

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter ***R1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***Parteienvertreter***, über die Beschwerde vom 15. November 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 23. Oktober 2017 betreffend Dienstgeberbeitrag 2011, Dienstgeberbeitrag 2012, Dienstgeberbeitrag 2013, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2011, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2012 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2013 und die Haftungsbescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 23. Oktober 2017 betreffend Lohnsteuer 2011, Lohnsteuer 2012, Lohnsteuer 2013 und Lohnsteuer 2014 zu Recht:

- I. Der Beschwerde gegen die Haftungsbescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 23. Oktober 2017 betreffend Lohnsteuer 2011, Lohnsteuer 2012, Lohnsteuer 2013 und Lohnsteuer 2014 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden entsprechend dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt, das einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bildet, abgeändert.
- II. Der Beschwerde gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 23. Oktober 2017 betreffend Dienstgeberbeitrag 2011, Dienstgeberbeitrag 2012, Dienstgeberbeitrag 2013, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2011, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2012 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2013 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die ***Bf1*** (im Folgenden bezeichnet als „Beschwerdeführerin“) betreibt ein Bauunternehmen.

Auf Grund einer Kontrolle durch die Finanzpolizei auf einer Baustelle in ***Ort1*** am 12.9.2014 wurde jeweils eine Nachschau gem § 144 BAO bei Herrn ***AA*** und bei der Beschwerdeführerin angeordnet, die am 15.9.2015 abgeschlossen wurden. Auf der Grundlage der Ermittlungsergebnisse aus den beiden Nachschauungen wurden gem § 147 BAO Außenprüfungen betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, Sozialversicherungsbeiträge und Kommunalsteuer 2009 bis 2011 bei Herrn ***AA*** sowie betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, Sozialversicherungsbeiträge, und Kommunalsteuer 2011 bis 2014 bei der Beschwerdeführerin angeordnet. Aufgrund des Verdachtes auf Abgabenhinterziehung wurden zudem Prüfungen nach § 99 Abs 2 FinStrG angeordnet.

Im Zuge der Außenprüfung bei der Beschwerdeführerin wurden zwischen der Beschwerdeführerin und diversen „Auftragnehmern“ abgeschlossene „Werkverträge“ als Scheinverträge qualifiziert, die das Vorliegen von Dienstverhältnissen zwischen der Beschwerdeführerin und einer größeren Anzahl von – vorwiegend aus der Slowakei stammenden – Arbeitern verdecken sollten. Im Detail wurden dazu folgende Feststellungen getroffen und wurde dabei folgende rechtliche Würdigung des festgestellten Sachverhaltes vorgenommen:

- Ad Fremdleistungen ***X***, s.r.o.: Die slowakische ***X***, s.r.o. sei kein Bauunternehmen, das als Subunternehmer für die Beschwerdeführerin Bauleistungen erbracht hat. Vielmehr habe die ***X***, s.r.o. für die Beschwerdeführerin Bauarbeiter akquiriert, die dann auf deren Baustellen in Österreich eingesetzt worden seien. Es handle sich um sog „Scheinselbständigkeit“. Die von der ***X***, s.r.o. akquirierten slowakischen Einzelunternehmer seien gemeinsam und arbeitsteilig und auch mit anderen scheinselbständigen slowakischen Einzelunternehmern auf den Baustellen der Beschwerdeführerin tätig gewesen. Die Arbeitseinteilung und Aufsicht sei durch Herrn ***AA*** erfolgt. Diese Einzelunternehmer hätten selbst lediglich über Kleinwerkzeug verfügt. Größere Geräte, Gerüste und dergleichen sowie das verarbeitete Material seien jeweils von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt worden. Die Entlohnung der slowakischen Bauarbeiter sei durch die Zwischenschaltung der ***X***, s.r.o. erfolgt, wobei diese als Vermittlerin eine Provision für ihre gegenüber den Arbeitern erbrachten Leistungen (Beratung, Übersetzung, Problemlösung bei der Abrechnung, etc.) einbehalten habe. Da gem § 47 Abs 2 EStG Dienstverhältnisse

vorlägen, wären von den von der Beschwerdeführerin ausbezahlten Entgelten Lohnsteuer einzubehalten sowie Lohnnebenkosten zu entrichten gewesen. Die Beschwerdeführerin sei daher gem § 82 EStG als Arbeitgeber zur Haftung für die Lohnsteuer heranzuziehen, weiters seien der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer festzusetzen. Die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages sei hingegen unter Verweis auf die Verordnung (EG) Nr 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. April 2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit nicht zulässig, da der Abgabenbehörde Unterlagen vorlägen, denen zufolge die betroffenen Bauarbeiter in der Slowakei sozialversichert gewesen seien.

- Ad Fremdleistungen diverser Einzelunternehmer: Die Beschwerdeführerin habe die slowakischen Arbeitnehmer ***AB***, ***AC***, ***AD***, ***AE***, ***AF***, ***AG***, ***AH***, ***AI*** und ***AJ*** als Arbeitgeber beschäftigt, wobei diese Dienstverhältnisse durch die Vortäuschung von Werkverträgen verschleiert worden seien. Die vorgenannten slowakischen Einzelunternehmer seien gemeinsam und arbeitsteilig mit den von der ***X***, s.r.o. akquirierten Bauarbeitern und auch mit anderen scheinselbstständigen slowakischen Einzelunternehmern auf den Baustellen der Beschwerdeführerin tätig gewesen. Die Arbeitseinteilung und Aufsicht sei durch Herrn ***AA*** erfolgt. Es handle sich um sog „Scheinselbständigkeit“. Den Angaben des von der Finanzpolizei einvernommenen Bauarbeiters ***AB*** zufolge sei (von der Beschwerdeführerin) ein Stundenlohn iHv € 10,00 bezahlt worden; dies entgegen der vorliegenden Auftragsbestätigung, der zufolge auf Grundlage eines Leistungsverzeichnisses abgerechnet werden hätte müssen. Die zum Schein als selbständige Gewerbetreibende abgerechneten slowakischen Bauarbeiter seien daher tatsächlich Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin und von den an sie ausbezahlten Entgelten wäre Lohnsteuer einzubehalten sowie Lohnnebenkosten zu entrichten gewesen. Die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages sei hingegen unter Verweis auf die Verordnung (EG) Nr 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. April 2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit nicht zulässig, da der Abgabenbehörde Unterlagen vorlägen, denen zufolge die betroffenen Bauarbeiter in der Slowakei sozialversichert gewesen seien.
- Ad Fremdleistungen ***Y*** GmbH s.r.o.: Die ***Y*** GmbH s.r.o. hätte in der Slowakei keine Betriebsstätte und es sei auch sonst keine feste Geschäftseinrichtung bekannt, die ihr zuzuordnen wäre. Es handle sich somit um eine Domizilgesellschaft – eine sog „Briefkastenfirma“ – die zwar rechtlich existiere, jedoch tatsächlich nicht tätig werde. Sie erbringe jedenfalls keine Bauleistungen. Sie diene lediglich zur Verschleierung von Dienstverhältnissen slowakischer Bauarbeiter, die tatsächlich der Beschwerdeführerin als Arbeitgeberin zuzurechnen seien. Es handle sich um sog „Scheinselbständigkeit“. Die von der ***Y*** GmbH s.r.o. an die Beschwerdeführerin ausgestellten Rechnungen seien Scheinrechnungen, die lediglich zur Durchrechnung der Löhne an die nichtselbständig erwerbstätigen slowakischen Bauarbeiter gedient hätten.

Eine tatsächlich – mangels entsprechender betrieblicher Infrastruktur und für sie handelnder Personen – nicht betrieblich tätig werdende Gesellschaft könne nicht als Arbeitgeber im lohn- und sozialversicherungsrechtlichen Sinn qualifiziert werden, da aufgrund des Fehlens einer betrieblichen Struktur keine organisatorische Einbindung der Dienstnehmer in den Betrieb und daher auch keine Weisungsgebundenheit gegenüber dieser Gesellschaft gegeben sei. Da gem § 47 Abs 2 EStG Dienstverhältnisse (zur Beschwerdeführerin) vorlägen, sei die Beschwerdeführerin gem § 82 EStG als Arbeitgeberin zur Haftung für die Lohnsteuer heranzuziehen. Weiters seien der Dienstgeberbeitrag, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer festzusetzen.

- Ad Fremdleistungen ***Z*** GmbH: Die ***Z*** GmbH verfüge tatsächlich über keinerlei Infrastruktur und sei somit nicht dazu in der Lage gewesen, die in den von ihr ausgestellten Rechnungen ausgewiesenen Leistungen selbst zu erbringen. Die an die Beschwerdeführerin ausgestellten Rechnungen seien Scheinrechnungen, die nur zur Verschleierung der Dienstverhältnisse der betroffenen Bauarbeiter mit der Beschwerdeführerin gedient hätten. Eine tatsächlich – mangels entsprechender betrieblicher Infrastruktur und für sie handelnder Personen – nicht betrieblich tätig werdende Gesellschaft könne nicht als Arbeitgeber im lohn- und sozialversicherungsrechtlichen Sinn qualifiziert werden, da aufgrund des Fehlens einer betrieblichen Struktur keine organisatorische Einbindung der Dienstnehmer in den Betrieb und daher auch keine Weisungsgebundenheit gegenüber dieser Gesellschaft gegeben sei. Da gem § 47 Abs 2 EStG Dienstverhältnisse (zur Beschwerdeführerin) vorlägen, sei die Beschwerdeführerin gem § 82 EStG als Arbeitgeberin zur Haftung für die Lohnsteuer heranzuziehen. Weiters seien der Dienstgeberbeitrag, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer festzusetzen.

Mit den im Spruchkopf dieses Erkenntnisses genannten Bescheiden vom 23. Oktober 2017 zog das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr (im Folgenden bezeichnet als „belangte Behörde“) die Beschwerdeführerin unter Verweis auf die oa im Rahmen der Außenprüfung getroffenen Feststellungen zur Haftung für Lohnsteuer heran und forderte Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach. Zudem wurde mit Bescheiden vom 23. Oktober 2017 betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2011 bis 2014 sowie betreffend Dienstgeberbeitrag 2013 jeweils ein Säumniszuschlag festgesetzt.

Mit Schreiben vom 14. November 2017 wurde vom Masseverwalter im Konkursverfahren über das Vermögen der Beschwerdeführerin gegen die im Spruchkopf dieses Erkenntnisses genannten Bescheide das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben und deren ersatzlose Aufhebung beantragt. Begründend wurde dazu im Wesentlichen wie folgt ausgeführt:

- Aus verfahrensrechtlicher Sicht stelle sich zunächst die Frage, ob nicht ein unzuständiges Organ die angefochtenen Bescheide erlassen habe, da als Leiter der

Amtshandlung eine vom tatsächlich die Leitung Innehabenden verschiedene Person angegeben worden sei. Zudem habe das Finanzamt bezüglich der diesem im Rahmen eines Auskunftersuchens mitgeteilten Erhebungen der slowakischen Behörden keine beglaubigte deutsche Übersetzung zur Verfügung gestellt und es sei keine „Akteneinsicht in den slowakischen Erhebungsakt“ gewährt worden. Auch sei ein wesentlicher Verfahrensmangel darin zu erblicken, dass dem Masseverwalter der gegenständliche Akt erst einen Tag vor der Schlussbesprechung zugestellt worden sei und dieser somit nicht dazu in der Lage gewesen sei, sich auf den Termin hinreichend vorzubereiten. Zudem habe als Verfahrensmangel zu gelten, dass der ehemalige Bauleiter ***BC*** von der Abgabenbehörde nicht einvernommen worden sei.

- Die im Zuge der Außenprüfung getroffenen und den angefochtenen Bescheiden zugrunde gelegten Feststellungen wurden in der Beschwerde allesamt bestritten (siehe dazu sogleich).
- Konkret wurde zum Thema Fremdleistungen ***X***, s.r.o. im Wesentlichen ausgeführt, dass es sich (auch wirtschaftlich betrachtet) um Werkverträge an die Sub-Bauunternehmerin ***X*** s.r.o. gehandelt habe, welche die beauftragten Rohbauarbeiten zur Gänze zum vereinbarten Preis übernommen sowie eigenständig und eigenverantwortlich abwickelt habe. Das unternehmerische Risiko sei hiebei ausschließlich bei der ***X*** s.r.o. gelegen, welche das hierfür erforderliche Personal (Bauarbeiter) auf die Baustellen entsendet habe. Die Beschwerdeführerin habe lediglich die Bauaufsicht innegehabt. Dies werde durch diverse Zeugenaussagen – insbesondere durch jene des damaligen Geschäftsführers der ***X*** s.r.o. – bestätigt und sei dies bereits im Jahr 2011 im Rahmen einer Betriebsprüfung durch die belangte Behörde intensiv geprüft und nicht beanstandet worden, sodass sich die Beschwerdeführerin insoweit auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen könne. Zwar sei es richtig und auch logisch, dass die von der ***X*** s.r.o. auf den Baustellen eingesetzten Personen arbeitsteilig tätig gewesen seien. Allerdings sei dies darauf zurückzuführen, dass es sich um Dienstnehmer der ***X*** s.r.o. gehandelt habe, die von der ***X*** s.r.o. € 10,- pro Stunde erhalten und der ***X*** s.r.o. ihre Arbeitskraft geschuldet hätten, organisatorisch in den Betrieb des Arbeitgebers ***X*** s.r.o. eingegliedert gewesen seien, den Weisungen der ***X*** s.r.o. folgen und ihre Stundenaufzeichnungen an die ***X*** s.r.o. abliefern hätten müssen. Es sei evident, dass auf den Baustellen keine (eigenen) Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin gearbeitet hätten (mit welchen arbeitsteilig zusammengearbeitet werden hätte können). Ferner entspreche es nicht der Wahrheit, dass die Beschwerdeführerin größere Geräte, Gerüste und dergleichen sowie das verarbeitete Material beigelegt hätte. Die Beschwerdeführerin verfüge nicht über derlei Geräte und seien die Materialien üblicherweise vom Bauherrn zur Verfügung gestellt worden. Werkzeug, Maschinen und Geräte – sofern erforderlich – seien entweder von der ***X*** s.r.o.

oder vom Bauherrn bzw von Zulieferfirmen (wie zB Ziegelschneidemaschine vom Lieferer der Ziegel) zur Verfügung gestellt worden.

- Betreffend Fremdleistungen slowakischer Einzelunternehmer wurde in der Beschwerde vorgebracht, dass diese mit der Beschwerdeführerin eigenständige Werkverträge abgeschlossen hätten, die durchgeführt und zum vereinbarten Preis abgerechnet worden seien. Soweit sich die belangte Behörde in diesem Zusammenhang auf die von Herrn ***AB*** gegenüber der Finanzpolizei erfolgten Angaben, denen zufolge er von der Beschwerdeführerin 10,- Euro pro Stunde bekomme, stützt, werde eingewendet, dass es sich hierbei sicherlich um ein Missverständnis des Genannten gehandelt habe, wenn dieser in einer Stresssituation den Stundensatz der ***X*** s.r.o. angegeben habe.
- Betreffend Fremdleistungen ***Y*** GmbH s.r.o. wurde in der Beschwerde ausgeführt, dass das Unternehmen der Beschwerdeführerin gegenüber als ***Y1*** s.r.o. aufgetreten sei und von der Beschwerdeführerin eigenständige Subaufträge angenommen, mit eigenem Personal abgewickelt habe und den vereinbarten Preis verrechnet habe. Dass die ***Y1*** s.r.o. in der Slowakei angeblich über keine Betriebsstätte verfüge, ändere nichts an der Tatsache, dass dieses Unternehmen in den Jahren 2012 und 2013 Bauleistungen an die Beschwerdeführerin erbracht habe. Dies werde auch vom früheren Geschäftsführer der ***Y1*** s.r.o. bestätigt.
- Betreffend Fremdleistungen ***Z*** GmbH wurde in der Beschwerde ausgeführt, dass die zu diesem Unternehmen getroffenen Feststellungen, die auf einer im Zuge einer bei diesem Unternehmen vom Finanzamt Wien 8/16/17 durchgeführten Außenprüfung beruhen, der Beschwerdeführerin bislang nicht bekannt gewesen seien. Die Beschwerdeführerin habe lediglich bei einem einzigen Bauvorhaben im Juli 2011 mit der ***Z*** GmbH zusammengearbeitet, wobei diese eine von vielen Subunternehmen der als Generalunternehmerin tätigen Beschwerdeführerin tätig gewesen sei. Der von der ***Z*** GmbH übernommene Auftrag sei dabei von dieser derart mangelhaft ausgeführt worden, dass die Beschwerdeführerin zu Nachbesserungen gezwungen gewesen sei und der Beschwerdeführerin ein Schaden entstanden sei.

Mit Beschwerdeverentscheidung der belangten Behörde vom 8. Jänner 2018 wurde die gegenständliche Beschwerde gegen die Haftungsbescheide betreffend die Lohnsteuer 2011, 2012, 2013 und 2014 vom 23.10.2017, die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2011, 2012 und 2013 vom 23.10.2017 und die Bescheide über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2011, 2012 und 2013 vom 23.10.2017 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde dazu im Wesentlichen wie folgt ausgeführt:

- Betreffend das Vorbringen der Bescheiderlassung durch ein unzuständiges Organ sei auf § 10a Abs 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes 2010 (AVOG 2010 - DV) sowie auf den

Durchführungserlass Konzentration GPLA vom 30.12.2015, BMF-280000/0210-IV/2/2015, zu verweisen. Diesen Anordnungen folgend sei die Außenprüfung (GPLA) ab 1.1.2016 vom Prüfer des GPLA-Zentrums beim Finanzamt Linz durchgeführt worden. Die Genehmigung der gegenständlichen Haftungs- und Abgabenbescheide vom 23.10.2017 sei durch die zuständige Teamleiterin des GPLA-Zentrums Linz für das aktenführende Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr erfolgt. Aus dem Kopf der gegenständlichen Bescheide und dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung (GPLA) sei ersichtlich, dass diese Bescheide vom Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr erlassen wurden.

- Betreffend das Nichtvorliegen einer beglaubigten deutschen Übersetzung der Erhebungsergebnisse der slowakischen Finanzverwaltung werde auf die ergänzende Begründung zum GPLA-Bericht vom 23.10.2017 hingewiesen. Demnach habe dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin ohnehin eine beglaubigte Übersetzung vorgelegen. Einwendungen gegen die von der Abgabenbehörde vorgenommene Übersetzungen seien jedoch nicht vorgebracht worden.
- Betreffend Akteneinsicht in den slowakischen Erhebungsakt sei auf die rechtliche Ausgestaltung von Amtshilfeverfahren gemäß der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG zu verweisen. Die in einem Amtshilfeverfahren gewonnenen Ergebnisse würden demnach von den ausländischen Finanzverwaltungen unter Verwendung der dafür vorgesehenen internationalen elektronischen Formulare an das inländische Central Liaison Office (CLO) übermittelt, das in Österreich der Steuerfahndung Wien angegliedert ist. Die Abgabenbehörde habe im gegenständlichen Fall alle Unterlagen, die von der slowakischen Finanzverwaltung übermittelt wurden, der Beschwerdeführerin vollständig zur Verfügung gestellt (Verweis auf die Beilagen 37, 38 und 39 zum Besprechungsprogramm vom 23.12.2016). Der österreichischen Abgabenbehörde sei es nicht möglich, eine Akteneinsicht in den Erhebungsakt einer ausländischen (slowakischen) Abgabenbehörde zu gewähren, dies würde Hoheitsrechte des anderen Staates verletzen und sei daher in einem Amtshilfeverfahren auch nicht vorgesehen.
- Betreffend die Zustellung des Besprechungsprogrammes an den Masseverwalter sei festzuhalten, dass der Masseverwalter ausdrücklich auf eine Verschiebung der Schlussbesprechung verzichtet habe. Zudem habe der Masseverwalter bis zur Einbringung der Beschwerde ausreichend Zeit gehabt, eine gründliche Beurteilung des Sachverhalts und der Rechtslage vorzunehmen.
- Betreffend die Einvernahme des Bauleiters ***BC*** sei eine Personenfahndung durchgeführt worden; dies allerdings ohne Erfolg. Die Abgabenbehörde sei daher nicht im Stande, eine Zeugeneinvernahme durchzuführen.
- Betreffend Fremdleistungen ***X*** s.r.o., Fremdleistungen scheinselbstständiger slowakischer Einzelunternehmer, Fremdleistungen ***Y*** GmbH s.r.o. und

Fremdleistungen ***Z*** GmbH werde auf die bisher erfolgten Ausführungen verwiesen.

Mit Schreiben vom 23. Jänner 2018 stellte der Masseverwalter im Konkursverfahren über das Vermögen der Beschwerdeführerin einen Antrag auf Vorlage der oa Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Am 4. April 2018 erfolgte durch die belangte Behörde die Vorlage der gegenständlichen Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Im Rahmen des Vorlageberichtes wurde ua darauf hingewiesen, dass der Konkurs der Beschwerdeführerin mit Beschluss des LG ***Ort2*** vom 19.2.2018 nach Schlussverteilung aufgehoben worden sei. Die Aufhebung des Konkurses sei laut Beschluss vom 12.3.2018 rechtskräftig.

Am 18. März 2019 übermittelte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht folgende Unterlagen:

- Urteil des Landesgerichts ***Ort2*** vom 12. September 2018, 15 Hv 46/8a, mit dem Herr ***AA*** ua wider der ihn erhobenen Anklage, er habe zu nachgenannten Zeiten im Bereich des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 EStG 1988 sowie dazu ergangener VO entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Lohnsteuer, Dienstgeber-Beiträgen zum Lastenausgleichfonds für Familienbeihilfen und Zuschlägen zum Dienstgeber-Beitrag bewirkt, wobei er die Verkürzungen nicht nur für möglich, sondern für gewiss hielt, und die Abgabenhinterziehung unter Verwendung von Scheingeschäften oder anderen Scheinhandlungen (§ 23 BAO), nämlich unter Verwendung von Werkverträgen mit den Scheinselbständigen ***AK***, ***AB***, ***AC***, ***AD***, ***AE***, ***AF***, ***AG***, ***AH***, ***AI*** und ***AJ*** bzw unter Einschaltung der Scheinfirmen ***X*** s.r.o., ***Y*** GmbH s.r.o. und ***Z*** GmbH beging, und zwar im Zeitraum 2011 bis 2014 als Geschäftsführer der ***Bf1*** eine Verkürzung an Lohnsteuer in Höhe von insgesamt EUR 198.652,95, eine Verkürzung von Dienstgeberbeiträgen in Höhe von insgesamt EUR 7.906,98 sowie von Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von insgesamt EUR 632,52 (im Urteil jeweils nach Entrichtungszeiträumen und Abgabenarten aufgegliedert) und er habe hiedurch das Finanzvergehen des Abgabebetuges nach § 33 Abs 2 lit b iVm § 39 Abs 1 lit b, Abs 3 lit a FinStrG begangen, gemäß § 214 Abs 2 FinStrG (§ 259 Z 3 StPO) freigesprochen wurde.
- Gegen das oa Urteil von der belangten Behörde erhobene Nichtigkeitsbeschwerde nach § 281 StPO vom 2. November 2018.
- Beschluss des OGH vom 13. Februar 2019, 13 Os 146/18x, mit dem die oa Nichtigkeitsbeschwerde zurückgewiesen wurde.

Mit Schreiben vom 30. Juli 2020 brachte der ehemalige Masseverwalter im Konkursverfahren über das Vermögen der Beschwerdeführerin beim Bundesfinanzgericht einen Fristsetzungsantrag ein.

Am 10. August 2020 legte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht den Arbeitsbogen betreffend die bei der Beschwerdeführerin durchgeführte Außenprüfung vor.

Mit Schreiben vom 3. September 2020 gab der ehemalige Masseverwalter im Konkursverfahren über das Vermögen der Beschwerdeführerin dem Bundesfinanzgericht bekannt, dass er die Beschwerdeführerin trotz des mittlerweile abgeschlossenen Konkursverfahrens weiterhin in der gegenständlichen Beschwerdesache vertrete und legte dem Bundesfinanzgericht eine entsprechende Vollmachtsurkunde (datiert 2. September 2020) vor.

Am 10. September 2020 übermittelte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht in Ergänzung zum bereits vorgelegten Urteil des Landesgerichts ***Ort2*** vom 12. September 2018, 15 Hv 46/8a, das im betreffenden Gerichtsverfahren angefertigte Protokoll über die Hauptverhandlung.

Mit Beschluss des VwGH vom 21. April 2021 wurde der Fristsetzungsantrag vom 30. Juli 2020 als unzulässig zurückgewiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen wird folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt festgestellt:

Die ***Bf1*** (Beschwerdeführerin) ist laut Firmenbuch im Geschäftszweig Baumeistergewerbe tätig und errichtet vorwiegend Einfamilienhäuser für Privatkunden. Als Geschäftsführer der ***Bf1*** fungiert Herr ***AA***, der zugleich der einzige Gesellschafter der ***Bf1*** ist.

Herr ***AA*** war unter anderem in den Jahren 2009 bis 2011 als Einzelunternehmer tätig. Er hatte Kontakte zum Unternehmen ***QS*** in ***Ort2***, welche Einfamilienhäuser plante und die Bauherren zur Errichtung des Einfamilienhauses im Rohbau an Herrn ***AA*** vermittelte.

Herr ***AA*** hatte am 14. März 2007 einen „Rahmen – Werkvertrag“ über die Erbringung von Bauleistungen mit dem slowakischen Unternehmen ***X***, s.r.o. in ***Adresse1***, (in Folge kurz „***X***“), welche durch den Geschäftsführer Dr. ***XY*** vertreten wurde, abgeschlossen. Diesem Rahmenvertrag zufolge nehme die ***X*** vom Unternehmen ***AA*** Bau Bauaufträge entgegen und wickle diese ab. Dabei sei die Weitergabe an Subunternehmen zulässig. Die ***AA*** Bau habe die Baustellenaufsicht und führe Kontrollen über die Richtigkeit des Bauvorhabens durch.

Konkret stellte sich die Abwicklung eines Bauauftrages in der Regel wie folgt dar: Herr ***AA*** übermittelte Dr. ***XY*** die Baupläne des zu errichtenden Rohbaus inklusive der notwendigen Daten wie zB Quadratmeter. Dr. ***XY*** legte gegenüber Herrn ***AA*** in der Folge ein (schriftliches oder mündliches) Pauschalangebot, welches bei Schriftlichkeit mit einer Auftragsbestätigung, derzufolge die ***X*** „für die gesamten Rohbauarbeiten (Erdarbeiten, Betonier- und Mauerungsarbeiten)“ für die betreffende Baustelle laut einem von den Vertragsparteien gesondert vereinbarten Leistungsverzeichnis beauftragt werde, angenommen wurde. Herr ***AA*** schloss sodann unter Berücksichtigung eines Aufschlags für seine Tätigkeit in der Bauaufsicht mit dem Bauherren ebenfalls einen Vertrag über die Errichtung des Rohbaus für eine Pauschalsumme. Die ***X*** entsendete sodann mehrere von ihr ausgewählte slowakische Bauarbeiter, deren Identität Herrn ***AA*** nicht im Vorhinein bekannt war und welche unter der Führung eines slowakischen Vorarbeiters und ohne Anweisungen seitens der Beschwerdeführerin den Rohbau errichteten, auf die betreffende Baustelle. Die Baumaterialien wurden von Herrn ***AA*** bei diversen Lieferunternehmen im Namen des jeweiligen Bauherren bestellt, wobei die Rechnung direkt an den Bauherren gelegt wurde. Größere Baumaschinen wie zB Betonmischer oder

Ziegelschneidmaschinen wurden ebenfalls von das Baumaterial liefernden Unternehmen auf Rechnung des Bauherren zur Verfügung gestellt. Kleineres Werkzeug wie zB Nivelliergeräte oder Motorsägen wurden von den slowakischen Arbeitern mitgebracht. Wenn einer der Arbeiter krank war, wurde dieser von der ***X*** durch einen anderen ersetzt. Die Arbeiter mussten für Herrn ***AA*** grundsätzlich keine Stundenaufzeichnungen führen und Herr ***AA*** gab ihnen auch keine Arbeitszeiten vor. Wenn es Probleme oder Fragen auf der Baustelle gab, teilte Herr ***AA*** dies telefonisch Dr. ***XY*** mit, der in der Folge die Angelegenheit mit den Arbeitern klärte. Wenn Herr ***AA*** einen von der ***X*** auf die Baustelle entsendeten Arbeiter für nicht qualifiziert hielt, teilte er dies ebenfalls Dr. ***XY*** mit, der daraufhin einen anderen Arbeiter schickte. Die Aufgabe von Herrn ***AA*** bestand im Wesentlichen in der Bauaufsicht. Zu diesem Zweck suchte Herr ***AA*** nicht täglich, aber mehrmals in der Woche die Baustellen auf und verbrachte dort rund eine Stunde mit einer Kontrolle der durchgeführten Arbeiten. Herr ***AA*** konnte mit den slowakischen Bauarbeitern nicht kommunizieren, weil diese einerseits kein Deutsch sprachen und andererseits Herr ***AA*** auch nicht Slowakisch sprach.

Je nach Baufortschritt legte Herr ***AA*** gegenüber dem Bauherren Teilrechnungen sowie die ***X*** gegenüber Herrn ***AA*** und fanden diesen Eingangsrechnungen entsprechende Zahlungen auf ein der ***X*** zuzuordnendes Bankkonto statt. Die Arbeiter wurden von der ***X*** bezahlt und erhielten für ihre Arbeit ein pro geleisteter Arbeitsstunde ein Entgelt von 10,- Euro.

Im Jahr 2011 errichtete Herr ***AA*** die ***Bf1***. Die ***Bf1*** schloss am 2. August 2011 einen „Rahmen – Werkvertrag“ mit der ***X*** ab, der inhaltlich dem am 14. März 2007 zwischen Herrn ***AA*** als Einzelunternehmer mit der ***X*** abgeschlossenen Vertrag entspricht. Die ***Bf1*** führte das oben beschriebene Geschäftsmodell in gleicher Art und Weise wie zuvor der Einzelunternehmer ***AA*** fort.

Anstelle der ***X*** entsendete manchmal auch die ***Y*** GmbH., s.r.o. (im Folgenden kurz „***Y***“), die bis 20.3.2013 noch unter der Firma ***Y1*** s.r.o. auftrat, slowakische Arbeiter auf die Baustellen der ***Bf1*** und legte die ***Y*** in der Folge Rechnung gegenüber der ***Bf1***. Die Auftragsanbahnung und die Abwicklung der Aufträge erfolgte auch in diesen Fällen über den Geschäftsführer der ***X***, Dr. ***XY***. Die Abwicklung erfolgte auf gleiche Art und Weise wie bei Beauftragung der ***X***. Auf die diesbezüglichen oa Feststellungen wird sinngemäß verwiesen.

Gelegentlich wurden slowakische Bauarbeiter von der ***Bf1*** auch direkt beauftragt, wobei den Auftragsschreiben zufolge die jeweilige Person „für die gesamten Rohbauarbeiten (Erdarbeiten, Betonier- und Mauerungsarbeiten)“ für die betreffende Baustelle laut einem von den Vertragsparteien gesondert vereinbarten Leistungsverzeichnis beauftragt werde. Konkret handelte es sich dabei um die Herren ***AB***, ***AC***, ***AD***, ***AE***, ***AF***,

AG, ***AH***, ***AI*** und ***AJ***. Dabei fungierte der Geschäftsführer der ***X***, Dr. ***XY***, in der Regel als Vermittler. Die genannten Personen standen zum Teil in Verbindung mit der ***X***, zum Teil in Verbindung mit der ***Y***. So sind etwa in den Buchhaltungsunterlagen der ***X*** (Jahre 2009 bis 2015) Eingangsrechnungen der Herren ***AG*** und ***AH*** erfasst. In den Buchhaltungsunterlagen der ***Y*** betreffend das Jahr 2013 sind Eingangsrechnungen der Herren ***AI***, ***AF*** und ***AE*** erfasst.

Die oa Personen waren in der Regel arbeitsteilig in einer Gruppe von mehreren Bauarbeitern tätig, wobei sich die Gruppe meist aus einer Auswahl der oa Personen zusammensetzte; zum Teil erfolgte auch eine Zusammenarbeit mit von der ***X*** entsendeten Bauarbeitern. Die einzelnen Personen schufen dabei jeweils kein konkretes, von den Arbeiten der Anderen abgrenzbares Werk und legten direkt Rechnung an die ***Bf1***. Die vorliegenden Rechnungen enthalten Angaben zum Leistungszeitraum (zB „KW 15+16+17+18 2012“). Betreffend die Leistungsbeschreibung wurde auf den Rechnungen meist nur „Pauschale für Baustelle [Name des Bauherrn] (Mauerungs- u. Betonierarbeiten)“ angegeben; zum Teil wurde (neben dem in Kalenderwochen angegebenen Leistungszeitraum) auch nur der Begriff Bauvorhaben in Verbindung mit dem Namen des Bauherren angeführt. Die Arbeiter legten den Rechnungen jeweils ein Entgelt von 10,- Euro pro geleisteter Arbeitsstunde zugrunde. Die auf diese Weise in Rechnung gestellten Beträge beliefen sich insgesamt auf € 35.056,00 (2011), € 95.761,60 (2012), € 79.157,50 (2013) und € 90.181,50 (2014). Die direkt von der Beschwerdeführerin beauftragten Bauarbeiter waren in der Slowakei sozialversichert.

Im Jahr 2011 schloss die ***Bf1*** einen Vertrag über die Errichtung einer Halle und die Erweiterung eines Bürogebäudes mit dem Unternehmen ***QR*** für eine Pauschalsumme ab. Der Auftrag war der ***Bf1*** von Herrn ***BC*** vermittelt worden, der in weiterer Folge auch die Aufgabe übernahm, die Errichtung der Gebäude mit Subunternehmen zu organisieren. Eines dieser Subunternehmen war die ***Z*** GmbH, welche von der ***Bf1*** mit der Verkleidung der Halle mit Paneelen beauftragt wurde. Da die Arbeiten, mit denen die ***Z*** GmbH beauftragt worden war, mangelhaft ausgeführt wurden, musste die ***Bf1*** ein weiteres Unternehmen, das Unternehmen ***1*** Dachdecker und Spengler, mit der Neudurchführung bzw Fertigstellung der Verkleidung beauftragen und bezahlen. Den finanziellen Verlust durch die bereits erfolgten Zahlungen an die ***Z*** GmbH und die höheren Kosten bei der Neuvergabe des Auftrags hatte die ***Bf1*** zu tragen.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger

Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss dieser Rsp zufolge den Bestand einer Tatsache nicht im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachweisen (vgl zB VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025; Ritz, BAO⁶ § 167 Rz 8 mwN).

Unter Berücksichtigung der vorgenannten Grundsätze ist betreffend den vorliegenden Beschwerdefall wie folgt auszuführen:

Die Feststellungen betreffend die Geschäftsbeziehungen der ***Bf1*** mit den Unternehmen ***X***, ***Y*** und ***Z*** GmbH bzw die Abwicklung der unter Einbeziehung der vorgenannten Unternehmen realisierten Bauvorhaben beruhen im Wesentlichen auf der von Herrn ***AA*** im Rahmen der Hauptverhandlung vor dem Landesgericht ***Ort2*** am 12.9.2018 getätigten Aussage bzw auf dem im betreffenden Gerichtsverfahren angefertigte Protokoll über die Hauptverhandlung. Diese Aussage ist in Übereinstimmung mit der vom Landesgericht ***Ort2*** erfolgten Beweiswürdigung auch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes als glaubhaft und überzeugend zu qualifizieren. Insbesondere widerspricht diese nicht den Denkgesetzen bzw den Erfahrungen des täglichen Lebens und auch nicht den aktenkundigen Unterlagen (vgl Rahmen – Werkvertrag mit ***X***, s.r.o. vom 14.3.2007; Rahmen – Werkvertrag mit ***X***, s.r.o. vom 2.8.2011; Eingangsrechnungen der ***X*** und ***Y***, die jeweils auf die abgeschlossenen Werkverträge Bezug nehmen; Buchhaltungsunterlagen der Beschwerdeführerin betreffend die Buchung der Eingangsrechnungen auf dem Konto Fremdleistungen). Die Ermittlungsergebnisse der belangten Behörde enthalten keine stichhaltigen Beweise, aus denen die Unrichtigkeit der Aussage abzuleiten wäre. Insbesondere vermögen die vom nunmehrigen Geschäftsführer der ***X***, s.r.o. gegenüber der slowakischen Finanzverwaltung getätigte Aussage, wonach die ***X***, s.r.o. lediglich als Vermittlerin zwischen den slowakischen Arbeitern und der Beschwerdeführerin fungiert habe, sowie die der slowakischen Finanzverwaltung vorgelegten Vermittlungsverträge die Glaubhaftigkeit der von Herrn ***AA*** gemachten Angaben nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht zu erschüttern. So sind insbesondere keine Anhaltspunkte dafür erkennbar, dass Herr ***AA*** Kenntnisse über die zwischen der ***X***, s.r.o. und den Bauarbeitern bestehenden Vertragsbeziehungen hatte (siehe zur rechtlichen Irrelevanz derselben im Übrigen unter Punkt 3.3); andererseits ist zu berücksichtigen, dass die ***X***, s.r.o. in Anbetracht der von der slowakischen Finanzverwaltung erfolgenden Ermittlungshandlungen im Hinblick auf die anzunehmende Gefahr einer Qualifikation der slowakischen Bauarbeiter als Dienstnehmer der ***X***, s.r.o. (arg stundenweise Bezahlung, Erteilung von Weisungen durch Dr. ***XY***, keine

Abgrenzbarkeit der von den Bauarbeitern verrichteten Tätigkeiten im Sinne eigenständiger Subunternehmerleistungen) ein gewichtiges Eigeninteresse an dieser Darstellung zu unterstellen ist. Weiters ist in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass diese Darstellung in Widerspruch zu den zwischen der Beschwerdeführerin und der ***X***, s.r.o. getroffenen Vereinbarungen (Rahmen-Werkvertrag vom 2.8.2011; vgl auch Auftragsbestätigung der ***Bf1*** an die ***X***, s.r.o. vom 12.4.2014) und den von der ***X***, s.r.o. gelegten Rechnungen und der vorliegenden eidesstattlichen Erklärung des Dr. ***XY*** steht.

Die Feststellung betreffend die Entlohnung der von der ***X***, s.r.o. entsendeten Arbeiter (Bezahlung eines Stundenlohns von 10,- Euro durch die ***X***, s.r.o.) beruht auf den vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin im Zuge der Außenprüfung vorgelegten eidesstattlichen Erklärungen, insbesondere jener des Dr. ***XY***, und dem von Herrn ***AL*** anlässlich der finanzpolizeilichen Kontrolle am 12.9.2014 ausgefüllten Personenblatt, in dem angegeben wurde, dass Herr ***AL*** montags bis freitags jeweils 9 Stunden arbeiten würde und dafür von der ***X***, s.r.o. pro Stunde 10,- Euro bekäme.

Die Feststellungen betreffend die direkte Beauftragung slowakischer Arbeiter durch die Beschwerdeführerin, insbesondere die Feststellungen betreffend die Identität dieser Personen sowie betreffend die Höhe der an diese Personen ausbezahlten Beträge beruhen im Wesentlichen auf den Feststellungen der belangten Behörde, denen von der Beschwerdeführerin nicht substantiiert entgegengetreten wurde. Betreffend die Feststellungen zu den von diesen Personen verrichteten Arbeiten sowie zu der Feststellung, dass die Beschwerdeführerin für die verrichteten Arbeiten 10,- Euro pro geleisteter Arbeitssunde bezahlte, ist wie folgt auszuführen: Im Zuge der finanzpolizeilichen Kontrolle am 12.9.2014 wurde festgestellt, dass Herr ***AB*** gemeinsam mit einem von der ***X***, s.r.o. entsendeten Arbeiter (Herr ***AL***) Türzargen einmauerte. Herr ***AB*** war von der Beschwerdeführerin den aktenkundigen Auftragsbestätigungen der Beschwerdeführerin zufolge – ebenso wie die ***X***, s.r.o. – „für die gesamten Rohbauarbeiten (Erdarbeiten, Betonier- und Mauerungsarbeiten)“ laut einem von den Vertragsparteien gesondert vereinbarten Leistungsverzeichnis für die betreffende Baustelle beauftragt worden. Dazu ist zunächst festzuhalten, dass es denkunmöglich ist, dass ein einziger Bauarbeiten die gesamten Rohbauarbeiten an einem Einfamilienhaus ausführt und fand – wie die Finanzpolizei am 12.9.2014 festgestellt hat – auch tatsächlich eine Arbeitsteilung mit anderen Bauarbeitern statt. Dass die von der Beschwerdeführerin direkt beauftragten Arbeiter auch in anderen Fällen arbeitsteilig tätig waren, lässt sich insbesondere aus den aktenkundigen Buchhaltungsdaten der Beschwerdeführerin ableiten. So sind beispielsweise von den Herren ***AB***, ***AD*** und ***AC*** in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin betreffend das Jahr 2012 jeweils insgesamt 14 Eingangsrechnungen erfasst. Die – jeweils auch am selben Tag verbuchten – Beträge stimmen dabei nahezu vollständig überein. Lediglich in zwei Fällen finden sich betragliche Abweichungen. So weicht der zu Gunsten von Herrn ***AC*** am 18.3.2012

gebuchte Betrag (1.542,00 Euro) von den zu Gunsten der Herren ***AB*** und ***AD*** gebuchten Beträge (jeweils 2.523,00 Euro) ab. Zudem weicht noch der am 29.5.2012 zu Gunsten von Herrn ***AD*** gebuchte Betrag (630,00 Euro) gegenüber den zu Gunsten von Herrn ***AB*** und von Herrn ***AC*** gebuchten Beträge (jeweils 660,00 Euro) ab. Auch in anderen Jahren lassen sich zwischen Eingangsrechnungen verschiedener Personen zeitliche und betragliche Übereinstimmungen feststellen. Daraus ist einerseits zu schließen, dass die betreffenden Arbeiter jeweils auf derselben Baustelle tätig waren. Da zudem keinerlei Aufzeichnungen über die von den betreffenden Arbeitern verrichteten Arbeiten laut dem vorliegenden Leistungsverzeichnis (zB wie viele Einheiten „Ziegelmauerwerk 50 cm“ zu 15 Euro/m² von den einzelnen Arbeitern jeweils bewerkstelligt wurden) vorliegen und auch die von den Arbeitern gelegten Rechnungen keine dahingehenden Angaben enthalten, ist zudem zu schließen, dass keiner der Arbeiter ein eigenständiges, von den Arbeiten der Anderen abgrenzbares Werk schuf und somit abweichend von der jeweiligen schriftlichen Vereinbarung eine Abrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden erfolgte. Dies wird bestätigt durch das von Herrn ***AB*** anlässlich der finanzpolizeilichen Kontrolle am 12.9.2014 ausgefüllte Personenblatt, in dem angegeben wurde, dass Herr ***AB*** montags bis freitags jeweils 9 Stunden arbeiten würde und dafür von der Beschwerdeführerin pro Stunde 10,- Euro bekäme. Soweit in der Beschwerde in diesem Zusammenhang einerseits eingewendet wird, dass die Auftragnehmer eigenständige Werkverträge mit der Beschwerdeführerin abgeschlossen hätten, die durchgeführt und zum vereinbarten Preis abgerechnet worden seien, beschränkt sich dieses Vorbringen auf eine bloße Behauptung, die im Widerspruch zu den oa Tatsachen (keine Schaffung eines abgrenzbaren Werks und Abrechnung nach geleisteten Arbeitssunden) steht.

Wenn zudem in der Beschwerde eingewendet wird, dass – wenn Herr ***AB*** in einer Stresssituation in einem Personenblatt der FinPol (oder KiAB) den Stundensatz der ***X*** s.r.o. angegeben habe – es sich dabei sicherlich um ein Missverständnis des Genannten gehandelt habe; so handelt es sich nach Ansicht des erkennenden Gerichts um eine unsubstantiierte Schutzbehauptung. So ist einerseits davon auszugehen, dass ein Arbeiter auch in einer Stresssituation Angaben darüber machen kann, welches Entgelt er für die von ihm geleistete Arbeit erhält – ist die Höhe des Entgelts nach der allgemeinen Lebenserfahrung doch eine wesentliche Entscheidungsgrundlage dafür, über längere Zeiträume hinweg fernab des Mittelpunktes der Lebensinteressen im Ausland eine Arbeit auszuüben. Zudem ist auch in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass für eine andere Form der Entlohnung als nach geleisteten Arbeitssunden im gegenständlichen Fall keine stichhaltigen Beweise vorliegen. Betreffend den behaupteten Widerspruch der anlässlich der Kontrolle durch die Finanzpolizei getätigten Aussage mit der eidesstattlichen Erklärung des Herrn ***AB***, er habe einige Aufträge der Beschwerdeführerin laut Leistungsverzeichnis (Anm: und nicht nach Arbeitsstunden) selbst abgerechnet, ist darauf zu verweisen, dass bei Vorliegen von widersprüchlichen Aussagen die ständige Rechtsprechung davon ausgeht, dass der Erstaussage

eines Steuerpflichtigen höheres Gewicht als seiner späteren Darstellung beizumessen ist (vgl. VwGH 7.10.1993, 92/16/0023; 23.2.2005, 2002/14/0152) bzw. dass „Angaben bei der ersten Vernehmung der Wahrheit in der Regel am Nächsten kommen“ (VwGH 25.1.2000, 94/14/0034). Dies trifft unzweifelhaft auch im vorliegenden Fall angesichts der Tatsache, dass die gegenständliche in deutscher Sprache verfasste eidesstattliche Erklärung unbestrittenerweise vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin vorformuliert worden war und Herr ***AB*** kein Deutsch spricht, zu.

Dass die direkt von der Beschwerdeführerin beauftragten Bauarbeiter in der Slowakei sozialversichert waren, ist unstrittig.

Vor diesem Hintergrund können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Verfahrensrechtliches Beschwerdevorbringen

§ 10a Abs 3 der auf Grund der §§ 8, 9, und 10 des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes 2010 (AVOG 2010), BGBl I 2010/9 ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes 2010 (AVOG 2010 – DV) in seiner im Beschwerdefall maßgeblichen Fassung BGBl II 2015/346 lautete auszugsweise (soweit relevant) wie folgt:

„In Verfahren der Prüfung lohnabhängiger Abgaben und Beiträge (§ 4 des Bundesgesetzes über die Prüfung lohnabhängiger Abgaben und Beiträge – PLABG, BGBl. I Nr. 98/2018) sowie hinsichtlich Aufsichts- und Erhebungsmaßnahmen gemäß § 5 PLABG können die Organe folgender Finanzämter für andere Finanzämter tätig werden:

- 1. ...*
- 2. ...*
- 3. ...*
- 4. die Organe der Finanzämter Linz, Salzburg-Stadt, Graz-Stadt, Klagenfurt, Innsbruck und Feldkirch für jedes Finanzamt im Bereich des Landes, in dem diese Finanzämter jeweils ihren Sitz haben.*

Die Ermächtigung zum Tätigwerden umfasst insbesondere die Anforderung von Aufsichts- und Erhebungsmaßnahmen, die Erlassung von Bescheiden, Tätigkeiten in einschlägigen Beschwerdeverfahren und die Erlassung von Bescheiden im Beschwerdeverfahren sowie die Einbringung von Amtsrevisionen.“

Das im vorliegenden Fall erfolgte Tätigwerden eines Organs des Finanzamtes Linz für das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr erfolgte auf der Grundlage des § 10a Abs 3 Z 4 AVOG 2010 – DV in der oa Fassung. Entgegen dem diesbezüglichen Beschwerdevorbringen lag somit eine Unzuständigkeit dieses Organs zum Tätigwerden im Rahmen des den angefochtenen Bescheiden vorangegangenen Verfahrens der Prüfung lohnabhängiger Abgaben und Beiträge nicht vor (siehe dazu auch die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde). Dass die angefochtenen Bescheide von der örtlich und sachlich zuständigen Abgabenbehörde erlassen wurden, wird seitens der Beschwerdeführerin nicht bestritten.

Wenn seitens der Beschwerdeführerin zudem im Rahmen der Beschwerde vorgebracht wird, der damalige Masseverwalter im Konkursverfahren über das Vermögen der Beschwerdeführerin habe sich vor der durchgeführten Schlussbesprechung über das Ergebnis der Außenprüfung aufgrund der verspäteten Zustellung des Besprechungsprogrammes nicht hinreichend mit der Sach- und Rechtslage vertraut machen können, genügt es darauf zu verweisen, dass im Falle einer Verletzung des in § 183 Abs 4 BAO verankerten Grundsatzes des Rechts auf Parteiengehör lediglich ein relativer Verfahrensmangel vorliegt, der im Rechtsmittelverfahren „sanierbar“ ist (vgl *Ritz*, BAO⁶ § 183 Rz 10 unter Verweis auf VwGH 23.12.1991, 88/17/0010; vgl zB auch VwGH 20.12.2017, Ra 2017/03/0069, mwN). Insoweit ist der belangten Behörde zuzustimmen, wenn sie im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung darauf verweist, dass der Masseverwalter bis zur Einbringung der gegenständlichen Beschwerde ausreichend Zeit gehabt habe, eine gründliche Beurteilung des Sachverhalts und der Rechtslage vorzunehmen.

3.2. Materielle Rechtsgrundlagen und Allgemeines zum Vorliegen eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs 2 EStG

§ 47 Abs 1 EStG 1988 lautet auszugsweise wie folgt: *„Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt. Besteht im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers, wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer). (...)“*

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

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Der Umstand, dass die Voraussetzungen des

§ 83 Abs 2 Z 1 und 4 oder Abs 3 leg cit vorliegen, steht einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen.

Gemäß § 41 Abs 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Dienstnehmer sind nach § 41 Abs 2 leg cit ua Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998.

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass das Vorliegen eines Dienstverhältnisses nach § 47 Abs 2 EStG 1988 anhand zweier Kriterien, nämlich der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zu beurteilen ist (vgl zB VwGH 19.8.2020, Ra 2020/13/0052). In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien – wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen – Bedacht zu nehmen (vgl etwa VwGH 21.11.2018, Ra 2018/13/0045, mwN). 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 (vgl VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071, mwN).

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

Beim Begriff des Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 handelt es sich um einen eigenständigen Begriff des Steuerrechts (vgl VwGH 29.9.2010, 2008/13/0160). Für das Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als Dienstvertrag oder als Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend (vgl VwGH 19.8.2020, Ra 2020/13/0052; VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071). Für die Beurteilung der Leistungsbeziehung ist somit stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend (vgl VwGH 29.2.2012, 2008/13/0087, mwN).

3.3. Leistungsbeziehungen mit ***X*** und ***Y***

Im vorliegenden Beschwerdefall ist ua strittig, ob in den Jahren 2011 bis 2014 auf der Grundlage von als „Werkverträgen“ bezeichneten Vereinbarungen erbrachte Leistungen der Unternehmen ***X*** und ***Y*** in Übereinstimmung mit der von der Beschwerdeführerin erfolgten steuerlichen Behandlung als Subunternehmerleistungen der Unternehmen ***X*** und ***Y*** qualifizieren oder ob insoweit Dienstverhältnisse zwischen der Beschwerdeführerin und den die vermeintlichen „Subunternehmerleistungen“ ausführenden Bauarbeitern vorliegen.

In diesem Zusammenhang ist zunächst zu berücksichtigen, dass die betreffenden Arbeiter vom Auftragnehmer ausgewählt wurden und die Beschwerdeführerin im Vorfeld keinen Einfluss darauf nahm, welche Arbeiter die beauftragten Arbeiten durchführten. Kann ein Auftraggeber keinen Einfluss darauf nehmen, dass eine bestimmte Person eine Arbeitsleistung erbringt, wenn also keine Verpflichtung zur Erbringung einer persönlichen Leistung besteht, liegt allerdings keine persönliche Weisungsgebundenheit vor (vgl VwGH 12.1.1983, 81/13/0095). Weiters spricht gegen eine organisatorische Eingliederung in das Unternehmen der Beschwerdeführerin, dass die Arbeiter die Anordnungen über den jeweiligen Tätigkeitseinsatz von Dr. ***XY*** – und nicht von der Beschwerdeführerin – erhielten und die durchzuführenden Arbeiten unter der Führung eines (ebenfalls dem Auftragnehmer zuzurechnenden) slowakischen Vorarbeiters durchgeführt wurden. Dieser Umstand spricht für eine organisatorische Eingliederung in das Unternehmen des Auftragnehmers (vgl dazu VwGH 15.09.1999, 97/13/0164).

Betreffend den Umstand, dass Herr ***AA*** auf den Baustellen die Bauaufsicht ausübte und in dieser Funktion regelmäßige Kontrollen über den Baufortschritt durchführte, ist darauf zu verweisen, dass nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen ein Dienstverhältnis zur Folge hat. So ist etwa auch ein Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, idR verpflichtet, Weisungen des Auftraggebers bezüglich der Tätigkeit einzuhalten, ohne dadurch seine Selbständigkeit zu verlieren; dieses sachliche bzw technische Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet und begründet für sich allein kein Dienstverhältnis (vgl zB VwGH 28.9.2004, 2000/14/0094). Insbesondere stellt auch die Verpflichtung, innerhalb eines bestimmten örtlichen und zeitlichen Bereiches tätig zu werden und die vereinbarte Arbeit sach- und termingerecht fertigzustellen eine sachliche Weisungsgebundenheit, welche auch bei einem Werkvertrag vereinbart werden kann, dar (vgl zB VwGH 23.10.1990, 89/14/0102; VwGH 21.2.1984, 83/14/0102).

Weitere Indizien, die gegen ein Dienstverhältnis der betreffenden Arbeiter zur Beschwerdeführerin sprechen, sind einerseits der Ersatz krankheitsbedingt ausfallender Arbeiter durch den Auftragnehmer sowie der Umstand, dass die Abrechnung durch den Auftragnehmer auf der Grundlage eines vorab vereinbarten Entgelts, dessen Höhe unabhängig

von den tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden war, erfolgte und die Beschwerdeführerin auch keinen Einfluss auf die Höhe der vom Auftragnehmer an die Arbeiter geleisteten Zahlungen hatte. Es kann folglich nicht davon ausgegangen werden, dass die betreffenden Arbeiter gegenüber der Beschwerdeführerin ihre Arbeitskraft schuldeten und dafür einen Anspruch auf Lohnzahlung (auch im Nichtleistungsfall) gehabt hätten.

Abschließend ist in diesem Zusammenhang anzumerken, dass insbesondere im Hinblick auf die zum Teil auch arbeitsteilige Tätigkeit der dem Auftragnehmer zuzurechnenden Arbeiter mit von der Beschwerdeführerin direkt beauftragten Arbeitern (siehe dazu unter Punkt 3.4.) und die damit einhergehenden Schwierigkeiten eines vom Auftragnehmer zu schaffenden abgrenzbaren Werks Indizien dafür vorliegen, dass anstelle des vereinbarten Werkvertrages tatsächlich ein Arbeitskräfteüberlassungsvertrag realisiert wurde. Auch insoweit wäre jedoch aufgrund der oa Umstände nicht die Beschwerdeführerin als Arbeitgeber iSd § 47 EStG 1988 – sondern lediglich als (grundsätzlich nicht zum Lohnsteuerabzug verpflichteter) bloßer Beschäftigter – zu qualifizieren (vgl VwGH 15.09.1999, 97/13/0164; VwGH 19.12.2002, 99/15/0191).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist unter der Sache des Beschwerdeverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht allerdings jene Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruchs des Bescheids der Abgabenbehörde erster Instanz bildet (vgl etwa VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0012, mwN). Der Spruch eines Haftungsbescheides (§ 224 BAO) ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe; damit wird auch die Sache des konkreten Haftungsverfahrens und insoweit auch der Rahmen für die Abänderungsbefugnis des Bundesfinanzgerichts im Beschwerdeverfahren festgelegt (vgl – zu § 289 Abs 2 BAO idF vor BGBl I 2013/14 – VwGH 17.8.2020, Ra 2020/13/0056). Sache des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht ist somit ausschließlich die mit den angefochtenen Bescheiden erfolgte Haftungsinanspruchnahme der Beschwerdeführerin betreffend Lohnsteuer bzw die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gegenüber der Beschwerdeführerin in den Streitjahren und nicht, ob und in welcher Höhe stattdessen möglicherweise eine Abzugssteuerpflicht gem § 99 Abs 1 Z 5 EStG 1988 bestanden hat.

Der Beschwerde ist somit insoweit (Fremdleistungen ***X*** und ***Y***) stattzugeben.

3.4. Leistungsbeziehungen mit *Z*** GmbH**

Strittig ist weiters, ob im Jahr 2011 in Zusammenhang mit einem von der Beschwerdeführerin an die ***Z*** GmbH vergebenen „Subunternehmerauftrag“ Dienstverhältnisse zwischen der

Beschwerdeführerin und den die vermeintlichen „Subunternehmerleistung“ ausführenden Personen vorlagen.

Die belangte Behörde, die auch insoweit von Dienstverhältnissen iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 ausging, stützte ihre Ansicht im Wesentlichen auf die Feststellung, die ***Z*** GmbH verfüge tatsächlich über keinerlei Infrastruktur und sei somit nicht dazu in der Lage gewesen, die in den von ihr ausgestellten Rechnungen ausgewiesenen Leistungen selbst zu erbringen. Eine tatsächlich – mangels entsprechender betrieblicher Infrastruktur und für sie handelnder Personen – nicht betrieblich tätig werdende Gesellschaft könne nicht als Arbeitgeber im Lohn- und sozialversicherungsrechtlichen Sinn qualifiziert werden, da aufgrund des Fehlens einer betrieblichen Struktur keine organisatorische Einbindung der Dienstnehmer in den Betrieb und daher auch keine Weisungsgebundenheit gegenüber dieser Gesellschaft gegeben sei.

Zwar ist diesbezüglich zunächst einzuräumen, dass eine juristische Person, die über keinerlei Personal und Sachausstattung verfügt, im Allgemeinen keine Aktivleistung zu erbringen vermag und folglich das behauptete Vorliegen eines Werkvertrages zwischen der Beschwerdeführerin und der ***Z*** GmbH nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen kann. Liegt somit aber ein sogenanntes relatives Scheingeschäft vor, durch welches ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt wird, so ist gemäß § 23 Abs 1 BAO das verdeckte Rechtsgeschäft, somit der von den zum Schein abgegebenen Willenserklärungen der Vertragsparteien abweichende tatsächlich realisierte Sachverhalt für die Abgabenerhebung maßgebend. Aus der Feststellung des Vorliegens eines Scheingeschäfts kann im Beschwerdefall jedoch nicht automatisch auf das Vorliegen von Dienstverhältnissen geschlossen werden.

So ist es im Hinblick auf das Fehlen einer betrieblichen Infrastruktur bei der ***Z*** GmbH beispielsweise denkbar, dass die ***Z*** GmbH zur Verschleierung der Leistungserbringung durch ein anderes Unternehmen zwischengeschaltet wurde. Weiters kann auch nicht gänzlich ausgeschlossen werden, dass es sich um ein absolutes Scheingeschäft handelte und somit tatsächlich gar keine Leistungserbringung erfolgte (vgl die „Ergänzende Begründung zum Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung“ Seite 11, wonach die auf dem Bankkonto der ***Z*** GmbH eingegangenen Geldbeträge innerhalb kürzester Zeit in bar oder mittels Barchecks behoben worden seien, was auf Kick-Back-Zahlungen schließen lasse). Wie bereits unter Punkt 3.2. ausgeführt wurde, ist Sache des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht aber ausschließlich die mit den angefochtenen Bescheiden erfolgte Haftungsinanspruchnahme der Beschwerdeführerin betreffend Lohnsteuer bzw die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gegenüber der Beschwerdeführerin in den Streitjahren. Dafür, dass in Zusammenhang mit dem von der Beschwerdeführerin an die ***Z*** GmbH vergebenen „Subunternehmerauftrag“ tatsächlich Dienstverhältnisse iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 mit Bauarbeitern realisiert worden wären, sind im gegenständlichen Fall aber keinerlei Anhaltspunkte erkennbar (vgl dazu die unter Punkt 3.2. und unter Punkt 3.3. erfolgten Ausführungen).

Der Beschwerde ist somit insoweit (Fremdleistungen ***Z*** GmbH) stattzugeben.

3.5. Leistungsbeziehungen mit slowakischen Bauarbeitern

Strittig ist im vorliegenden Fall weiters, ob in den Jahren 2011 bis 2014 in Zusammenhang mit den seitens der Beschwerdeführerin erfolgten direkten Beauftragungen slowakischer Bauarbeiter zwischen der Beschwerdeführerin und diesen Arbeitern Dienstverhältnisse iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 begründet wurden oder ob die Arbeiter als Subunternehmer der Beschwerdeführerin tätig waren.

Diesbezüglich ist zunächst festzuhalten, dass – in Bezug auf Merkmale, die zur Prüfung der Selbständigkeit oder Unselbständigkeit heranzuziehen sind – homogene Gruppen nach der Rsp des VwGH gemeinsam beurteilt werden können (vgl VwGH 19.8.2020, Ra 2020/13/0052, mwN). Dass insoweit relevante Unterschiede vorlägen, wurde seitens der Beschwerdeführerin nicht behauptet.

Im vorliegenden Fall ist zunächst von entscheidender Bedeutung, dass einerseits in den „Auftragsbestätigungen“ der Beschwerdeführerin jeweils nur die Art der Arbeiten, aber keine als Werk konkretisierte Leistung beschrieben war und auch jeweils zeitraumbezogen nach Kalenderwochen abgerechnet wurde, ohne dass die Rechnungen Bezugnahmen auf bestimmte als Werk deutbare Leistungen enthalten hätten oder als Teil- oder Schlussrechnungen ausgewiesen gewesen wären (vgl dazu VwGH 31.7.2012, 2008/13/0071).

Weiters ist darauf zu verweisen, dass die Arbeiter unzweifelhaft arbeitsteilig tätig waren und dabei keine von den Arbeiten der Anderen abgrenzbaren Werke schufen. Auch dies ist als gewichtiges Indiz für das Vorliegen von auf die Dauer der jeweiligen Bauvorhaben bezogenen zeitraumbezogenen Dauerschuldverhältnissen – bzw für das Nichtvorliegen von Zielschuldverhältnissen (wie es Werkverträgen entsprechen würde) – zu werten (vgl dazu zB auch VwGH 15.9.1999, 97/13/0164).

Darüber hinaus ist auch die Vereinbarung eines Stundenhonorars ein gewichtiges Indiz dafür, dass die betreffenden Arbeiter nicht einen bestimmten Arbeitserfolg, sondern lediglich ihre Arbeitskraft schuldeten (vgl zB VwGH 18.10.1995, 94/13/0121, mwN; VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230, mwN).

Hinzukommt, dass aus dem Umstand, dass die Arbeiter weder Baumaterial noch – abgesehen von Kleinwerkzeug und Arbeitskleidung – nennenswerte Arbeitsmittel beistellen mussten, in Verbindung mit der stundenweisen Entlohnung kein für eine selbständige Tätigkeit typisches Unternehmerrisiko der Arbeiter abgeleitet werden kann. Wie bereits unter Punkt 3.2. ausgeführt wurde, wäre ein derartiges Unternehmerrisiko nur dann gegeben, wenn 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 (vgl VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071, mwN).

Nach dem Gesamtbild der von den slowakischen Bauarbeitern ***AB***, ***AC***, ***AD***, ***AE***, ***AF***, ***AG***, ***AH***, ***AI*** und ***AJ*** verübten Tätigkeit überwiegen vor diesem Hintergrund die Merkmale der Unselbständigkeit gegenüber jenen der Selbständigkeit und wurde die Beschwerdeführerin insoweit zu Recht zur Haftung für Lohnsteuer herangezogen. Die Beschwerde ist somit insoweit als unbegründet abzuweisen.

Betreffend den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ist festzuhalten, dass die von der Beschwerdeführerin an die oa Bauarbeiter bezahlten Arbeitslöhne jeweils nicht in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen wurden, sodass spruchgemäß zu entscheiden ist.

3.6. Unzulässigkeit der Revision

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Soweit im Beschwerdefall Rechtsfragen zu lösen sind, folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Erwägungen dieses Erkenntnisses zitierten einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Linz, am 20. Mai 2021