs 3 EStG nach Zufluss/Abfluss Prinzip erfolgt. Es seien EUR 12,00 pro Stunde von den Kunden bezahlt worden, die Reinigungskräfte hätten EUR 7,60 erhalten.

Da keine Unterlagen bzw. Aufzeichnungen übermittelt worden seien (Stundenaufzeichnungen, Kassabuch, Einsatzpläne, Barumsatzlisten etc), bestünden massive Aufzeichnungsmängel, sodass für die Schätzung Unterlagen herangezogen worden seien, die im Zuge der Befragung diverser Reinigungskräfte der AP übermittelt wurden.

Von diesen beiden Listen sei der Mittelwert errechnet worden. Demnach seien 57,60% in bar und 42,40% mittels Banküberweisung bezahlt worden.

Anhand von vorgelegten, erhobenen Stundenaufzeichnungen sei der Bruttoumsatz kalkuliert worden.

Demnach habe eine Reinigungskraft im Durchschnitt 30,30 Stunden pro Woche gearbeitet. Das entspreche einem kalkulierten Umsatz einer Reinigungskraft pro Monat von EUR 1.574,40 (131,2 x 12), wobei die AP davon ausging, dass ab Mai 2011 Umsätze getätigt wurden.

Auf Grund von vorhandenen Unterlagen sei angenommen worden, dass drei Damen für 8 Monate für 12 Euro durchgehend gearbeitet haben und es wurde ein Wert von EUR 39.000,00 ermittelt, wobei auch eine Plausibilitätskontrolle durchgeführt worden sei. Gemäß 184 BAO werden davon 75% Betriebsausgaben (gem. Erklärung) abgesetzt und es ergebe sich demnach ein Gewinn von EUR 9.750,00.

In den Beschwerden wird einerseits vorgebracht, es handle sich bei den Reinigungskräften aus i.w. folgenden Gründen um selbständige Unternehmerinnen:

- keine persönliche Abhängigkeit, sie könnten Aufträge jederzeit und ohne Grund ablehnen
- keine Ordnungsvorschriften über Arbeitszeit, Arbeitsort und arbeitsbezogenes Verhalten

- keine persönliche Arbeitsleistungspflicht; sie könnten sich vertreten lassen
- keine Weisungsgebundenheit, keine Kontrollunterworfenheit
- selbständige Ausübung der Erwerbstätigkeit, eigenes wirtschaftliches Risiko, Zahlungsausfälle der Kunden würden unmittelbar zum Verdienstaufschlag führen
- eigener Kundenkreis, der nur von der Reinigungsunternehmerin und ihren selbst beigezogenen Mitarbeitern und Hilfskräften betreut werde
- eigener Geschäftsbetrieb
- eigene Betriebsmittel (PKW, Kübel, Leitern, Putzmittel, soweit der Kunde nicht die gewünschten Mittel hätte)
- von Anfang an eigene Gewerbeberechtigung
- freie Zeiteinteilung; sie könnten den Ablauf ihrer Tätigkeit selbst regeln und ändern
- die Reinigungskräfte hätten selbständig tätig sein wollen

Zur Schätzung wird vorgebracht, dass die vorgenommene Schätzung inhaltlich nicht nachvollziehbar ist und von den selbst erhobenen Beweisergebnissen abweicht. Die Reinigungskräfte hätten übereinstimmend ausgesagt, „ungefähr 20h für die XY gearbeitet“ zu haben. Hinzu komme, dass die Aufzeichnungen der E. F. beispielsweise selbst nach Auffassung der belangten Behörde inhaltlich nicht nachvollziehbar seien, weil nicht hervorgeht, über welchen Zeitraum die Leistungsdarstellung Gültigkeit habe. Obwohl die von der belangten Behörde durchgeführten Vernehmungen wie erwähnt nur 20 Wochenstunden ergeben hätten, würden im Zuge der Schätzung aber wesentlich höhere Wochenstunden zu Grunde gelegt, ohne dass der angefochtene Bescheid hierfür eine nachvollziehbare, im Instanzenzug überprüfbare Begründung anführen könne.

Es hätte bei der Umsatzsteuer 2011 als Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen der in der bisherigen Steuererklärung 2011 ausgewiesene Betrag für die Reinigungsagentur XY, das sind EUR 16.518,87, angesetzt werden müssen.

Es hätte bei dem Feststellungsbescheid bei dem in der Steuererklärung 2011 sowie der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2011 für die Reinigungsagentur XY ausgewiesene Betrag, nämlich einem Jahresgewinn von EUR 4.199,54, bleiben müssen.

Mit Beschwerdeverordnungen vom 04.03.2016 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen und i.w. ausgeführt, hinsichtlich des Sachverhalts werde auf den BP-Bericht vom 17.02.2015 und die Niederschrift vom 28.8.2014 verwiesen, ebenso auf den Bericht zur GPLA Prüfung vom 12.11.2015. Der Antrag auf Vernehmung der Reinigungsdamen sei für den entscheidungsrelevanten Sachverhalt nicht maßgeblich, da die Schätzung auf nicht vorgelegte Unterlagen und auf Zahlungsflüsse aufgebaut sei und nicht auf die Aussagen der Reinigungskräfte.

Dagegen richten sich die Vorlageanträge vom 04.04.2016. Darin wird i.w. vorgebracht, es spreche für sich, dass sich die belangte Behörde in eine Scheinargumentation flüchte. Inhaltlich

sei zwischen dem FA und den Bf insbesondere strittig, ob die Reinigungsagentur XY selbstständige Reinigungskräfte vermittelte, oder diese Reinigungsunternehmerinnen als Dienstnehmerinnen zu behandeln und im Ergebnis der Agentur zuzurechnen seien. All das habe mit einer Schätzung nichts zu tun. Die belangte Behörde unterlasse es auch weiterhin geflissentlich, darzulegen, welche konkreten Unternehmerinnen der Agentur als Dienstnehmerinnen zugeordnet werden sollen, sodass die Bf nach wie vor nicht in der Lage seien, sich hinreichend zu verteidigen. Die Normadressaten eines Bescheides seien nicht gezwungen, Mutmaßungen darüber anzustellen, welche Personen die Finanzbehörde tatsächlich meine und mit ihrem Bescheid erfassen wolle.

Mit Vorlagebericht vom 24.06.2016 wurden die Beschwerden dem BFG vorgelegt.

Vom FA wurde auch eine GPLA Prüfung betreffend 2011 – 2013 bei den Bf durchgeführt. Dabei war strittig, ob die Reinigungskräfte für die Reinigungsagentur XY als Dienstnehmerinnen oder selbständig tätig waren.

Das FA und das BFG vertraten im Verfahren bezüglich Lohnsteuer- bzw. DB/DZ Pflicht die Ansicht, die Reinigungskräfte seien nichtselbständig tätig gewesen.

Das BFG setzte im vorliegenden Fall das Verfahren mit Beschluss vom 11.05.2021 gemäß § 271 Abs 1 BAO bis zur Beendigung des beim VwGH betreffend DB, DZ u.a. für die Jahre 2011 – 2013 anhängigen Verfahrens (BFG 09.12.2020, RV/ 7101250/2018) aus, da es sich um eine gleiche oder ähnliche Rechtsfrage handle und der Ausgang dieses Verfahrens somit von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung in der vorliegenden Beschwerdesache sei.

Der VwGH wies im zweiten Rechtsgang bezüglich Lohnsteuer- bzw. DB/DZ Pflicht die außerordentliche Revision der Bf mit Beschluss vom 18.01.2024, Ra 2021/13/0029 und 0030 zurück, da die vorgebrachten, näher dargelegten Revisionsgründe keine wesentlichen Verfahrensmängel bzw. Rechtsfragen grs. Bedeutung aufzeigen würden; damit bestätigte der VwGH insoweit die Beurteilung des BFG, bei den Reinigungskräften würden aus vom BFG näher dargestellten Gründen die Kriterien der Dienstnehmereigenschaft überwiegen.

Das BFG führte am 13.05.2024 eine mündliche Verhandlung durch. Darin wurde von den Bf ergänzend Verjährung eingewendet.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

Allgemeines

Vom FA wurde auch eine GPLA Prüfung betreffend 2011 – 2013 bei den Bf durchgeführt. Dabei war strittig, ob die Reinigungskräfte für die Bf als Beteiligte an der Reinigungsagentur XY als Dienstnehmerinnen oder selbständig tätig waren.

Das FA und das BFG vertraten im Verfahren bezüglich Lohnsteuer- bzw. DB/DZ Pflicht die Ansicht, die Reinigungskräfte seien nichtselbständig tätig gewesen, da die Kriterien der Dienstnehmereigenschaft überwiegen.

Es handelt sich um den identen Sachverhalt und dieselbe Rechtsfrage betreffend denselben Streitzeitraum. Bezüglich der Frage der Dienstnehmereigenschaft der Reinigungskräfte wird daher auf das nach umfangreichen Ermittlungen in einem mängelfreien Verfahren im zweiten Rechtsgang ergangene Erkenntnis des BFG 09.12.2020, RV/7101250/2018, und auf den nach außerordentlicher Revision ergangenen Beschluss des VwGH vom 18.01.2024, Ra 2021/13/0029 und 0030, mit dem das Erkenntnis des BFG insoweit bestätigt wurde, verwiesen.

Sachverhalt

Einkünfte der Reinigungskräfte:

Die Bf C. A. und D. A. betrieben seit Mai 2011 die Reinigungsagentur XY in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts.

Sie warben natürliche Personen als Reinigungskräfte per Inserat und teilweise durch Mundpropaganda in Tschechien und Österreich an.

Mit den Reinigungskräften war mündlich ein Stundenlohn von EUR 7,60 abzüglich einer Miete für die Zurverfügungstellung eines Schlafplatzes sowie (bei Bedarf) einer Handy-Leihgebühr, vereinbart worden. Der Einsatzort und die Einsatzzeiten der Reinigungskräfte wurden von der Reinigungsagentur bestimmt und in einem in der Unterkunft ausgehängten Reinigungswochenplan festgehalten. Ansprechpartner der Kunden war die Reinigungsagentur. Das von den Kunden zu entrichtende Leistungsentgelt wurde (sofern keine Überweisung auf das Bankkonto erfolgte) nach Rechnungserstellung durch die Reinigungsagentur von den Reinigungskräften kassiert und in einer „Gemeinschaftskasse“ in der Unterkunft hinterlegt. Die Reinigungskräfte wurden 14-täglich bezahlt. Sofern die Reinigungskräfte zu Beginn nicht über einen Gewerbeschein verfügten, wurden diese von der Reinigungsagentur als geringfügig Beschäftigte angemeldet.

Die Aussagen der Reinigungskräfte enthielten weitgehend vergleichbare Darstellungen: Die Arbeitstage waren meist von Montag bis Freitag, das erhaltene Leistungsentgelt musste in

einem Safe hinterlegt werden, die wöchentlichen Arbeitsaufträge wurden direkt von den Bf erteilt, die auch die Rechnungen mit den Namen der Reinigungskräfte, jedoch mit der Kontonummer eines der Reinigungsagentur zuzurechnenden Kontos, ausgefertigt hatte; vom Stundenlohn seien noch Mietkosten, Telefongebühren, Kfz-Werbekosten sowie Sozialversicherungsbeiträge in Abzug gebracht worden.

Die zwischen den Bf und den Reinigungskräften abgeschlossenen Vereinbarungen waren alle gleich aufgebaut, womit vom gleichen Sachverhalt ausgegangen werden kann, zumal Gegenteiliges im gesamten Beschwerdeverfahren nicht behauptet wurde.

Es ist unstrittig, dass die Reinigungskräfte auch die Möglichkeit gehabt hatten, neben ihrer Tätigkeit für die Bf „selbständig“ für andere (fremde) Kunden tätig zu sein, was sie teilweise und in untergeordnetem Ausmaß ausübten.

Die erbrachten Reinigungsleistungen waren einfache Hilfsarbeiten, die keinerlei Planung durch die Reinigungskraft erforderten. Die Reinigungskräfte hatten den Zeitvorgaben der Bf zu folgen und waren an deren Weisungen gebunden. Es ergaben sich bereits aufgrund der auszuführenden Tätigkeiten genaue Arbeitsanweisungen. Die in den Arbeitsaufträgen vorgegebene Tätigkeit hat genau umrissen, welche Arbeitsleistung (nämlich einfache Reinigungsleistungen wie Staubwischen, Aufwaschen, Mistkübel entleeren usw.) zu erbringen war. Art und Ort der zu erbringenden Reinigungsleistungen waren durch die Bf genau vorgegeben (laut Wochendienstplan in der Unterkunft der Reinigungskräfte). Der einzelnen Reinigungskraft verblieb keinerlei Gestaltungsspielraum bei diesen von den Bf akquirierten Aufträgen.

Schon daraus ist ersichtlich, dass die Reinigungskräfte ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt hatten.

Die Reinigungskräfte waren auch in den geschäftlichen Organismus der Bf eingegliedert. Die Planung und Vorbereitung der Tätigkeit der Reinigungskräfte übernahmen die Bf, die Reinigungskräfte waren somit bezüglich der Arbeitszeit an deren Vorgaben gebunden. Die Anzahl der einzusetzenden Reinigungskräfte und die Einteilung der jeweiligen Reinigungskräfte zu den Kunden nahmen die Bf vor. Eine organisierte Einsatzplanung durch die Reinigungskräfte selbst erfolgte nicht, diese erschienen „zum Dienst“ und erbrachten die aufgetragenen Reinigungsleistungen laut Wochendienstplan bei den von den Bf namhaft gemachten Kunden. Die Art und Weise der Arbeitseinsatzplanung zeigt jedenfalls, dass eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb der Bf vorlag. Weitere Indizien für die gegebene Eingliederung sind die regelmäßige vierzehntägige Abrechnung der erbrachten Leistungen zwischen den Bf und den Reinigungskräften, die Kontrolltätigkeit der Bf, die selbst mit einer „peniblen Kontrolle“ der Reinigungskräfte geworben hatten, die „Hilfestellung“ bei Behördenwegen, die Eröffnung der Bankkonten für die Reinigungskräfte und anschließende Abnahme der dazugehörigen Bankomatkarten samt Codes sowie der TAN-Listen.

Es widerspricht jeder wirtschaftlichen Lebenserfahrung, dass ein Selbstständiger auf seiner

Rechnung bzw. Honorarnote ein Bankkonto angibt, über das er nicht selbst verfügen kann; ebenso, dass ein Selbstständiger, der für seine Leistungen beim Kunden bar kassiert, diese Gelder zunächst in einem „fremden“ Safe hinterlegt und von diesen Geldern nach Abzug diverser Aufwendungen seinen „Anteil“ nach zwei Wochen oder monatlich ausbezahlt erhält. Die Reinigungskräfte trugen kein Unternehmerrisiko, weil die Bf insbesondere vorgegeben hatten, welche Kunden zu bedienen waren, welcher nicht verhandelbare Preis von dem Kunden dafür zu entrichten war und welcher Anteil für die Reinigungskräfte letztlich noch verblieb. Die Höhe der Einnahmen der Reinigungskräfte war nicht vom Erfolg ihres Tätigwerdens abhängig, sondern wurde von den Bf bestimmt. Die Reinigungskräfte hatten keine Möglichkeit, die Höhe ihres Entgelts – mit der Absicht dadurch Gewinne zu erzielen – selbst zu bestimmen. Ein Ablehnungsrecht für einzelne Aufträge kann nicht erkannt werden bzw. wurde nicht gelebt.

Die Tätigkeit des bei den Bf geringfügig angestellten Personals unterschied sich in keiner Weise von der Tätigkeit der übrigen Reinigungskräfte, was ebenfalls gegen eine Übernahme von Unternehmerwagnis und für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses spricht. Die Reinigungskräfte hatten auch keine eigenen Betriebsmittel (Reinigungsutensilien und Reinigungsmittel) bereitgestellt – diese wurden von den Kunden bzw. in geringem Ausmaß von den Bf zur Verfügung gestellt –, sodass auch ausgabenseitig keine wesentliche Beeinflussungsmöglichkeit des „Unternehmensergebnisses“ erkannt werden kann. Ein Vertretungsrecht war möglicherweise vereinbart, wurde aber nie wahrgenommen. Ein generelles Vertretungsrecht wurde jedenfalls in keinem Fall gelebt. Im Verhinderungsfall wurden nämlich die Bf verständigt, die dann Ersatz organisiert und die Kunden diesbezüglich informierten, womit von einer bloßen Vermittlungstätigkeit keine Rede sein kann.

Schätzung:

Schätzungsberechtigung:

Es bestanden massive Aufzeichnungsmängel. Es wurden Grundaufzeichnungen und Unterlagen (Stundenaufzeichnungen, Kassabuch, Einsatzpläne, Barumsatzlisten, Rechnungen) nicht vorgelegt bzw. waren solche nicht vorhanden.

Das im Vorberichtsakt der Staatsanwaltschaft St. Pölten vorgelegte, kopierte Kassabuch war unvollständig.

Es fehlen einige Rechnungen und bei zwei Reinigungskräften wurde gemäß den im Zuge der AP vorgelegten Unterlagen mehr ausbezahlt als in Rechnung gestellt.

Die Rechnungen wurden von den Bf geschrieben und darauf verschiedene Kontonummern für die Überweisung angegeben.

Die Bf wurden im Zuge der AP mehrfach aufgefordert, Stundenaufzeichnungen, Einsatzpläne, Aufzeichnungen über die bar abgerechneten Leistungen sowie das Kassabuch zu übermitteln, kamen dieser Aufforderung jedoch nicht nach. Auch eine Gesamtumsatzliste wurde nicht übermittelt.

Höhe der Schätzung:

Ab Mai 2011 wurden Umsätze getätigt.

Die Gewinnermittlung erfolgte nach Zufluss/Abfluss Prinzip.

Pro Stunde wurden EUR 12,00 von den Kunden an die Bf bezahlt. Die Reinigungskräfte erhielten pro Stunde EUR 7,60.

Da massive Aufzeichnungsmängel bestanden, wurden für die Schätzung von der AP Unterlagen herangezogen, die im Zuge der Befragung diverser Reinigungskräfte der AP übermittelt wurden.

Insbesondere handelt es sich um zwei Listen von in der gesonderten Bescheidbegründung des FA genannten Reinigungskräften. Aus diesen Listen gehen für die Ermittlung des Umsatzes maßgebliche Angaben hervor, nämlich Name des Kunden, Häufigkeit der Inanspruchnahme der Reinigungsleistungen, Anzahl der Arbeitsstunden pro Woche und Art der Bezahlung (Überweisung oder bar).

Es wurden nun die bar abgerechneten Stunden und die per Banküberweisung bezahlten Stunden in Relation gesetzt und der Mittelwert errechnet. Demnach wurden 57,60% in bar bezahlt und 42,40% mittels Banküberweisung.

Anhand von vorgelegten, erhobenen Stundenaufzeichnungen wurde der Bruttoumsatz kalkuliert.

Demnach hat eine Reinigungskraft im Durchschnitt 30,30 Stunden pro Woche gearbeitet. Das entspricht einem kalkulierten Umsatz einer Reinigungskraft pro Monat von EUR 1.574,40 (131,2 x 12), wobei davon auszugehen ist, dass ab Mai 2011 Umsätze getätigt wurden.

Auf Grund von vorhandenen Unterlagen (Einsatzplänen) wurde angenommen (5 Reinigungskräfte waren im Jahr 2011 unterjährig tätig), dass drei Reinigungskräfte für 8 Monate für 12 Euro durchgehend gearbeitet haben.

Die kalkulatorische Berechnung wurde wie folgt durchgeführt:

131,2 Stunden x 12 x 8 Monate x 3 Reinigungskräfte ergibt einen Wert von EUR 37.785,60 für das Wirtschaftsjahr 2011. Dieser entspricht i.w. den berechneten Bank- und Barzuflüssen iHv EUR 40.033,96.

Für die Umsatzbemessung wurde der Mittelwert zwischen den beiden berechneten Werten herangezogen, sodass sich ein Wert von EUR 38.909,78 ergibt.

Als Umsatz wurde demnach ein geschätzter Wert von EUR 39.000,00 angenommen.

Als Betriebsausgaben werden 75% laut Erklärung in Ansatz gebracht, sodass sich ein Gewinn im Jahr 2011 iHv 9.750,00 ergibt.

Die von der AP durchgeführte Schätzung ist schlüssig und nachvollziehbar und wird der vorliegenden Entscheidung des BFG zu Grunde gelegt.

Beweiswürdigung

Einkünfte der Reinigungskräfte:

Die Feststellungen sind den auf der durchgeführten AP und der durchgeführten GPLA beruhenden Ausführungen des FA sowie den Feststellungen des BFG im Erkenntnis vom 09.12.2020, RV/7101250/2018 über das Beschwerdeverfahren bezüglich lohnabhängiger Abgaben entnommen und beruhen auf umfangreichen Ermittlungen. Der VwGH bestätigte im Beschluss vom 18.01.2024, Ra 2021/13/0029 und 0030 diese Feststellungen insoweit, als die vorgebrachten Revisionsgründe, welche sich gegen die Qualifikation des BFG, dass bei den Reinigungskräften die Kriterien der Dienstnehmereigenschaft überwiegen, richteten, als nicht ausreichend betrachtet wurden, um die Revision zuzulassen. Die monierten Verfahrensfehler wurden als unbegründet oder als nicht wesentlich beurteilt. Der VwGH führt auch aus, das BFG habe im fortgesetzten Verfahren weitere Erhebungen vorgenommen sowie ergänzende Zeugenaussagen eingeholt, sodass insgesamt von einem mängelfreien Verfahren ausgegangen werden kann, was die im ggstdl. Verfahren getroffenen gleichlautenden Feststellungen (bei identem Sachverhalt und Streitzeitraum) rechtfertigt.

Schätzung:

Schätzungsberechtigung:

Der oben festgestellte Sachverhalt ergibt sich im Hinblick auf die massiven Aufzeichnungsmängel in Form von fehlenden Grundaufzeichnungen und Unterlagen aus dem Akteninhalt, insbesondere aus den Feststellungen der Außenprüfung, welche in der gesonderten Bescheidbegründung des FA vom 17.02.2015, dem AP-Bericht vom 17.2.2015 und der Niederschrift vom 28.8.2014, ebenso im Bericht zur GPLA Prüfung vom 12.11.2015, ausführlich und nachvollziehbar dargestellt sind.

Die AP führte umfangreiche Ermittlungen durch, welche genau dokumentiert sind. Dies wird in der gesonderten Bescheidbegründung vom 17.02.2015 wie folgt zusammengefasst:

„Zusammenfassend ist sachverhaltsmäßig nach bisherigen Ermittlungshandlungen ein massiver Aufzeichnungsmangel festzustellen. Dieser zeigt sich im Nichtherausgeben von Grundaufzeichnungen wie Baraufzeichnungen, Kassabuch, Wochendienstplänen, fehlende Rechnungen, der den Schluss zulässt, dass die Bemessungsgrundlagen nicht ordnungsmäßig ermittelt wurden und die bisher angegebenen zu verwerfen sind.“

Diese Feststellungen blieben unbestritten.

Höhe der Schätzung:

Unbestritten ist, dass die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG erfolgte. Daher erfolgte die Schätzung nach Zufluss/Abfluss Prinzip.

Die Höhe des von der Agentur pro Stunde vereinnahmten Betrages ist unstrittig, ebenso wie die Höhe des Stundenlohns der Reinigungskräfte.

Dass ab Mai 2011 Umsätze getätigt wurden, ist nachvollziehbar, wenn aus dem Akt der Staatsanwaltschaft St. Pölten hervorgeht, dass schon ab Mai 2011 Reinigungsdienstleistungen durchgeführt wurden (vgl. gesonderte Bescheidebegründung vom 17.02.2015 S. 25).

Nachvollziehbar ist, dass für die Schätzung von der AP Unterlagen herangezogen wurden, die im Zuge der Befragung diverser Reinigungskräfte der AP übermittelt wurden.

Die von der AP angesetzten Zahlen sind nachvollziehbar und glaubwürdig. Wenn in den Beschwerden vorgebracht wird, die Reinigungskräfte hätten übereinstimmend ausgesagt, „ungefähr 20h für die XY gearbeitet zu haben“, so entspricht dies nicht der Aktenlage. So sagt Fr. E. F. vor der GKK aus: „Meine Arbeitszeit betrug wöchentlich durchschnittlich 38 – 42 Stunden und war von Montag bis Freitag (manchmal auch Samstag) zu leisten.“ (Bescheid der NÖ GKK über die Feststellung der Pflichtversicherung vom 28.01.2013).

So hat Fr. G. am 27.11.2013 vor der GKK ausgesagt, ihre Arbeitszeit habe sich auf mindestens 40 Stunden pro Woche belaufen (vgl. Erhebungsunterlagen betreffend Fr. G.).

So hat Fr. H. nach ihren Angaben im Juni 2011 135,5h, im Juli 2011 154,5h, im August 2011 145h, im September 2011 145,5h, im Oktober 2011 161h, im November 2011 157,5h und im Dezember 2011 (Urlaub, Feiertage) 109h gearbeitet (vgl. Erhebungsauftrag H. und Erhebungsunterlagen „Stunden- und Betragsaufstellung v. Fr. H.“) .

Die Annahme der AP – ausgehend von einer durchschnittlichen Wochenarbeitszeit von 30,30 Stunden – dass drei Damen für 8 Monate für 12 Euro durchgehend (131,2 Stunden) gearbeitet haben, ist gerechtfertigt und entspricht den Ermittlungsergebnissen.

Der ermittelte Wert wurde mit den berechneten Bank- und Barzuflüssen verglichen und stimmt in etwa überein; die Heranziehung des Mittelwertes ist sachgerecht.

Der aus der Erklärung übernommene Ansatz von 75% Betriebsausgaben ist nachvollziehbar.

Auf die jeder Schätzung immanente Ungenauigkeit, welche die Partei, die zur Schätzung Anlass gegeben hat, nach der Judikatur hinnehmen muss (VwGH 23.02.2012, 2009/17/0127), wird verwiesen.

Dass die Zahlen der Erklärung nicht als Bemessungsgrundlage herangezogen werden können, ist im Hinblick auf die gegebene Schätzungsberechtigung und die im Schätzungswege ermittelten Zahlen evident.

Die Schätzung wurde in einem mängelfreien Verfahren durchgeführt.

Rechtliche Beurteilung

Einkünfte der Reinigungskräfte:

Allgemeines:

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.

Der Begriff des Dienstverhältnisses ist durch § 47 EStG 1988 nicht abschließend definiert, sondern wird als Typusbegriff durch eine Vielzahl von Merkmalen bestimmt, die nicht alle in gleicher Intensität vorhanden sein müssen (VfGH 01.03.2001, G109/00). Außerdem ist er eigenständiger Natur und unabhängig von den Begriffen des Arbeits- und Sozialrechts zu beurteilen.

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis sind nicht die vertraglichen Abmachungen, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (vgl. VfGH 25.10.1994, 90/14/0184).

Der Legaldefinition des § 47 Abs 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers.

In Fällen, in denen die beiden Kriterien der Legaldefinition 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) Bedacht zu nehmen (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

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 (zur inhaltsgleichen Regelung des § 47 Abs 3 EStG 1972 VfGH 14.06.1988, 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.

Das sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit erfordert.

Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft, auf die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten oder die Vorgabe des Arbeitgebers gerichtet. Charakteristisch dafür ist, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt.

Die Art der erbrachten Leistung ist grundsätzlich kein entscheidendes Abgrenzungskriterium zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit; zu beurteilen ist aber, wie die Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird (VwGH 10.04.1985, 83/13/0154).

Daher ist es im Einzelfall wohl auch wesentlich, welche Art und welchen Umfang die jeweils konkret vom Einzelnen ausgeführte Tätigkeit überhaupt umfasst.

Vor allem ist dabei auch ausschlaggebend, ob es sich um eine Tätigkeit handelt, die eine eigene Initiative des Ausführenden überhaupt zulässt.

Nicht zuletzt ist auch das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen einer Vertretungsbefugnis sowie laufender Lohnzahlungen in die Gesamtbetrachtung einzubeziehen.

Nicht entscheidend sind die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnungen einer Vereinbarung bzw. der Vertragswille der Parteien, da die Besteuerung immer den tatsächlichen Umständen entsprechen muss und für die Beurteilung der Inhalt einer Tätigkeit entscheidend ist.

Bei den gegenständlich erbrachten "Reinigungsleistungen" handelt es sich um einfache Hilfsarbeiten, die keinerlei Planung durch die Reinigungskraft erfordern und den Zeitvorgaben der Bf zu folgen hatten.

Weisungsgebundenheit:

Das für ein Dienstverhältnis sprechende persönliche Weisungsrecht fordert einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit und ist durch eine weit reichende Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit gekennzeichnet.

Ein Dienstverhältnis kann auch vorliegen, wenn der Dienstgeber praktisch überhaupt nicht in den Arbeitsablauf eingreift; er muss lediglich potenziell die Möglichkeit haben, die Arbeit durch Weisungen zu organisieren.

Bezogen auf den hier vorliegenden Sachverhalt ist erkennbar, dass sich schon aufgrund der auszuführenden Tätigkeit genaue Arbeitsanweisungen ergaben.

Wie im Sachverhalt ausgeführt, waren die erbrachten Reinigungsleistungen einfache Hilfsarbeiten, die keinerlei Planung durch die jeweilige Reinigungskraft erforderten. Die Reinigungskräfte hatten den Zeitvorgaben der Bf zu folgen und waren an deren Weisungen gebunden. Art und Ort der zu erbringenden Reinigungsleistungen waren durch die Bf genau vorgegeben (laut Wochendienstplan in der Unterkunft der Reinigungskräfte). Der einzelnen Reinigungskraft verblieb keinerlei Gestaltungsspielraum bei diesen von den Bf akquirierten Aufträgen.

Schon daraus ist ersichtlich, dass die Reinigungskräfte ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt hatten. In einem vergleichbaren Fall führt das FG Sachsen in seinem Urteil vom 9.11.2005, 2 K 2709/03 (bestätigt von BFH am 20.11.2008, VI R 4/06) unter Bezugnahme auf die Judikatur des BFH aus, dass einfache Tätigkeiten, bei denen der Tätige kaum eigene Initiative entfalten kann, dieser schon deshalb regelmäßig den Weisungen des Auftraggebers unterliegt (BFH, BStBl 111979, 131).

Eingliederung in den geschäftlichen Organismus:

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus eines Betriebes beinhaltet u.a. die Vorgabe des Arbeitsortes und die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers.

Wie im Sachverhalt ausgeführt, waren die Reinigungskräfte aus den oben angeführten Gründen, z.B. die Art und Weise der Einsatzplanung, die regelmäßige Abrechnung der Leistungen, die Kontrolle der Reinigungskräfte und die finanzielle Gebarung, auch in den geschäftlichen Organismus der Bf eingegliedert.

Unternehmerrisiko:

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. Einer selbständig ausgeübten Tätigkeit wohnt weiters ein Unternehmerrisiko inne, was bedeutet, dass sich Erfolg und Misserfolg einer Tätigkeit unmittelbar auf die Höhe der Einkünfte auswirken. Eine selbständige Tätigkeit setzt somit voraus, dass eine nachhaltige Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr mit der Absicht, Gewinne zu erzielen, vorliegt.

Wie aus den im Sachverhalt oben dargestellten Gründen ausgeführt wurde, liegt im ggstdl Fall kein Unternehmerrisiko vor. Die Reinigungskräfte konnten weder die Höhe ihrer Einnahmen noch ihrer Ausgaben nennenswert beeinflussen.

Vertretungsrecht:

Dem möglicherweise vereinbarten, aber nie wahrgenommenen Vertretungsrecht kommt für die Beurteilung des Unternehmerrisikos keine entscheidende Bedeutung zu, da ein generelles Vertretungsrecht jedenfalls in keinem Fall gelebt wurde.

Sonstiges:

Auch das Vorliegen eines „Gewerbescheines“ und die Entrichtung von Sozialversicherungsbeiträgen zur Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft ändert nichts am Vorhandensein eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988.

Resümee:

Die Reinigungskräfte (sämtliche im GPLA-Bericht namentlich genannte) sind im Rahmen eines Dienstverhältnisses wie folgt für die Reinigungsagentur XY und somit für die Bf tätig:

Die Reinigungskräfte waren überwiegend für die Reinigungsagentur XY tätig (vgl. Niederschrift mit Fr. C. A. vom 09.04.2013) und haben darüber hinaus in geringem Ausmaß z.B.

Bügelarbeiten selbständig (mit Gewerbeschein) übernommen.

Die Kundenakquisition erfolgte jedenfalls durch die Reinigungsagentur und nicht durch die Reinigungskräfte (vgl. Niederschrift mit Fr. C. A. vom 09.04.2013).

Die Reinigungsagentur brachte auf den Fahrzeugen der Reinigungskräfte auch Werbeschilder an mit der Telefonnummer der Reinigungsagentur.

Die zunächst für eine Probezeit von ca. 2 Wochen geringfügig bei der Reinigungsagentur Beschäftigten arbeiteten nach dieser Zeit zu denselben Stundensätzen für die Reinigungsagentur XY weiter.

Rechnungen legten nicht die Reinigungskräfte, sondern die Reinigungsagentur, wobei auf diesen, wie oben dargestellt, jeweils ein Bankkonto aufschien, über das nur die Bf verfügen konnten (siehe dazu die niederschriftliche Aussage des D. A. vom 09.04.2013).

Ebenso war die angegebene Telefonnummer nicht jene der Reinigungskraft, sondern war der Reinigungsagentur XY zuzurechnen, da es sich um ein von den Bf der Reinigungskraft zur Verfügung gestelltes Handy gehandelt hat (siehe niederschriftliche Aussage von Hrn. D. A. vom 09.04.2013).

Die Reinigungskräfte verfügten über keine unternehmerischen Strukturen, da diese Belange überwiegend von den Bf für die Reinigungskräfte übernommen wurden.

Der VwGH führt in seiner ständigen Rechtsprechung aus, dass die wirtschaftliche Abhängigkeit bei entgeltlichen Arbeitsverhältnissen die zwangsläufige Folge persönlicher Abhängigkeit ist und findet ihren sinnfälligen Ausdruck im Fehlen der im eigenen Namen auszuübenden Verfügungsmacht über die nach dem Einzelfall für den Betrieb wesentlichen organisatorischen Einrichtungen und Betriebsmittel (VwGH 15.10.2003, 2000/08/0020).

Auch ein überwiegendes unternehmerisches Risiko kann somit im gegenständlichen Fall bei den strittigen Reinigungskräften nicht erkannt werden, wo doch die Bf für die Kundenakquisition, Materialbeschaffung (sofern die Reinigungsmittel nicht vom Kunden zur Verfügung gestellt wurde), Neuorganisation des Tätigkeitsortes der eingeteilten Reinigungskraft im Falle der Nicht-Anwesenheit des Kunden, und für „sämtliche finanziellen und organisatorischen Belange“ (siehe Niederschrift vom 09.04.2013 mit Fr. C. A.) zuständig waren – von einer bloßen „Vermittlung“ von Reinigungskräften kann daher im gegenständlichen Fall keine Rede sein.

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

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

Das BFG gelangt daher zur Überzeugung, dass die o.a. Reinigungskräfte in die im Unternehmen der Bf bestehenden betrieblichen Abläufe aufgrund der tatsächlichen Tätigkeiten eingegliedert gewesen sind und Reinigungsarbeiten (manuelle Hilfsarbeiten vorwiegend für private Haushalte) im Rahmen eines Dienstverhältnisses im Streitzeitraum erbracht haben.

Diese Rechtsansicht wurde auch vom BFG im Beschwerdeverfahren betreffend lohnabhängige Abgaben bei identem Sachverhalt und demselben Streitzeitraum (BFG 09.12.2010, RV/7101250/2018) vertreten. Auf dieses Erkenntnis und die zu Grunde liegenden Feststellungen der GPLA Prüfung wird verwiesen. Der VwGH hat die dagegen eingebrachte Revision mit Beschluss vom 18.01.2024, Ra 2021/13/0029 und 0030) zurückgewiesen und die zit. Entscheidung des BFG insoweit bestätigt.

Schätzung:

Schätzungsberechtigung:

Gemäß § 184 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Gemäß Abs 2 der Gesetzesstelle ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Erklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs 1) wesentlich sind.

Gemäß Abs 3 der Gesetzesstelle ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Es ist Ziel der Schätzung, die Besteuerungsgrundlagen, soweit sie sich nicht an Hand von Unterlagen des Bf und dessen Angaben zuverlässig ermitteln oder berechnen lassen, möglichst zutreffend festzustellen, und zwar so, dass das Ergebnis die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat, um so den tatsächlich erzielten wirtschaftlichen Ergebnissen und Verhältnissen möglichst nahe zu kommen.

Wer zur Schätzung begründeten Anlass gibt, muss eben die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen (zB VwGH 05.02.2004, 2003/13/0147).

Eine Fehlertoleranz (im Ergebnis, nicht im Verfahren und Denkvorgang) muss der Schätzung immanent angenommen werden (VwGH 21.05. 1980, 0779/79).

Es liegt geradezu im Wesen der Schätzung, dass die auf diese Weise zu ermittelnden Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können (VwGH 18.12.1973, Zl. 887/72; VwGH 25.02.2004, 2003/13/0147).

Die oben festgestellten gravierenden Aufzeichnungsmängel führen zur Widerlegung der Vermutung des § 163 BAO (nach § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zu Grunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Nur Bücher oder Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes oder Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden zB VwGH 16.05.2002, 98/13/0195, 0196).

Diese Mängel sind geeignet, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Das Rechenwerk hat nicht mehr die Annahme der Ordnungsmäßigkeit, Vollständigkeit und Richtigkeit für sich.

Abgesehen von den fehlenden Grundaufzeichnungen und sonstigen dargestellten schwerwiegenden Mängeln wird darauf hingewiesen, dass nach den Ermittlungen der AP alle Ausgangsrechnungen des Streitjahres lückenlos nummeriert waren, trotzdem aber auf einem im Bericht angeführten Konto lautend auf Hrn. A. Bareingänge über Reinigungsleistungen vorgefunden worden sind, die den oben angeführten Ausgangsrechnungen nicht zuordenbar waren.

Hinsichtlich der Nichteinhaltung der Bestimmung des § 131 BAO (Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten) wird auch darauf verwiesen, dass einige Rechnungen nicht vorgelegt

werden konnten und gab es für die durch die Agentur getätigten Abzüge keinerlei Buchhaltung oder Aufzeichnungen. Darüber hinaus bestätigten die Reinigungskräfte höhere Zahlungen, als ihre Honorare (die Summe der verrechneten Reinigungsdienstleistungen) ausgemacht hatten (vgl. gesonderte Bescheidebegründung vom 17.02.2015, zB Strelcova EUR 14.138 lt. Barbestätigungen vs EUR 9.300 lt. Summe der übermittelten Honorare für Reinigungsdienstleistungen).

Die von der AP festgestellten Mängel blieben unwidersprochen.

Der Umstand, dass Aufzeichnungen nicht vorhanden sind, stellt einen gravierenden Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung dar, wodurch die Schätzungsbefugnis der Behörde begründet wird.

Da massive Aufzeichnungsmängel bestanden und Grundaufzeichnungen und sonstige Unterlagen nicht vorgelegt bzw. nicht vorhanden waren, war eine Überprüfung, ob die Erlöse vollständig aufgezeichnet wurden und somit die Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen nicht möglich.

Bei derart schwerwiegenden formellen und materiellen Mängeln wie im ggstl. Fall ist die AP zu Recht vom Bestehen der Schätzungsberechtigung ausgegangen.

Höhe der Schätzung:

Diesbezüglich wird auf obige Darstellung im Sachverhalt und in der Beweiswürdigung verwiesen. Die kalkulatorische Schätzung beruht auf dem durch die Ermittlungsergebnisse hervorgekommenen Zahlenmaterial und ist plausibel, schlüssig und nachvollziehbar.

Verjährung:

Nach § 207 Abs 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt nach § 207 Abs 2 BAO – abgesehen von den dort angeführten, im Beschwerdefall nicht maßgeblichen Ausnahmen – fünf Jahre, soweit eine Abgabe hinterzogen ist, zehn Jahre.

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

Nach § 209 Abs 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. 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.

Gemäß § 209 Abs 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches.

Die 5-jährige Verjährungsfrist für die Abgabefestsetzung 2011 beginnt daher mit Ablauf des Jahres 2011 zu laufen. Das Recht, die Umsatzsteuer 2011 festzusetzen, endete daher mit Ablauf des Jahres 2016.

Der Erstbescheid wurde am 17.02.2015 erlassen, somit innerhalb der Verjährungsfrist.

Die Erlassung von Feststellungsbescheiden selbst (Erlassung bekämpfter Bescheid 17.02.2015) unterliegt grundsätzlich nicht der Festsetzungsverjährung des § 207 Abs 1 BAO (VwGH 22.05.2013, 2009/13/0088).

Gemäß § 209a BAO steht einer Abgabefestsetzung, die in einer Beschwerdeentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Der von den Bf vor dem BFG ohne nähere Begründung erhobene Einwand der Verjährung geht daher ins Leere.

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 ggstdl Fall waren einerseits Sachverhaltsfragen zu lösen, andererseits entsprach die Lösung ggstdl Rechtsfragen der ständigen Judikatur des VwGH, sodass keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt, was die Unzulässigkeit der Revision zur Folge hat.

Wien, am 27. Mai 2024