

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 Vertreter, RA in Adresse, vom 11.02.2016, gegen die Bescheide des Finanzamts Wien 12/13/14/ Purkersdorf vom 11.01.2016 betreffend Umsatzsteuer 2012 und 2013 sowie Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2012 und 2013, 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

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

Mit Bescheiden vom 11.01.2016 wurden für 2012 stpfl. Umsätze iHv EUR 114.542,18 angesetzt und die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO mit EUR 44.671,45 festgestellt.

Mit Bescheiden vom 11.01.2016 wurden für 2013 stpfl. Umsätze iHv EUR 86.097,50 angesetzt und Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO iHv EUR 37.451,94 festgestellt.

In der Bescheidbegründung wurde i.w. ausgeführt, der ursprünglich für den Zeitraum 4/2012-6/2013 lautende Prüfungsauftrag sei nach Prüfungsbeginn (11.09.2013) auf den Zeitraum 1-6/2013 eingeschränkt worden (siehe Bescheid- Begründung, Verf. 67 v. 18.02.2015), da die Jahreserklärungen (Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte) im laufenden Prüfungsverfahren der Umsatzsteuersonderprüfung (USO) am 30.04.2014 elektronisch übermittelt wurden.

Die Jahreserklärungen betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2013 seien am 31.03.2015 elektronisch übermittelt worden.

Die Abgabenbehörde ging von folgendem Sachverhalt aus:

Die seit Mai 2011 tätige Reinigungsagentur XY, eine Ges.b.R., an der C. A. zu 70% und D. A. zu 30% beteiligt sind, vermittle an diverse Kunden in Ort Reinigungskräfte. 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 einen 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. Die Reinigungskräfte 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 hinsichtlich des von den Bf vorgegebenen Abrechnungsschlüssels 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 ausgeschalten 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 Abgabenberechnung ergebe sich, dass sämtliche über bar und Bank zugeflossenen Beträge den Bf zuzurechnen seien.

Es seien Rechnungen von der Reinigungsagentur für die Reinigungskräfte 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.

Ausgehend von den ursprünglich vorliegenden Unterlagen im Rahmen der USO für den Zeitraum 2012 und 2013 und unter Bezugnahme auf die mittlerweile stattgefundene GPLA Prüfung (Niederschrift v. 30.09.2015 sowie Bericht v. 05.10.2015) werde seitens der Abgabenbehörde eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO vorgenommen. Die Bescheidebegründung des Verf. 67 vom 18.02.2015 betreffend Umsatzsteuersonderprüfung (Festsetzung der Umsatzsteuer v. 19.02.2015) gelte auch für die

Bescheide betreffend Umsatzsteuer der Jahre 2012 und 2013 sowie für die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO der Jahre 2012 und 2013. Ziffernmäßig würden bei der Berechnung der Schätzung jeweils die Beträge der Feststellungen des GPLA Prüfers übernommen, da diese eine genauere Zuordnung zu den einzelnen Honorarabrechnungen darstellten.

Die Schätzung war wie folgt aufgebaut:

Berechnung/Schätzung gemäß § 184 BAO; Einnahmen lt. § 184 BAO (USO-Prüfung) für den Zeitraum 1-6/2013 € 90.360,00 = pro Quartal 45.180,00 (Hochrechnung aus damals vorliegenden Aufzeichnungen)

Auswertung GPLA Bericht v. 05.10.2015:

Bemessungsgrundlage lt. Stundenaufz/Honarabrg (Honorarlisten der Reinigungskräfte) inkl. MA Lohnkonto Wert 7,60

2012 € 87.052,06

2013 (beendet Sept. 13) € 65.434,10

Umsatz Brutto inkl. 20% UST

2012 € 137.450,62

2013 € 103.317,00

Umsatz Netto, Kennzahl 000, 022 (20%)

2012 € 114.542,18

2013 € 86.097,50

Aufwand gem. § 184 BAO im Verhältnis zu den Einnahmen in Prozent (lt. Erkl.)

2012: 61%

2013: 47,86%

Aufwand gesamt gem. § 184 BAO

2012: € 69.870,73

2013: € 41.206,26

Gewinn aus Gewerbebetrieb gem. § 184 BAO

2012 € 44.671,45

2013 € 44.891,24

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 führten unmittelbar zum Verdienstausschlag
- 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, worin im ggstdl. Fall die Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen konkret liege, werde von der Behörde nicht dargetan. Welche Überlegungen die Behörde angestellt habe, lasse sich der Bescheidebegründung nicht entnehmen. Welche Feststellungen des GPLA Prüfers übernommen würden, sei nicht erkennbar. Die Richtigkeit der Beträge, welche die belangte Behörde der Schätzung zu Grunde lege, werde ausdrücklich bestritten.

Für das Jahr 2013 seien die Einkünfte ebenso wie 2012 im Verhältnis 70:30 aufzuteilen.

Mit Beschwerdevereinscheidungen 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 28.08.2014 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 Finanzamt (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 die Streitjahre 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. Die Abgabenbemessung für die Jahre 2011, 2012 und 2013 lt. Lohnkonto bzw. Honorarnoten, welche im fortgesetzten Verfahren des BFG betreffend lohnabhängige Abgaben den Parteien zur Kenntnis gebracht wurde und wogegen kein betraglicher Einwand erhoben wurde (BFG 09.12.2020, RV/7101250/2018 S.19, S.30f.), wurde in der Revision von den Bf nicht bekämpft.

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, 2012 und 2013 bei den Bf durchgeführt. Dabei war u.a. strittig, ob die Reinigungskräfte für die Reinigungsagentur XY, an der die Bf beteiligt und die von ihnen betrieben wurde, 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 desselben Streitzeitraums. 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.

Weiters war im Beschwerdeverfahren betreffend lohnabhängige Abgaben auch die Abgabenbemessung strittig. Die Abgabenbemessung lt. Lohnkonto bzw. Honorarnoten wurde im fortgesetzten Verfahren des BFG betreffend lohnabhängige Abgaben den Parteien zur Kenntnis gebracht. Dagegen wurde kein betraglicher Einwand erhoben (BFG 09.12.2020, RV/7101250/2018 S.19, S.30f.) und wurde die Abgabenbemessung in der Revision von den Bf nicht bekämpft, sodass insoweit auf das Erkenntnis des BFG 09.12.2020, RV/7101250/2018 verwiesen wird.

Weiters wird auch auf das Beschwerdeverfahren des Jahres 2011 verwiesen, da auch in diesem Verfahren derselbe Sachverhalt bezüglich Einkunftsart der Reinigungskräfte und Schätzungsberechtigung gegeben ist, sodass auch auf das Erkenntnis des BFG vom 27.05.2024, RV/7103001/2016, betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2011, verwiesen wird.

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 waren zu 70% (C. A.) bzw. 30% (D. A.) beteiligt.

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 (den Bf) 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“ (Safe) 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 jeweilige Reinigungskraft erforderten. Die Reinigungskräfte hatten den Zeitvorgaben der Bf zu folgen und waren an deren Weisungen gebunden. Es ergaben sich bereits auf Grund der auszuführenden Tätigkeiten genaue Arbeitsanweisungen. Die in den Arbeitsaufträgen vorgegebene Tätigkeit hat genau umrissen, welche Arbeitsleistungen (nämlich einfache Reinigungsleistungen wie Staubwischen, Aufwaschen, Mistkübel entleeren usw.) zu erbringen waren. 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 Arbeitszeiten 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:

Ad 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. Der belangten Behörde wurde kein Kassabuch vorgelegt.

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 Umsatzsteuersonderprüfung (USO), der Außenprüfung (AP) und der Gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) 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.

Ad Höhe der Schätzung:

Die Gewinnermittlung in den Streitjahren erfolgte nach Zufluss/Abfluss Prinzip.

Pro Stunde wurden EUR 12,00 von den Kunden an die Bf bezahlt. Dieser Betrag wurde im Laufe des Jahres 2013 auf EUR 13,00 angehoben. Da nicht mehr feststellbar ist, wann diese Erhöhung erfolgte, wird bei der Schätzung zu Gunsten der Bf von einem Erlös von EUR 12,00 pro Stunde ausgegangen.

Die Reinigungskräfte erhielten pro Stunde EUR 7,60.

Die Höhe der Schätzung gemäß § 184 BAO basiert auf den Feststellungen der GPLA Prüfung und den dabei ausgewerteten Stundenaufzeichnungen/Honorarabrechnungen/Lohnkonten:

2012:

Bemessungsgrundlage (Auswertungen mit einem Stundenlohn von EUR 7,60):

EUR 87.052,06

Hochrechnung auf Bruttoumsatz (Erlös von EUR 12,00 pro Stunde):

EUR 87.052,06 : 7,60 x 12 = EUR 137.450,62

Nettoumsatz: 137.450,62 : 1,2 = EUR 114.542,18

Aufwand geschätzt lt. Erklärung 61% = EUR 69.870,73

Gewinn: EUR 44.671,45

2013 (beendet September 2013):

Bemessungsgrundlage (Auswertungen mit einem Stundenlohn von EUR 7,60):

EUR 65.434,10

Hochrechnung auf Bruttoumsatz (Erlös von EUR 12,00 pro Stunde):

EUR 65.434,10 : 7,60 x 12 = EUR 103.317,00

Nettoumsatz: 103.317,00 : 1,2 = EUR 86.097,50

Aufwand geschätzt lt. Erklärung 47,86% = EUR 41.206,26

Gewinn aus Gewerbebetrieb: EUR 44.891,24

Diese vom FA 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 für 2011 (identer Sachverhalt), der durchgeführten USO (Unterlagen wurden für 2012 und 2013 vorgelegt) und der durchgeführten GPLA (betreffend 2011 – 2013) 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.

Überdies wird auf die diesbezüglichen Ausführungen im Erkenntnis des BFG vom 27.05.2024, RV/7103001/2016, betreffend das Jahr 2011 verwiesen, da es sich um den identen Sachverhalt handelt.

Schätzung:

Ad Schätzungsberechtigung:

Der oben festgestellte Sachverhalt ergibt sich im Hinblick auf die massiven Aufzeichnungsmängel in Form von fehlenden Grundaufzeichnungen und Unterlagen aus dem Akteninhalt. In der gesonderten Bescheidbegründung des FA vom 11.01.2016 hinsichtlich der Streitjahre wird ausgeführt:

„Ausgehend von den ursprünglich vorliegenden Unterlagen im Rahmen der Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum 2012 und 2013 und unter Bezugnahme auf die mittlerweile stattgefundene GPLA Prüfung (Niederschrift v. 30.9.2015 sowie Bericht v. 5.10.2015) wird seitens der Abgabenbehörde eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gern. § 184 BAO vorgenommen. Die Bescheidbegründung des Verf. 67 dat. 18.2.2015 betreffend Umsatzsteuersonderprüfung (Festsetzung der Umsatzsteuer v. 19.2.2015) gilt auch

für die Bescheide betreffend: Umsatzsteuer der Jahre 2012 und 2013 sowie für die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO der Jahre 2012 und 2013. Ziffernmäßig werden der Berechnung der Schätzung jeweils die Beträge der Feststellungen des GPLA Prüfers übernommen, da diese eine genauere Zuordnung zu den einzelnen Honorarabrechnungen darstellen.“

In dieser Bescheidbegründung wird also auf die im Rahmen der USO für den Zeitraum 2012 und 2013 vorgelegten Unterlagen, die Bescheidbegründung betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer vom 19.02.2015 sowie auf die Niederschrift und den Bericht der GPLA Prüfung verwiesen.

In der Bescheidbegründung betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer vom 19.02.2015 (USO) sind die Mängel, welche zur Schätzungsberechtigung führen, dargelegt.

Vgl. zB S.16 Bescheidbegründung:

„Im Zuge der Betriebsprüfung wurden Belegordner vorgelegt. Darin fanden sich Eingangs- und Ausgangsrechnungen, aber keinerlei Baraufzeichnungen.“

Vgl. S 18f.:

„Am 24.2.2014 kam Hr. A. zum Finanzamt, um eine „Nespressotasche“ zu übergeben, in der 22 Klarsichtmappen beinhaltet waren. Darin befanden sich Rechnungen für 13 Reinigungsdamen und Auszahlungsbestätigungen an die Reinigungsdamen. Dies sollte beweisen, dass die Reinigungsdamen im Anschluss an den Zufluss bei der „XY“ bar entlohnt wurden. Die vorgelegten Unterlagen wurden analysiert und ausgewertet. Es fand sich keinerlei rechnerische Beilage dabei, sondern nur Rechnungen und Auszahlungsbestätigungen. Nach Durchsicht der Rechnungen konnte allerdings festgestellt werden, dass sie nicht vollständig waren, da zum Beispiel die Rechnungsnummern 7-31/2012 der Reinigungsdame E. F. nicht in der Klarsichtmappe vorhanden waren. Diese Rechnungen konnten über Erhebungen bei Fr. E. gesichtet und in Kopie einbehalten werden. Darauf ist ersichtlich, dass die Rechnungen 7-31 aus 2012 die Bankkontonummer der Generali Bank AG, (... Kontonummer) ltd. auf F. E. beinhalten. Die Rechnungen 1-8/2012 und 32-41/2012 beinhalten die Kontonummer ... ltd. auf D. A.. Nur diese hat Hr. A. dem Finanzamt vorgelegt. Wie bereits oben erwähnt, hat Hr. A. sämtliche Rechnungen auch für die Reinigungsdamen geschrieben und wahrscheinlich auf EDV abgespeichert, da sie vom Schriftbild und Form ident sind. Es fehlen noch folgende Rechnungen von folgenden Reinigungsdamen: Bei Fr. G. fehlt Rechnung 5/2011, bei Fr. H. fehlt Re. 36 aus 2012, bei Fr. I. fehlt Re. 13 aus 2013. Von Fr. J. fehlen Rechnungen 1-8/2011 und 13 aus 2011. ... Diesbezüglich ist festzustellen, dass erhebliche Aufzeichnungsmängel auch hinsichtlich der Rechnungslegung vorliegen. Abgesehen davon fehlten bei fünf Damen die Barauszahlungsbestätigungen (bei Fr. E., Fr. G., Fr. I., Fr. K. und bei Fr. J.). Bei zwei Reinigungsdamen wurde lt. den zur Verfügung gestellten Unterlagen mehr ausbezahlt als Rechnungen gestellt. Fr. H. bekam im Jahr 2013 lt. unterschriebener Barbestätigungen 14.138,- bar ausbezahlt für Reinigungsdienste. Es wurden jedoch lediglich Honorare für Reinigungsdienstleistungen in Höhe von 9.300,-. ausgestellt und der Betriebsprüfung

übergeben. Ähnlich war es bei Fr. L.. Sie erhielt im Jahr 2013 9.612,- bar für verrechnete Reinigungsdienstleistungen in Höhe von 9.552,-. Dies ist ein weiteres Indiz für die Mangelhaftigkeit der Grundaufzeichnungen gemäß § 131 Bundesabgabenordnung, da es auszuschließen ist, dass Hr. und Fr. A. den Reinigungsdamen im Zweifelsfall mehr auszahlen, als die Summe der verrechneten Reinigungsdienstleistungen darstellt. (Beispiel H., € 14.138,- lt. Barbestätigungen vs. € 9.300,- = Summe der übermittelten Honorare für Reinigungsdienstleistungen).

Da aus eigenen niederschriftlich festgehaltenen Aussagen der beiden Eigentümer der „XY“ hervorgeht, dass sowohl Stundenaufzeichnungen wie auch ein Kassabuch existiert, diese aber trotz mehrmaliger Urgezen nicht vorgelegt wurden, mussten Erhebungen bei fünf Reinigungsdamen durchgeführt werden. Wie bereits im obigen Teil der Begründung nachzulesen ist, gaben sie Auskunft über die Ablauforganisation des Unternehmens „XY“. Darüber hinaus legten sie Stundenaufzeichnungen und Baraufzeichnungen vor. Die Arbeitsstunden trugen sie in ihren eigenen Kalendern ein, um sie dann zu summieren. Baraufzeichnungen haben sie nach eigenen Angaben fotografiert und dem Finanzamt vereinzelt vorgelegt. Die Baraufzeichnungen beinhalteten Barumsatztageslisten, auf denen das Tagesdatum, der Kunde, der Vorname der Reinigungsdame und der Tagesumsatz je Reinigungsdame und Kunde ersichtlich sind. Das erwirtschaftete Geld mussten sie in einen Tresor, wo auch diese Listen zu führen waren, einlegen. So war zum Beispiel der Bartagesumsatz am 14.3. (Jahr nicht ersichtlich) 426 Euro oder am 13.3.2013 318 Euro. Am 12.3. (Jahr nicht ersichtlich) war der Barumsatz aufgrund dieser Handbaraufzeichnung 511,40 Euro. Weitere diesbezügliche Barumsatzaufzeichnungen konnten nicht erhoben werden. Darüber hinaus konnte eine handgeschriebene Lohnliste erhoben werden. Auf dieser Lohnliste sind die Barentlohnbeträge des Zeitraumes 11. – 24.7. und 25.7. – 7.8. (Jahr nicht erkennbar oder aufgelistet) ersichtlich.

Die Abgabenbehörde geht davon aus, dass diese Beträge die entsprechenden Reinigungsdamen ausbezahlt erhalten haben. Die Namen jener Damen, die diese Beträge erhalten haben, sind auf diesem linierten Papier ersichtlich. Es wird noch einmal darauf hingewiesen, dass Hrn. A. Kopien dieser Belege im Wege der Akteneinsicht ausgehändigt wurden.

Weitere Belege, die die Finanzbehörde über Erhebungen erhalten hat, sind folgende: Drei Wochendienstpläne, die den September 2011, den Zeitraum 1.7. – 22.10.2011 und den Zeitraum 23.7. – 28.7.2012 beinhalten. Sämtliche vorgelegten Wochendienstpläne zeigen vertikal die Anfangsbuchstaben der Vornamen der Reinigungsdamen und horizontal die Wochentage, darunter der Kundenname und manchmal auch die Reinigungszeit. Die Reinigungsdamen haben genau gewusst, ob beim Kunden bar kassiert wird oder mit Überweisung bezahlt wird. Sie konnten auch Kunden nennen, bei denen bar kassiert wurde. Dies wurde mit Aufstellungen nach Kundenname, Arbeitszeit und Art der Bezahlung dargestellt. In dem Vorberichtsakt der Staatsanwaltschaft St. Pölten war ein kopiertes Kassabuch A5 zu entnehmen, das in der horizontalen Menüleiste die Unterpunkte „Datum“,

„Name“, „Kunde“ und „€“ beinhaltete. In dieses Kassabuch waren datiert der Vorname der Reinigungsdame, der Name des Kunden und der kassierte Barbetrag eingetragen. Dieses Kassabuch beginnt mit 28.5. (Jahr ist darauf nicht ersichtlich) und endet mit 20.7. (Jahr ist darin nicht ersichtlich). Es dürfte sich diesbezüglich nur um einen Ausschnitt handeln. Es ist nicht vollständig.

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 i.w. unbestritten.

Dem Vorbringen in den Beschwerden, worin im ggstdl Fall die Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen konkret liege, werde von der Behörde nicht dargetan, kann nicht gefolgt werden.

Die schwerwiegenden Aufzeichnungsmängel wurden erkennbar und nachvollziehbar dargelegt. Dass die den abgegebenen Erklärungen zu Grunde liegenden Zahlen die Realität nicht abbilden und nicht alle Geschäftsfälle erfassen, ist schon aus den im Rahmen der GPLA Prüfung ausgewerteten Stundenaufzeichnungen/Honorarabrechnungen/Lohnkonten, welche letztlich auch im Verfahren vor dem VwGH unwidersprochen blieben, zwingend abzuleiten.

Schließlich wurde in der Bescheidbegründung in den Beschwerdevereentscheidungen hinsichtlich des Sachverhalts zusätzlich auf den AP-Bericht vom 17.02.2015 und die Niederschrift vom 28.08.2014 betreffend 2011 verwiesen. Das anschließende Beschwerdeverfahren des Jahres 2011 betrifft den gleichen Sachverhalt, sodass bezüglich Schätzungsberechtigung auch auf das Erkenntnis des BFG vom 27.05.2024, RV/7103001/2016, betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte verwiesen wird.

Ad Höhe der Schätzung:

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

Unstrittig ist der von den Bf erzielte Erlös pro Stunde iHv EUR 12,00 sowie der ausbezahlte Stundenlohn iHv EUR 7,60 an die Reinigungskräfte.

Dadurch, dass die hervorgekommene Erhöhung des Erlöses von EUR 12,00 auf EUR 13,00 nicht berücksichtigt wird, können die Bf nicht beschwert sein.

Das FA führte ursprünglich im Rahmen der USO eine Schätzung basierend auf Listen von 2 Reinigungskräften durch. Demnach hätte sich für den Zeitraum 01-06/2013 ein Nettoumsatz von EUR 45.180,- pro Quartal ergeben.

Wie in der gesonderten Bescheidbegründung betreffend 2012 und 2013 vom FA ausgeführt wird, wurden den bekämpften Bescheiden aber ziffernmäßig bei der Berechnung der Schätzung jeweils die Beträge der Feststellungen der GPLA Prüfung übernommen, da diese eine genauere Zuordnung zu den einzelnen Honorarabrechnungen darstellten.

Dies ist einerseits nachvollziehbar, weil die GPLA Prüfung mittlerweile schon abgeschlossen war und in der Niederschrift über die GPLA Prüfung vom 30.09.2015 dargelegt wird (s.S.8), dass als Grundlagen zur Berechnung der Abgaben und Beiträge die vorgelegten bzw. vorliegenden Lohnkonten, Stundenaufzeichnungen und Honorarabrechnungen herangezogen wurden, was eine genauere Schätzung als die im Zuge der USO durchgeführte möglich machte (die Behörde soll das wahrscheinlichste Ergebnis im Schätzungsweg erreichen) und andererseits für die Bf günstiger, sodass sie durch diese Vorgangsweise nicht beschwert sein können.

Die Richtigkeit der Beträge, welche der Schätzung zu Grunde gelegt werden, wurden von den Bf nur pauschal, aber nicht substantiiert bestritten. Da die Beträge auch im zweiten Rechtsgang vor dem BFG und letztlich im Verfahren vor dem VwGH betreffend lohnabhängige Abgaben unbestritten blieben und kein betraglicher Einwand erhoben wurde (BFG 09.12.2020, RV/7101250/2018 S. 19, S. 30f.) wird insoweit auch auf dieses Erkenntnis des BFG verwiesen.

Die Beträge werden daher als schlüssig und nachvollziehbar der vorliegenden Entscheidung zu Grunde gelegt. Der im Schätzungsweg aus den Erklärungen übernommene prozentuale Ansatz der Betriebsausgaben im Verhältnis zu den Einnahmen ist nachvollziehbar und blieb unbestritten.

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 Erklärungen nicht als Bemessungsgrundlage herangezogen werden können, ist auch 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 nicht abschließend definiert, sondern wird als Typusbegriff durch eine Vielzahl von Merkmalen bestimmt, die nicht alle in gleicher Intensität vorhanden sein müssen (VfGH 1. 3. 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 10.4.1985, 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 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 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, 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, zB 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 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 zB 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 jeweiligen 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 Frau C. A.) zuständig war – 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 09.12.2020, 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 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 25.02.2004, 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 z.B. 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.

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 (siehe oben).

Die oben dargestellten, vom FA festgestellten Mängel blieben unwidersprochen.

Der Umstand, dass derartige 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 und somit die Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen nicht möglich.

Bei derart schwerwiegenden formellen und materiellen Mängeln wie im ggstdl. Fall ist das FA zu Recht vom Bestehen der Schätzungsberechtigung ausgegangen.

Verfahrensrechtliches zur Schätzung:

In der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2012 wird ausgeführt:

„Warum im vorliegenden Fall für das Jahr 2012 ein neuer Umsatzsteuerbescheid erlassen wird, obwohl die belangte Behörde ausführt, „Der ursprünglich für den Zeitraum 4/2012-6/2013 lautende Prüfungsauftrag wurde nach Prüfungsbeginn (11.9.2013) auf den Zeitraum 1-6/2013 eingeschränkt“, ist nicht nachvollziehbar.“

Diese Ausführungen sind nicht nachvollziehbar. Es wurde kein neuer Umsatzsteuerbescheid erlassen, sondern auf Grund der zwischenzeitig (am 30.04.2014) abgegebenen Umsatzsteuererklärung für 2012 wurde der Zeitraum, den die USO Prüfung umfasste, eingeschränkt.

Am 11.01.2016 wurde ggstdl. Umsatzsteuerbescheid erlassen. Es handelt sich um einen Erstbescheid.

Ein Verfahrensfehler ist durch diese Vorgangsweise nicht zu erkennen.

In der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2013 wird ausgeführt:

„Vorauszuschicken ist, dass die belangte Behörde bereits mit zwei Bescheiden vom 19.02.2015 die Umsatzsteuer für die Monate 01 bis 03/2013 sowie 04 bis 06/2013 fest gesetzt hat. Gegen diese Bescheide haben wir fristgerecht Beschwerde an das Bundesfinanzgericht erhoben. Was die belangte Behörde mit dem nunmehrigen Bescheid vom 11.01.2016 anstrebt, inwieweit er die bisherigen beiden Bescheide ersetzen oder korrigieren soll, ist weder dem neuen Bescheid selbst noch der gesonderten Begründung zu entnehmen. Ebensowenig legt die belangte Behörde dar, welche konkreten Änderungen auf Grund welchen Sachverhaltes gegen über den früheren Bescheiden auf Basis welcher gesetzlichen Befugnis vorgenommen werden.“

Diese Ausführungen sind nicht nachvollziehbar.

Unter einer Umsatzsteuersonderprüfung (USO) versteht man eine abgabenrechtliche Überprüfung der abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen für einen gewissen Zeitraum. Diese kann, wie im ggstdl. Fall, zu Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden für den geprüften Zeitraum führen.

Der Umsatzsteuerjahresbescheid ersetzt nach § 21 Abs 3 UStG den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid. Umsatzsteuerjahresbescheide können auch während eines anhängigen Beschwerdeverfahrens an die Stelle eines Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides treten (vgl. Fischerlehner/Brennsteiner, BAO³, § 253).

Es handelt sich um einen gesetzeskonformen, der umsatzsteuerlichen Systematik entsprechenden Vorgang, dass eine USO zu Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden führen kann, welche später durch den Umsatzsteuerjahresbescheid ersetzt werden.

Vgl. § 21 UStG:

„(3) Wenn der Unternehmer die Einreichung der Voranmeldung pflichtwidrig unterläßt oder wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig

erweist, so hat das Finanzamt die Steuer festzusetzen. Eine Festsetzung kann nur so lange erfolgen, als nicht ein den Voranmeldungszeitraum beinhaltender Veranlagungsbescheid erlassen wurde. Eine festgesetzte Vorauszahlung hat den im Abs. 1 genannten Fälligkeitstag. Die Gutschrift eines festgesetzten Überschusses wirkt bis zur Höhe des vorangemeldeten Überschussbetrages auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück. Führt eine Festsetzung zur Verminderung eines Überschusses, so gilt als Fälligkeitstag der Nachforderung der Zeitpunkt, in dem die Gutschrift des Überschusses wirksam war.

(4) Der Unternehmer wird nach Ablauf des Kalenderjahres zur Steuer veranlagt...”

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Beschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt gemäß § 253 BAO die Beschwerde als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet, und zwar auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst. Daher gilt nach ständiger Judikatur eine Beschwerde gegen einen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid auch gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid gerichtet.

Im ggstdl. Fall haben die Bf am 31.03.2015 die Umsatzsteuererklärung des Jahres 2013 übermittelt. Das FA hat am 11.01.2016 den nunmehr bekämpften Umsatzsteuerjahresbescheid (Erstbescheid) erlassen, welcher die auf Grund der USO erlassenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 01-03/2013 und 04-06/2013 ersetzt. Ein Verfahrensfehler ist durch diese Vorgangsweise nicht zu erkennen.

Grundsätzlich ist zur Schätzungsbefugnis auszuführen, dass der ursprüngliche Prüfungsauftrag den Zeitraum 4/2012 – 6/2013 umfasste; der Prüfungszeitraum wurde aber wegen der Abgabe der Erklärungen betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte während der Prüfung auf den Zeitraum 01-06/2013 eingeschränkt.

Es wurden jedoch auch für das Jahr 2012, ausgehend vom ursprünglichen Prüfungsauftrag, Unterlagen vorgelegt. Darüber hinaus ist der Sachverhalt ident und es wurden auch im Rahmen der GPLA Prüfung (umfasste 2011 – 2013) und des anschließenden Beschwerdeverfahrens entsprechende Feststellungen für 2012 und 2013 getroffen und auch im AP Verfahren für das Jahr 2011 wurden auch für die Folgejahre bereits Feststellungen getroffen.

Auf den weitgehend identen Sachverhalt wird hingewiesen.

Alle diese Unterlagen waren von der belangten Behörde im Wege der Prüfung der Umsatzsteuer- und Feststellungserklärungen und Erlassung der bekämpften Bescheide zu würdigen. Da schwerwiegende Aufzeichnungsmängel sowohl 2012 als auch 2013 festzustellen waren und die Beträge laut abgegebenen Erklärungen, wie auch aus den im Rahmen der GPLA aus vorliegenden Lohnkonten, Stundenaufzeichnungen und Honorarabrechnungen ermittelten, im Beschwerdeverfahren überprüften und nicht beanstandeten Beträgen ersichtlich war, nicht als korrekte Grundlagen für die Abgabenbemessung herangezogen werden konnten, war die Behörde verpflichtet, eine Schätzung gemäß § 184 BAO durchzuführen.

Höhe der Schätzung:

Diesbezüglich wird auf obige Darstellung im Sachverhalt und in der Beweiswürdigung verwiesen. Die Schätzung beruht auf den durch die GPLA ermittelten Honorarlisten Lohnkonten und Stundenaufzeichnungen. Die Beträge (Stundenlohn EUR 7,60) wurden dann auf EUR 12,00 pro Stunde (Erlöse) hochgerechnet. Dieser Ansatz ist plausibel, schlüssig und nachvollziehbar, ebenso wie die prozentuale Berücksichtigung der Betriebsausgaben wie in den Erklärungen.

Aufteilung der Einkünfte:

Wie die Bf richtig vorbringen, sind die Einkünfte im Verhältnis 70% C. A. zu 30% D. A. aufzuteilen, was von der belangten Behörde sowohl 2012 als auch 2013 so umgesetzt wurde.

2013 ist nach dem Erstbescheid folgende Berechnung durchgeführt worden:

C. A. Anteil lt. Bescheid 25.199,81 + 3.894,81 Sonderbetriebsausgaben + 2.329,25

Grundfreibetrag = 31.423,87

D. A. Anteil lt. Bescheid 12.252,13 + 1.215,24 Grundfreibetrag = 13.467,37

Summe 44.891,24 davon 70% = 31.423,868, davon 30% = 13.467,37

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 Abgabeananspruch 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 Abgabeananspruches 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 Abgabeananspruches.

Die 5-jährige Verjährungsfrist für die Abgabefestsetzung 2012 beginnt daher mit Ablauf des Jahres 2012 zu laufen. Das Recht, die Umsatzsteuer 2012 festzusetzen, endete daher mit Ablauf des Jahres 2017.

Der Erstbescheid wurde am 11.01.2016 erlassen, somit innerhalb der Verjährungsfrist.

Die 5-jährige Verjährungsfrist für die Abgabenfestsetzung 2013 beginnt daher mit Ablauf des Jahres 2013 zu laufen. Das Recht, die Umsatzsteuer 2013 festzusetzen, endete daher mit Ablauf des Jahres 2018.

Der Erstbescheid wurde am 11.01.2016 erlassen, somit innerhalb der Verjährungsfrist.

Die Erlassung von Feststellungsbescheiden selbst (diese wurden ebenfalls am 11.01.2016 erlassen) unterliegt grundsätzlich nicht der Festsetzungsverjährung des § 207 Abs 1 BAO (VwGH 22.05.2013, 2009/13/0088).

Gemäß § 209a BAO steht einer Abgabenfestsetzung, 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 29. Mai 2024