

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter \*\*\*R\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf\*\*\*, \*\*\*Bf-Adr\*\*\*, vertreten durch Aviso Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungs GmbH, Mosetiggasse 1, 1230 Wien, über die Beschwerde vom 23. Dezember 2013 gegen die Bescheide des Magistrats der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6, Rechnungs- und Abgabewesen, Dezernat II - Abgaben, Referat 1, vom 29. November 2013 betreffend Kommunalsteuer 2004 bis 2006, GZ: MA 6/DII/R1 - 879242/13 E, und Dienstgeberabgabe 2004 bis 2006, GZ: MA 6/DII/R1 - 887222/13 E, zu Recht erkannt:

- I. 1. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend **Kommunalsteuer 2004** wird gem. § 279 BAO Folge gegeben. Der diesbezügliche Bescheid wird ersatzlos **aufgehoben**.
2. Der Bescheid betreffend **Kommunalsteuer 2005** wird gem. § 279 BAO abgeändert. Die Kommunalsteuer 2005 wird mit **€ 23.607,08** (darin enthalten eine Nachforderung i.H.v. € 21.888,60) festgesetzt.
3. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend **Kommunalsteuer 2006** wird gem. § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die Kommunalsteuer 2006 wird mit **€ 3.499,44** (darin enthalten eine Nachforderung i.H.v. € 670,59) festgesetzt.
4. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend **Dienstgeberabgabe 2004** wird gem. § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die Dienstgeberabgabe 2004 wird mit **€ 312,68** (darin enthalten eine Nachforderung i.H.v. € 178,76) festgesetzt.
5. Der Bescheid betreffend **Dienstgeberabgabe 2005** wird gem. § 279 BAO abgeändert. Die Dienstgeberabgabe 2005 wird mit **€ 1.573,20** (darin enthalten eine Nachforderung i.H.v. € 1.498,32) festgesetzt.
6. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend **Dienstgeberabgabe 2006** wird gem. § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die Dienstgeberabgabe 2006 wird mit **€ 192,96** (darin enthalten eine Nachforderung i.H.v. € 54,72) festgesetzt.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Mit Sammelbescheid vom 29.11.2013 setzte die belangte Behörde gegenüber der Beschwerdeführerin Kommunalsteuer i.H.v. € 10.018,41 (für 2004), € 10.171,12 (für 2005) und € 11.665,09 (für 2006), insgesamt sohin i.H.v. € 31.854,62 fest. Mit einem weiteren Sammelbescheid vom selben Tage setzte sie auch Dienstgeberabgabe i.H.v. € 525,94 (für 2004), € 480,61 (für 2005) und € 562,37 (für 2006), insgesamt sohin i.H.v. € 1.568,92 fest. Dem war eine gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA) durch das damalige Finanzamt Wien 8/16/17 vorausgegangen, welches zur Auffassung gelangte, dass es sich bei den von der Beschwerdeführerin mit der Durchführung von Bauarbeiten beauftragten Unternehmen, nämlich der \*\*\*G1\*\*\* GmbH (FN \*\*\*FNG1\*\*\*), der \*\*\*G2\*\*\* GmbH (FN \*\*\*FNG2\*\*\*), und der \*\*\*G3\*\*\* GmbH (FN \*\*\*FNG3\*\*\*) um Scheinfirmen handle. Die \*\*\*G1\*\*\* GmbH übernehme Aufträge von diversen Baufirmen ohne über die notwendige Personalausstattung zu verfügen und gebe diese Aufträge an Subunternehmer weiter, die jedoch am Firmensitz laut Firmenbuch nicht auffindbar sind bzw. deren Ansprechpersonen nicht kontaktierbar sind. Die \*\*\*G2\*\*\* GmbH verfüge über keine aufrechte UID bzw. habe in einigen Rechnungen eine fremde UID angeführt. Bezüglich der \*\*\*G3\*\*\* GmbH sei bei einer Umsatzsteuer-Nachschau am 26.6.2006 festgestellt worden, dass sie nicht existiere. Sie sei an ihrem angeblichen Firmensitz tatsächlich nicht etabliert und nicht bekannt. Dasselbe gelte für deren an dieser Adresse polizeilich gemeldeten Geschäftsführer. Die beauftragten Unternehmen seien als Scheinfirmen und die von diesen gelegten Rechnungen als Deckungsrechnungen zu qualifizieren, die bei den Bauarbeiten eingesetzten Arbeiter in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Beschwerdeführerin zuzurechnen. Demnach habe die Beschwerdeführerin die lohnabhängigen Abgaben auf Basis von 50 % der Rechnungsbeträge sowie für fünf konkrete Arbeiter, die anlässlich einer Kontrolle auf einer Baustelle am 27.7.2006 angetroffen wurden, zu entrichten. Die festgesetzten Beträge verstehen sich einschließlich der Abgaben für jene Personen, die unstrittigermassen Dienstnehmer der Beschwerdeführerin sind und die sie bereits vor Bescheiderlassung selbst berechnet und abgeführt hat, nämlich Kommunalsteuer 2004 i.H.v. € 1.851,23 (3% von € 61.707,65), Kommunalsteuer 2005 i.H.v. € 1.718,48 (3% von € 57.282,67) und Kommunalsteuer 2006 i.H.v. € 2.828,85 (3% von € 94.295,00) sowie Dienstgeberabgabe 2004 i.H.v. € 133,92, Dienstgeberabgabe 2005 i.H.v. € 74,88 und Dienstgeberabgabe 2006 i.H.v. € 138,24. Die

Nachforderungen aufgrund der GPLA ergeben sich daher aus der Differenz zwischen den festgesetzten und den zuvor selbst berechneten und abgeführten Beträgen.

Gegen diese Bescheide richtet sich die gegenständliche - nunmehr als Beschwerde zu behandelnde - Berufung vom 23.12.2013, in welcher die Beschwerdeführerin inhaltlich auf ihre Stellungnahme an das Finanzamt Wien 8/16/17 vom 2.12.2013 (im Parallelverfahren St.Nr. \*\*\*BfStNr1\*\*\* [alt] bzw. \*\*\*BfStNr2\*\*\* [neu] betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag aufgrund derselben GPLA) verweist. Darin führt die Beschwerdeführerin aus, dass sie in den streitgegenständlichen Jahren mehrere Bauprojekte verwirklicht habe. Da sie über kein eigenes Personal verfüge, welches diese Arbeiten durchführen hätte können, seien hiermit mehrere Unternehmen beauftragt worden, u.a. die \*\*\*G1\*\*\* GmbH. Vor Auftragsvergabe sei von allen Firmen ein Firmenbuchauszug, eine Unbedenklichkeitsbescheinigung des Finanzamtes, die Gewerbeberechtigung und die UID-Nummer angefordert bzw. eingeholt worden. Auch die \*\*\*G1\*\*\* GmbH habe diese Unterlagen beigebracht. Die \*\*\*G2\*\*\* GmbH und die \*\*\*G3\*\*\* GmbH seien von der \*\*\*G1\*\*\* GmbH als Subunternehmer beigezogen worden. Zwischen der Beschwerdeführerin und diesen Subunternehmern habe kein direkter Kontakt stattgefunden. Auch habe es seitens der Beschwerdeführerin keine Weisungen an die auf den Baustellen eingesetzten Arbeiter gegeben. Zwar habe die Beschwerdeführerin polnische Arbeiter, die anlässlich einer Überprüfung auf einer Baustelle angetroffen wurden, nachträglich angemeldet, doch könne daraus nicht geschlossen werden, dass sie deren Arbeitgeberin war. Es handle sich vielmehr um Arbeitnehmer ihrer (Sub-) Auftragsnehmer.

Nachdem die belangte Behörde das gegenständliche Verfahren zunächst im Hinblick auf das Parallelverfahren beim Finanzamt Wien 8/16/17 gemäß § 281 Abs. 1 BAO ausgesetzt hatte, wies sie die Beschwerde mit zwei Beschwerdeentscheidungen vom 25.9.2017 (wiederum Sammelbescheide für Kommunalsteuer 2004-2006 einerseits und Dienstgeberabgabe 2004-2006 andererseits) als unbegründet ab. Sie ging nach wie vor davon aus, dass es sich bei den (Sub-) Auftragnehmern der Beschwerdeführerin um Scheinfirmen handelt und das auf den Baustellen eingesetzte Personal der Beschwerdeführerin zuzurechnen sei. Hierfür führte sie ins Treffen, dass die polnischen Arbeiter, die anlässlich der Kontrolle 27.7.2006 angetroffen wurden, angegeben haben, dass sie der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin pro geleisteter Arbeitsstunden bar entlohnt habe und auch das Werkzeug und das Arbeitsmaterial zumindest teilweise von diesem zur Verfügung gestellt worden sei. Zudem hätten die Arbeiter im Prüfungszeitraum bzw. kurz danach in Wohnungen der Beschwerdeführerin gewohnt.

Dagegen richten sich die beiden (für Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe getrennt erhobenen) Vorlageanträge vom 30.10.2017, in denen die Beschwerdeführerin ins Treffen führt, dass auf ihren zahlreichen Baustellen trotz regelmäßiger Kontrollen durch Arbeitsinspektorat, BUAK, GKK, KIAB etc. kein einziger Schwarzarbeiter festgestellt worden sei

und dass der von der belangten Behörde angenommene Einkauf von Deckungsrechnungen ohne Schwarzarbeit keinen Sinn mache.

## II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

### 1. Sachverhalt

Der Unternehmensgegenstand der Beschwerdeführerin besteht darin, dass sie Wohnimmobilien erwirbt, saniert bzw. umbaut und sodann verkauft oder vermietet. In den streitgegenständlichen Jahren 2004-2006 hat sie mehrere derartige Projekte verwirklicht. Bezüglich der hierfür durchzuführenden Arbeiten sind mehrere Unternehmen als Subunternehmer der Beschwerdeführerin aufgetreten. Zu diesen zählen die \*\*\*G1\*\*\* GmbH (FN \*\*\*FNG1\*\*\*), die \*\*\*G2\*\*\* GmbH (FN \*\*\*FNG2\*\*\*), und die \*\*\*G3\*\*\* GmbH (FN \*\*\*FNG3\*\*\*) wobei die letzteren beiden teils auch als Subunternehmer der \*\*\*G1\*\*\* GmbH aufgetreten sind.

Bezüglich der \*\*\*G1\*\*\* GmbH holte die Beschwerdeführerin folgende Urkunden ein:

- einen Firmenbuchauszug
- zwei Bescheinigungen des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 26.1.2005 und 16.11.2005, wonach fällige Abgabenforderungen gegenwärtig nicht bestehen
- zwei Niederschriften des Magistrats der Stadt Wien vom 24.2.2006 und einen Auszug aus dem Gewerberegister vom 21.3.2006, wonach das Gewerbe „Überlassung von Arbeitskräften“ angemeldet, Frau \*\*\*Gf1G1\*\*\* zur gewerberechtlichen Geschäftsführerin bestellt wurde und dieses Gewerbe im Gewerberegister eingetragen ist
- eine Bestätigung der WGKK vom 2.2.2005, wonach gegenwärtig keine Rückstände an Sozialversicherungsbeiträgen bestehen
- einen Bescheid des Magistrats der Stadt Wien vom 4.3.2005, MA 63 - 100838R04/05/1, in dem festgestellt wird, dass bei der \*\*\*G1\*\*\* GmbH die Voraussetzungen für die Ausübung des Gewerbes „Baumeister“ vorliegen und die Bestellung von \*\*\*Gf2G1\*\*\* zum gewerberechtlichen Geschäftsführer genehmigt wird.

Die \*\*\*G1\*\*\* GmbH, die \*\*\*G2\*\*\* GmbH und die \*\*\*G3\*\*\* GmbH verfügten nicht über die notwendige Personalausstattung, um Bauarbeiten auszuführen. Die \*\*\*G2\*\*\* GmbH und die \*\*\*G3\*\*\* GmbH sind zudem tatsächlich nicht operativ tätig.

Die \*\*\*G2\*\*\* GmbH verfügte im gegenständlichen Zeitraum über keine aufrechte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID) und führte in ihren Rechnungen teilweise die UID eines anderen Unternehmens an. Im Jahr 2006 war zu \*\*\*InsGZG2\*\*\* des HG Wien ein

Konkursverfahren über das Vermögen der \*\*\*G2\*\*\* GmbH anhängig, in dessen Rahmen angebliche Dienstverhältnisse zur Insolvenzschuldnerin vom Insolvenzverwalter nicht anerkannt wurden. Bis September 2005 (die Eintragung der Löschung im Firmenbuch erfolgte am 23.9.2005) war die Beschwerdeführerin zu 75 % an der \*\*\*G2\*\*\* GmbH (damalige Firma: \*\*\*G2[alt]\*\*\* GmbH) beteiligt und der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin (seit 4.2.1998: \*\*\*GfBf\*\*\* ) auch Geschäftsführer der \*\*\*G2\*\*\* GmbH. Beim Verkauf an den neuen Eigentümer hat es sich um einen sog. Mantelverkauf gehandelt, bei welchem das Unternehmen der Gesellschaft nicht mitübertragen wurde.

Die \*\*\*G3\*\*\* GmbH war spätestens ab dem Jahr 2005 (ab Ende Februar 2005 legte diese Rechnungen an die Beschwerdeführerin) an der im Firmenbuch eingetragenen Adresse (1110 Wien, \*\*\*G3-Adr\*\*\* ) nicht etabliert. Ebenso wenig war deren an dieser Adresse polizeilich gemeldeter Geschäftsführer (\*\*\*GfG3\*\*\* ) dort aufhältig.

Die auf den Baustellen der Beschwerdeführerin eingesetzten Arbeiter wurden von der Beschwerdeführerin - teils durch den Geschäftsführer \*\*\*GfBf\*\*\* , teils durch andere Arbeiter - angeworben. Dies erfolgte einerseits auf dem sog. „Arbeiterstrich“ und andererseits durch persönliche Kontakte und Bekanntschaften. Sie erhielten ihre Arbeitsanweisungen von der Beschwerdeführerin (ebenfalls teils durch \*\*\*GfBf\*\*\* , teils durch andere Arbeiter) und wurden vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin pro Stunde bar bezahlt, ohne dass hierfür Zahlungsbelege/Empfangsbestätigungen ausgestellt wurden. Abwesenheiten (z.B. Urlaub, Krankenstand) hatten sie dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin bekanntzugeben. Werkzeug und Baumaterial wurden von der Beschwerdeführerin beigestellt. Die Arbeiter verfügten teilweise über Gewerbeanmeldungen für einschlägige Tätigkeiten im Baugewerbe (Fliesenleger, Trockenbau, etc.), übten diese Gewerbe jedoch tatsächlich nicht selbstständig aus. Sie verfügten über keine Firmenräumlichkeiten, kein Firmenschild (auch die Wohnung war nicht als Firmensitz gekennzeichnet), keine eigenen Arbeitsmittel und -materialien und über keine Steuernummer in Österreich. Sie traten nicht werbend am Markt auf und nahmen keine Aufträge an. Auch mit der Beschwerdeführerin haben sie keine Werkverträge abgeschlossen.

Im Jahr 2004 leistete die Beschwerdeführerin Zahlungen im Ausmaß von € 174.096,00 an die \*\*\*G1\*\*\* GmbH. Im Jahr 2005 leistete sie € 360.000,00 an die \*\*\*G1\*\*\* GmbH, € 454.600,00 an die \*\*\*G2\*\*\* GmbH und € 644.640,00 an die \*\*\*G3\*\*\* GmbH. Die verrechneten Arbeiten wurden tatsächlich nicht von diesen Firmen, sondern von nicht näher bekannten Arbeitern erbracht, die in der soeben beschriebenen Art und Weise für die Beschwerdeführerin tätig waren. Darüber hinaus waren fünf namentlich bekannte Arbeiter (allesamt polnische Staatsbürger), die bei einer Kontrolle am 27.7.2006 auf einer Baustelle der Beschwerdeführerin in 2102 Bisamberg, \*\*\*Baustelle1\*\*\* , angetroffen wurden, auf diese Weise in folgenden Zeiträumen für die Beschwerdeführerin tätig, indem sie einschlägige Bauarbeiten durchführten (Fliesen verlegen und verfugen, Gipskartonplatten montieren und verspachteln):

- \*\*\*Arb1\*\*\*: 1.3.2006 bis 27.7.2006, sohin 22 angefangene Wochen
- \*\*\*Arb2\*\*\*: 1.6.2005 bis 27.7.2006, sohin 61 angefangene Wochen, davon 31 im Jahr 2005 und 30 im Jahr 2006 (soweit dieser im Jahr 2005 [1.6.2005 bis 31.12.2005] für die Beschwerdeführerin tätig war, ist diese Tätigkeit in jenen Arbeiten, welche die \*\*\*G1\*\*\* GmbH, die \*\*\*G2\*\*\* GmbH und die \*\*\*G3\*\*\* GmbH an die Beschwerdeführerin verrechnet haben, enthalten)
- \*\*\*Arb3\*\*\*: 27.7.2006, sohin 1 angefangene Woche
- \*\*\*Arb4\*\*\*: 1.7.2006 bis 27.7.2006, sohin 5 angefangene Wochen
- \*\*\*Arb5\*\*\*: 1.1.2006 bis 31.3.2006 (hierfür hatte er Honorarnoten an die Beschwerdeführerin gelegt und für Jänner € 1.150,00, für Februar € 1.200,00 und für März € 1.060,00 verrechnet) sowie 1.7.2006 bis 27.7.2006 (je 10 Stunden an 20 Tagen, insgesamt sohin 200 Stunden), sohin insg. 18 angefangene Wochen

Die Beschwerdeführerin hat bezüglich der eingesetzten Bauarbeiter keine Lohnkonten oder sonstigen Aufzeichnungen geführt und keine lohnabhängigen Abgaben entrichtet. Ihr bzw. ihrem Geschäftsführer war bewusst, dass durch diese Vorgangsweise Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe verkürzt werden.

Am 17.1.2008 erteilte das Finanzamt Wien 8/16/17 einen Prüfungs- und Nachschauauftrag, wonach eine von ihm namhaft gemachte Prüferin beauftragt ist, bei der Beschwerdeführerin eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO i.V.m. § 86 EStG 1988 vorzunehmen. Gegenstand der Prüfung waren Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, Sozialversicherungsbeiträge und Kommunalsteuer, jeweils für den Zeitraum 1.1.2004 bis 31.12.2006. Am 3.8.2010 vereinbarte die Prüferin mit dem damaligen steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin (Dkfm. \*\*\*StB\*\*\*) telefonisch einen Termin (26.8.2010, 10:00 Uhr) zwecks Einsicht in die Belege und die Buchhaltung für den Zeitraum 2004-2006. Am Tag dieser Besprechung übermittelte der Steuerberater per E-Mail von der Prüferin gewünschte Unterlagen an das Finanzamt Wien 8/16/17. Mit E-Mail vom 29.12.2011 teilte die Prüferin dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin mit, dass es ihr aufgrund einer internen Ausbildung nicht gelungen ist, weitere Schritte zu setzen oder den Sachverhalt neu zu ermitteln und sie sich diesem Fall daher erst im nächsten Jahr neuerlich zuwenden wird. Mit E-Mail vom 18.12.2012 ersuchte die Prüferin den steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin unter Bezugnahme auf ein kurz zuvor geführtes Telefonat um belegmäßigen Nachweis der Lieferantenkonten, möglichst mit Auftragschriftverkehr.

## 2. Beweiswürdigung

Die gegenständliche Festsetzung von Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe beruht auf einer gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPL A) durch das damalige Finanzamt Wien 8/16/17. Die - auch für die Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe - maßgeblichen Erhebungen wurden daher durch dieses Finanzamt durchgeführt, welches zu St.Nr. \*\*\*BfStNr1\*\*\* (alt) bzw. \*\*\*BfStNr2\*\*\* (neu) die Haftung für Lohnsteuer ausgesprochen und Dienstgeberbeitrag sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag festgesetzt hat. Auch diese Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 wurden bekämpft und ist das diesbezügliche Beschwerdeverfahren zu RV/7102901/2017 des Bundesfinanzgerichtes anhängig. Die Aktenstücke, auf die im Folgenden Bezug genommen wird, erliegen daher im Parallelakt RV/7102901/2017.

Die Feststellungen zur Tätigkeit der Beschwerdeführerin und der von ihr beauftragten Unternehmen gründen sich auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 25.4.2013 und den Betriebsprüfungsbericht des Finanzamtes vom 6.5.2013. Dass die \*\*\*G1\*\*\* GmbH, die \*\*\*G2\*\*\* GmbH und die \*\*\*G3\*\*\* GmbH nicht über eine ausreichende Zahl von Arbeitern verfügten, um die übernommenen Aufträge selbst ausführen zu können, sowie dass die \*\*\*G2\*\*\* GmbH und die \*\*\*G3\*\*\* GmbH nicht operativ tätig waren, hat das Finanzamt im Zuge der Prüfung festgestellt und in der Schlussbesprechung sowie im Betriebsprüfungsbericht festgehalten. Von der Beschwerdeführerin wird dies auch gar nicht bestritten, sondern verantwortet sie sich dahingehend, dass es sich um (Sub-) Auftragnehmer handle, für deren Verhalten, insbesondere wenn diese Schwarzarbeiter beschäftigen sollten, sie nicht verantwortlich sei. Die Feststellungen zum Insolvenzverfahren der \*\*\*G2\*\*\* GmbH sowie zur früheren Beteiligung der Beschwerdeführerin an dieser Gesellschaft gründen sich zusätzlich auch auf die Einsichtnahme in das offene Firmenbuch sowie die Angaben des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin in der Verhandlung vom 22.2.2022 zu RV/7102901/2017. In dieser Verhandlung hat der Geschäftsführer - abweichend von dem der Beschwerde angeschlossenen Schreiben vom 23.12.2013 - auch angegeben, dass die \*\*\*G2\*\*\* GmbH und die \*\*\*G3\*\*\* GmbH nicht nur als Subunternehmer der \*\*\*G1\*\*\* GmbH aufgetreten sind, sondern auch von der Beschwerdeführerin direkt beauftragt wurden. Die Feststellungen zur Einholung verschiedener Urkunden und Bestätigungen betreffend die \*\*\*G1\*\*\* GmbH gründen sich auf das diesbezügliche auch vom der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogene Vorbringen der Beschwerdeführerin. Die Urkunden betreffend die \*\*\*G1\*\*\* GmbH (bezüglich der \*\*\*G2\*\*\* GmbH und der \*\*\*G3\*\*\* GmbH konnten keine Urkunden vorgelegt werden) hat sie in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht (zu RV/7102901/2017) vorgelegt. All dies ist zwischen den Parteien im Grunde unstrittig. Strittig ist vielmehr, wem die auf den Baustellen der Beschwerdeführerin tätigen Arbeiter zuzurechnen sind.

Die Feststellungen zum Einsatz dieser Arbeiter gründen sich auf die Niederschriften über die Einvernahmen der Arbeiter \*\*\*Arb5\*\*\*, \*\*\*Arb1\*\*\*, \*\*\*Arb4\*\*\*, \*\*\*Arb2\*\*\* und \*\*\*Arb3\*\*\*. Diese wurden bei einer Kontrolle nach dem AuslBG am 27.7.2006 auf einer Baustelle in 2102 Bisamberg, \*\*\*Baustelle1\*\*\*, angetroffen und vom Zollamt Krems/Team KIAB bzw. der Polizeiinspektion Korneuburg einvernommen (die diesbezüglichen Protokolle sowie die bei den Arbeitern aufgefundenen Unterlagen wurden dem Bundesfinanzgericht vorgelegt). Hierbei haben sie i.W. übereinstimmend angegeben, dass es sich um eine Baustelle der Beschwerdeführerin handelt und sie von der Beschwerdeführerin bar und ohne Empfangsbeleg bezahlt werden (Stundenlohn), wobei sie nicht die Firmenbezeichnung der Beschwerdeführerin genannt haben, sondern den Namen des Geschäftsführers (teils nur den Vor- oder Nachnamen). Weiters haben sie angegeben, dass sie ihre Arbeitsanweisungen vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin bzw. anderen Arbeitern erhalten haben, dass auch Werkzeug und Baumaterial von der Beschwerdeführerin beigestellt wurde bzw. auf der Baustelle vorhanden war und dass sie selbst - auch soweit sie über Gewerbeanmeldungen verfügen - keine Betriebsräumlichkeiten haben und nicht werbend am Markt auftreten bzw. Aufträge annehmen. \*\*\*Arb5\*\*\* und \*\*\*Arb1\*\*\* haben angegeben, dass sie bereits auf einer Baustelle in Fischamend für die Beschwerdeführerin gearbeitet haben; laut der Aussage von \*\*\*Arb5\*\*\* war auch \*\*\*Arb4\*\*\* auf dieser Baustelle tätig. Laut eigener Aussage wurden \*\*\*Arb5\*\*\* und \*\*\*Arb4\*\*\* am „Arbeiterstrich“ angeworben, \*\*\*Arb3\*\*\* durch eine Person namens \*\*\*Arb7\*\*\*. \*\*\*Arb4\*\*\* und \*\*\*Arb3\*\*\* haben angegeben, in einer Wohnung zu wohnen, die ihnen vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt wurde und - zumindest im Zeitraum unmittelbar vor dem 27.7.2006 - ausschließlich für die Beschwerdeführerin gearbeitet zu haben. Letztlich hat \*\*\*Arb2\*\*\* angegeben, im Falle einer Verhinderung den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin verständigen zu müssen.

Zusätzlich gründen sich diese Feststellungen auf den infolge der Kontrolle vom 27.7.2006 ergangenen Berufungsbescheid des Unabhängigen Verwaltungssenates Wien vom 13.11.2007, GZ UVS-07/A/2/5565/2007-12 und UVS-07/AV/2/9935/2007, womit über \*\*\*GfBf\*\*\* und die Beschwerdeführerin wegen Verletzung des § 28 Abs. 1 Z. 1 lit. a i.V.m. § 3 Abs. 1 AuslBG Strafen verhängt wurden, weil sie \*\*\*Arb1\*\*\* und \*\*\*Arb2\*\*\* im Zeitraum vom 20.6.2006 bis 27.6.2006 als Bauarbeiter beschäftigt haben, obwohl für diese Ausländer weder eine gültige Beschäftigungsbewilligung oder eine Zulassung als Schlüsselkraft erteilt noch eine Anzeigenbestätigung oder eine gültige Arbeitserlaubnis oder ein gültiger Befreiungsschein oder ein Niederlassungsnachweis ausgestellt wurde. Anzumerken ist, dass mit dem zugrundeliegenden erstinstanzlichen Straferkenntnis des Magistrates der Stadt Wien vom 16.5.2007, Zl. MBA 16 – S 3745/06 derartige Strafen auch wegen Beschäftigung von \*\*\*Arb5\*\*\*, \*\*\*Arb4\*\*\* und \*\*\*Arb3\*\*\* verhängt wurden, diese Spruchpunkte jedoch vom UVS aufgehoben wurden, da eine Beschäftigung dieser Personen zu der im Spruch angeführten Zeit, nämlich schon im Juni 2006, nicht vorlag (hierbei ist dem Magistrat offenkundig ein

Versehen unterlaufen, da diese drei Arbeiter laut Strafantrag des Zollamtes Krems ausschließlich im Juli 2006 beschäftigt wurden).

Weiters gründen sich diese Feststellungen auf den Berufungsbescheid des Unabhängigen Verwaltungssenates Wien vom 17.11.2008, GZ UVS-07/A/29/5673/2008-25 und UVS-07/AV/29/5891/2008, wonach auch am 14.3.2007 polnische Arbeiter (\*\*Arb2\*\*, \*\*Arb8\*\* und \*\*Arb9\*\*) auf einer Baustelle der Beschwerdeführerin in 3400 Klosterneuburg, \*\*Baustelle2\*\*, angetroffen wurden, als sie mit der Montage von Fenstern beschäftigt waren. Anzumerken ist, dass das erstinstanzliche Straferkenntnis des Magistrates der Stadt Wien vom 28.5.2008, Zl. MBA 16-S 1554/07, betreffend Übertretung des AuslBG mit diesem Berufungsbescheid (im Zweifel zugunsten der Berufungswerber) aufgehoben wurde, da aussagekräftige Beweisergebnisse zur Frage, ob die Arbeiter in wirtschaftlicher Abhängigkeit oder selbstständig tätig waren, nicht vorlagen. Dass sie im Auftrag der Beschwerdeführerin auf der Baustelle tätig waren (und nicht etwa im Auftrag der ebenfalls dort beschäftigten \*\*X\*\* Bau GmbH), war jedoch unstrittig (S. 7 unten des genannten Bescheides).

Letztlich gründen sich diese Feststellungen auf die Anzeige und den Strafantrag des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 10.3.2008 und das Straferkenntnis des Magistrates der Stadt Wien vom 11.3.2009, Zl. MBA 16-S 394/08. Demnach wurden am 6.3.2008 auf einer weiteren Baustelle der Beschwerdeführerin in 2103 Langenzersdorf, \*\*Baustelle3\*\*, abermals polnische Arbeiter (\*\*Arb10\*\*, \*\*Arb8\*\* und \*\*Arb2\*\*) ohne arbeitsmarktbehördliche Bewilligung angetroffen, als sie dort Verfü- bzw. Aufräumarbeiten durchführten. Mit dem genannten Straferkenntnis wurden \*\*GfBf\*\* und die Beschwerdeführerin (lediglich) in Bezug auf \*\*Arb10\*\* wegen der Verwaltungsübertretung nach § 28 Abs. 1 Z. 1 lit. a und b i.V.m. § 3 Abs. 1 AuslBG bestraft. Hinsichtlich \*\*Arb8\*\* und \*\*Arb2\*\* ging die Verwaltungsstrafbehörde davon aus, dass eine Bestrafung unzulässig sei, da der Tatzeitraum noch vor der Entscheidung des UVS vom 17.11.2008, GZ UVS-07/A/29/5673/2008-25 und UVS-07/AV/29/5891/2008, mit welcher das Verfahren u.a. hinsichtlich dieser beiden Arbeiter eingestellt wurde, liegt, sodass die nun verfahrensgegenständliche Tat vom 6.3.2008 mit der Entscheidung des UVS konsumiert sei.

Nachdem sohin entsprechende Kontrollen ergeben haben, dass die Beschwerdeführerin auf drei (Bisamberg, Fischamend, Langenzersdorf) bzw. - rechnet man die Betretung in Klosterneuburg hinzu - vier Baustellen polnische Staatsbürger eingesetzt hat, die offenkundig in wirtschaftlicher Unselbstständigkeit, jedoch ohne die hierfür erforderlichen Bewilligungen für sie tätig waren, muss davon ausgegangen werden, dass dies bei der Beschwerdeführerin gängige Praxis war. Die noch bis zur Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht (zu RV/7102901/2017) aufrecht erhaltene Verantwortung des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin, dass er die Arbeiter (mit Ausnahme von \*\*Arb1\*\*, bei dem es sich um einen Verwandten seiner Ehegattin handle) nicht kenne und diese von beauftragten Firmen oder deren Subfirmen beschäftigt worden seien, ist angesichts dessen, dass die Arbeiter ihn

sehr wohl kannten, er ihnen zum Teil Wohnungen überlassen hat und er und die Beschwerdeführerin wegen Beschäftigung eines Teils dieser Arbeiter nach dem AuslBG bestraft wurden, nicht glaubhaft. Hierzu ist anzumerken, dass die o.a. Einvernahmeprotokolle und bei den Arbeitern aufgefundenen Unterlagen, die vom Finanzamt mit Schreiben vom 15.3.2022 vorgelegt wurden und der Beschwerdeführerin bislang nicht bekannt waren, ihr mit Schreiben des BFG vom 22.3.2022 übermittelt wurden. Obwohl ihr eine Frist von (mehr als) drei Wochen eingeräumt wurde, um zu diesen Urkunden Stellung zu nehmen, langte eine solche Stellungnahme nicht ein. Es ist daher davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin diesen Urkunden, insbesondere den Aussagen der polnischen Arbeiter, nichts entgegenzusetzen hat.

Nachdem die \*\*\*G1\*\*\* GmbH, die \*\*\*G2\*\*\* GmbH und die \*\*\*G3\*\*\* GmbH nicht über das notwendige Personal verfügten, um die auf den Baustellen der Beschwerdeführerin anfallenden Arbeiten durchzuführen bzw. die letzteren beiden überhaupt nicht operativ tätig waren und auch keinerlei Nachweis über die Durchführung der Arbeiten durch die angeblichen Subfirmen (z.B. Bautagesberichte oder Stundenaufzeichnungen) vorliegen, muss davon ausgegangen werden, dass jene Leistungen, welche diese drei Unternehmen gegenüber der Beschwerdeführerin verrechnet haben, tatsächlich nicht von diesen erbracht wurden, sondern von Arbeitern, die - wie die o.a. polnischen Staatsbürger - von der Beschwerdeführerin organisiert, durch entsprechende Anweisungen auf den Baustellen eingesetzt und bezahlt wurden. Da die Arbeiter von der Beschwerdeführerin bar und ohne Empfangsbeleg bezahlt wurden, ist mangels interner Unterlagen (Zahlungsbelege, Lohnbuchhaltung) - abgesehen von jenen Personen, die bei Kontrollen auf Baustellen betreten wurden - die Zahl und die Identität dieser Arbeiter nicht bekannt. Die Höhe der an die \*\*\*G1\*\*\* GmbH, die \*\*\*G2\*\*\* GmbH und die \*\*\*G3\*\*\* GmbH geleisteten Zahlungen ergibt sich aus den von Finanzamt vorgelegten Buchhaltungsunterlagen der Beschwerdeführerin und wird von dieser auch nicht bestritten, zumal sie sich (im Parallelverfahren RV/7102901/2017) selbst darauf beruft, dass diese Zahlungen auch tatsächlich geflossen seien.

Die Feststellungen zur konkreten Beschäftigungsdauer der namentlich bekannten Arbeiter gründen sich auf deren Einvernahme anlässlich der Kontrolle vom 27.7.2006 in Bisamberg, die anlässlich dieser Kontrolle bei ihnen aufgefundenen Unterlagen und die vom Finanzamt eingeholten Meldeauskünfte. Dazu im Einzelnen:

\*\*\*Arb4\*\*\* hat in seiner Einvernahme zunächst angegeben, am 24.5.2006 nach Österreich gekommen zu sein, um sich im Wirtschaftsministerium zu erkundigen, ob er mit einem deutschen Gewerbeschein in Österreich arbeiten darf. Danach sei er nach Polen zurückgekehrt und erst am 23.7.2006 wieder nach Österreich eingereist. Am 24.7.2006 sei er dann gemeinsam mit \*\*\*Arb5\*\*\* am Arbeiterstrich auf der Brünnerstraße angeworben worden, um ab 27.7.2006 auf der Baustelle in Bisamberg zu arbeiten. In der Folge hat er seine Aussage - wohl angesichts der bei ihm aufgefundenen Urkunden (Wochenkarte der Wiener Linien für den Zeitraum 15.5.2006 bis 21.5.2006, Rechnung eines Baumarktes in Schwechat vom 12.6.2006,

Euromillionen-Lottoschein vom 20.7.2006) - dahingehend korrigiert, dass er bereits Mitte Mai gemeinsam mit \*\*\*Arb5\*\*\* nach Österreich gekommen ist. Die Aussage, dass er am 27.7.2006 erstmalig in Österreich gearbeitet hat, hielt er aufrecht. Dies ist jedoch nicht damit in Einklang zu bringen, dass bei ihm auch eine Stundenaufzeichnung (i.d.R. 10 Std pro Tag) für den Zeitraum 27. bis 8. (die Monate sind jeweils nicht angegeben; naheliegend ist, dass es sich um den 27.6. bis 8.7.2006 handelt) gefunden wurde, die insgesamt 105 Stunden á € 7,00 = € 735,00 ausweist, wobei der Betrag von € 735,00 verdoppelt wird (offenbar handelt es sich um die Stundenaufzeichnung für zwei Arbeiter), sodass sich insgesamt € 1.470,00 ergeben. Weiters hat \*\*\*Arb5\*\*\* in seiner Einvernahme angegeben, gemeinsam mit \*\*\*Arb4\*\*\* in der Zeit vom 10. bis 15.7. 2006 auf einer Baustelle der Beschwerdeführerin „außerhalb von Wien in Richtung Flughafen Schwechat“ (gemeint ist offenbar Fischamend) gearbeitet zu haben. Laut der vom Finanzamt eingeholten Meldeauskunft ist \*\*\*Arb4\*\*\* seit 6.12.2005 (mit einer Unterbrechung vom 9.3.2006 bis 24.5.2006) in Österreich hauptwohnsitzgemeldet; für den Zeitraum 28.6.2007 bis 6.5.2008 (1120 Wien, \*\*\*Y-Gasse\*\*\* 31/29) scheint der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin als Unterkunftsgeber auf. Angesichts dieser Umstände ist die dem Betriebsprüfungsbericht und damit den angefochtenen Bescheiden zugrunde liegende Annahme, dass \*\*\*Arb4\*\*\* seit zumindest seit 1.7.2006 für die Beschwerdeführerin gearbeitet hat, plausibel und nachvollziehbar, sodass auch das Gericht seiner Entscheidung diesen Tätigkeitszeitraum zugrundelegt.

\*\*\*Arb5\*\*\* hat angegeben, Mitte/Ende Mai 2006 gemeinsam mit \*\*\*Arb4\*\*\* nach Österreich gekommen zu sein und immer wieder für einen Herrn namens \*\*\*VornameGfBf\*\*\* (offenkundig handelt es sich um den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin) gearbeitet zu haben, so etwa vom 10. bis 15.7.2006 auf einer Baustelle „außerhalb von Wien in Richtung Flughafen Schwechat“ (Fischamend). Bei ihm wurde ein Kalender mit Zeitaufzeichnungen gefunden, wonach er im Zeitraum 19. Juni (poln.: Czerwicz) 2006 bis 26. Juli (poln.: Lipiec; die Übersetzungen wurden mit Google Übersetzer vorgenommen) an nahezu jedem Tag (i.d.R. von 7:00 bis 17:30 Uhr) gearbeitet hat. Angesichts dessen, dass \*\*\*Arb5\*\*\* laut diesen Aufzeichnungen auch vom 17. bis 21. sowie am 25. und 26. Juli 2006 jeweils von 7:00 bis 17:30 Uhr gearbeitet hat, erscheint seine Aussage, wonach er nach Abschluss der Tätigkeit in Fischamend gemeinsam mit \*\*\*Arb4\*\*\* nach Polen gefahren sein und seitdem noch nicht gearbeitet haben will, nicht glaubwürdig. Auch in Bezug auf \*\*\*Arb5\*\*\* ist daher die dem Betriebsprüfungsbericht zugrunde liegende Annahme, dass er zumindest von 1.7.2006 27.7.2006 für die Beschwerdeführerin gearbeitet hat, plausibel und nachvollziehbar, sodass auch das Gericht von dieser Tätigkeitsdauer ausgeht. Den Zeitaufzeichnungen im Kalender ist zu entnehmen, dass er im Juli 2006 an insgesamt 20 Tagen je 10 Stunden (insgesamt sohin 200 Stunden) gearbeitet hat. Anzumerken ist, dass bei \*\*\*Arb5\*\*\* auch eine Ladung des UVS Wien vorgefunden wurde, wonach er am 22.8.2006 in einem Strafverfahren wegen Übertretung des § 28 Abs. 1 Z. 1 lit. a i.V.m. § 3 AuslBG als Zeuge zu seiner Tätigkeit am 5.11.2003 in Wien 2, \*\*\*Baustelle4\*\*\*, aussagen sollte. Offenbar hatte er sich über einen längeren Zeitraum als

Schwarzarbeiter betätigt. Auch \*\*\*Arb5\*\*\* war laut einer vom Finanzamt eingeholten Meldeauskunft (vom 26.6.2007 bis 18.4.2008) in 1120 Wien, \*\*\*Y-Gasse\*\*\* 31/29 (Unterkunftsgeber war der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin), hauptwohnsitzgemeldet. Die Feststellungen zur Tätigkeit des \*\*\*Arb5\*\*\* im Zeitraum Jänner bis März 2006 und zu den hierfür von der Beschwerdeführerin bezahlten Beträgen gründen sich auf die diesbezüglichen, vom Finanzamt vorgelegten Honorarnoten 1/2006, 2/2006 und 3/2006

\*\*\*Arb1\*\*\* hat angegeben, seit 24.2.2006 in Österreich zu sein. Nachdem er dies zunächst noch verneint hatte, gestand er ein, im Juni 2006 einen Monat lang für die Beschwerdeführerin („Dr. \*\*\*Nachname GfBf\*\*\*\*“) auf einer Baustelle in Fischamend gearbeitet zu haben. Weitere Tätigkeiten für die Beschwerdeführerin stellte er in Abrede. Hierzu ist festzuhalten, dass bei \*\*\*Arb1\*\*\* eine Niederschrift des Magistrats der Stadt Wien vom 20.3.2006 vorgefunden wurde, wonach er drei freie Gewerbe (Verschließen von Bauwerksfugen, Verspachteln von montierten Gipskartonplatten, Montage von mobilen Trennwänden) am Standort 1120 Wien, \*\*\*Y-Gasse\*\*\* 31/19 angemeldet hat. An dieser Adresse ist \*\*\*Arb1\*\*\* laut der vom Finanzamt eingeholten Meldeauskunft seit 24.2.2006 polizeilich gemeldet, und zwar für den Zeitraum 24.5.2006 bis 15.7.2008 als Nebenwohnsitz, für die Zeit davor und danach als Hauptwohnsitz. Unterkunftsgeber dieser Wohnung ist der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin. Angesichts dieser Umstände sowie insbesondere angesichts der Aussage des \*\*\*Arb2\*\*\*, wonach \*\*\*Arb1\*\*\* ausschließlich für „\*\*\*Nachname GfBf\*\*\*\*“ arbeitet, seit er sein Gewerbe hat, geht das Gericht davon aus, dass er nach Österreich gekommen ist, um für die Beschwerdeführerin zu arbeiten und ihm zu diesem Zweck die Wohnung in der \*\*\*Y-Gasse\*\*\* zur Verfügung gestellt wurde und er zu diesem Zweck auch die genannten drei Gewerbe angemeldet hat. Das Gericht geht daher - ebenso wie die das Finanzamt - davon aus, dass \*\*\*Arb1\*\*\* seit einschließlich März 2006 für die Beschwerdeführerin tätig war.

\*\*\*Arb2\*\*\* hat angegeben, ausschließlich für „\*\*\*GfBf\*\*\*\*“ zu arbeiten, seit er seine Gewerbescheine hat. Laut den vom Finanzamt vorgelegten Auszügen aus dem Gewerbeinformationssystem Austria (GISA) verfügte \*\*\*Arb2\*\*\* vom 20.6.2005 bis 10.2.2012 über drei Gewerbeberechtigungen (Verschließen von Bauwerksfugen mittels plastischer und dauerelastischer Kunststoffmassen und Kunststoffprofile; Verspachteln von bereits montierten Gipskartonplatten unter Ausschluss jeder einem reglementierten Gewerbe vorbehaltenen Tätigkeit; Montage von mobilen Trennwänden durch Verschrauben fertig bezogener Profileile oder Systemwände mit Anschlusskabeln, die in einfacher Technik ohne statische Funktion Räume variabel unterteilen). Auch nach dem 27.7.2006 war er offenbar für die Beschwerdeführerin tätig, da er am 14.3.2007 und 6.3.2008 erneut bei Kontrollen auf Baustellen angetroffen wurde. Laut der vom Finanzamt eingeholten Meldeauskunft hatte er zudem seinen Hauptwohnsitz seit 15.6.2005 in 1120 Wien, \*\*\*Y-Gasse\*\*\* 31/3. Als Unterkunftsgeber scheint „\*\*\*GfBf(?)\*\*\*\*“ auf. Hierbei handelt es sich möglicherweise um eine falsche, evtl. auf einem Hörfehler oder auf undeutlicher Handschrift beruhende Schreibweise des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin. Laut einer vom Gericht durchgeführten Abfrage

des historischen Grundbuches (EZ \*\*\*XXX\*\*\*, KG \*\*\*YYYYY\*\*\*) stand diese Wohnung damals im Eigentum der Beschwerdeführerin (der Erwerb [der gesamten Liegenschaft] erfolgte mit Kaufvertrag vom 19.9.2003, die Weiterveräußerung [der Wohnung Top 3] im Jahr 2016). Dies lässt keinen anderen Schluss zu, als dass \*\*\*Arb2\*\*\* - wie dies auch das Finanzamt angenommen hat - seit einschließlich Juni 2005 für die Beschwerdeführerin tätig war. Soweit seine Beschäftigung auch in das Jahr 2005 fällt, ist nach Auffassung des Gerichtes davon auszugehen, dass diese Tätigkeit von jenen Arbeiten mit umfasst ist, die der Beschwerdeführerin von der \*\*\*G1\*\*\* GmbH, der \*\*\*G2\*\*\* GmbH und der \*\*\*G3\*\*\* GmbH verrechnet wurden. Es gibt keinen Hinweis dafür, dass \*\*\*Arb2\*\*\* neben bzw. außerhalb des Systems der Deckungsrechnungen beschäftigt worden wäre. Soweit das Finanzamt dies damit argumentiert, dass sich auf den Rechnungen kein Vermerk hinsichtlich \*\*\*Arb2\*\*\* befindet, ist dem entgegenzuhalten, dass auf Rechnungen üblicherweise nicht festgehalten wird, welche konkreten Personen die Arbeiten ausgeführt haben. Aus diesem Umstand kann daher nicht geschlossen werden, dass die Tätigkeit des \*\*\*Arb2\*\*\* in den Deckungsrechnungen des Jahres 2005 nicht enthalten ist.

In Bezug auf \*\*\*Arb3\*\*\* wurden Lohnabgaben lediglich für den 27.7.2006 festgesetzt. Da an diesem Tag die Kontrolle stattgefunden hat und \*\*\*Arb3\*\*\* auf der Baustelle angetroffen wurde, besteht für das Gericht kein Zweifel, dass er an diesem einen Tag für die Beschwerdeführerin tätig war.

Dass die Beschwerdeführerin keine Lohnkonten oder sonstigen Aufzeichnungen betreffend die von ihr auf den Baustellen eingesetzten und bezahlten Arbeiter geführt hat, ist eine logische Konsequenz dessen, dass sie den Standpunkt vertritt, sie kenne diese Arbeiter nicht und es handle sich um Dienstnehmer von Auftragnehmern bzw. deren Subunternehmen. Derartige Aufzeichnungen wurden auch weder anlässlich der Außenprüfung noch im anschließenden Abgabenverfahren aufgefunden oder vorgelegt. Dass der Beschwerdeführerin bewusst war, dass sie die beschwerdegegenständlichen Lohnabgaben verkürzt, ergibt sich zwangsläufig aus der gegebenen Sachverhaltskonstellation. Der Geschäftsführer eines Unternehmens, das Schwarzarbeiter beschäftigt und besoldet, ohne dass hierfür Lohnkonten geführt und lohnabhängigen Abgaben abgeführt werden, weiß naturgemäß, dass eine solche Vorgangsweise die Verkürzung der betroffenen lohnabhängigen Abgaben zur Folge hat (VwGH 20.11.1996, 94/13/0004). Nachdem die vom Finanzamt vorgelegten Urkunden nicht geeignet erscheinen, eine Verlängerung der allgemeinen Verjährungsfrist für alle streitgegenständlichen Abgaben zu dokumentieren (s. unten), wurde der Beschwerdeführerin mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 17.11.2022 mitgeteilt, dass nun zu prüfen ist, ob allenfalls infolge Hinterziehung die zehnjährige Frist zur Anwendung gelangt und wurde ihr die Möglichkeit eingeräumt, sich hierzu binnen 14 Tagen zu äußern. Von dieser Möglichkeit hat die Beschwerdeführerin nicht Gebrauch gemacht.

Die Feststellungen zu den vom Finanzamt gesetzten Schritten im Zusammenhang mit der Außenprüfung betreffend Lohnabgaben 2004-2006 ergeben sich aus dem Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 17.1.2008, dem Vermerk über das Telefonat mit Dkfm. \*\*\*StB\*\*\* vom 3.8.2010 und den E-Mails vom 29.12.2011 und 18.12.2012.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe/Abänderung)**

Gem. § 1 Kommunalsteuergesetz 1993, BGBl Nr. 819/1993 (KommStG 1993) unterliegen Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an Dienstnehmer einer im Inland gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind, der Kommunalsteuer, wobei als Dienstnehmer Personen anzusehen sind, die in einem Dienstverhältnis i.S.d. § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen (§ 2 KommStG 1993), also ihre Arbeitskraft schulden, d.h. in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stehen oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sind. Steuerschuldner ist der Unternehmer, in dessen Unternehmen die Dienstnehmer beschäftigt werden (§ 6 KommStG 1993). Die Steuer beträgt 3 % der Summe der gewährten Arbeitslöhne, d.s. im Fall von Dienstverhältnissen die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a und b EStG 1988 (§ 5 Abs. 1 lit. a i.V.m. § 9 KommStG 1993). Die Steuerschuld entsteht mit Ablauf des Kalendermonats, in dem Lohnzahlungen gewährt worden sind und ist die Kommunalsteuer vom Unternehmer für jeden Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 15. des darauffolgenden Monats an die Gemeinde zu entrichten (§ 11 Abs. 1 u. 2 KommStG). Wird kein selbst berechnete Betrag bekannt gegeben oder erweist sich die Selbstberechnung als nicht richtig, hat die Festsetzung der Abgaben mit Abgabenbescheid zu erfolgen (§ 11 Abs. 3 KommStG). Darüber hinaus hat der Unternehmer der Gemeinde für jedes abgelaufene Kalenderjahr bis Ende März des folgenden Kalenderjahres eine Steuererklärung abzugeben, die die gesamte auf das Unternehmen entfallende Bemessungsgrundlage zu enthalten hat (§ 11 Abs. 4 KommStG).

Gemäß § 1 des Wiener Landesgesetzes über die Einhebung einer Dienstgeberabgabe, LGBl Nr. 17/1970, haben Dienstgeber für das Bestehen eines Dienstverhältnisses in Wien eine Abgabe zu entrichten, welche im hier gegenständlichen Zeitraum für jede angefangene Woche € 0,72 beträgt (§ 5 leg. cit. i.d.F. vor LGBl. Nr. 25/2012). Ein Dienstverhältnis liegt hierbei gemäß § 2 Abs. 4 leg. cit. vor, wenn der Dienstnehmer dem Dienstgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Dienstgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Dienstgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist (entspricht inhaltlich § 47 Abs. 2 S. 1 u. 2 EStG 1988). Der Abgabepflichtige hat bis zum 15. Tag jedes Monats die im Vormonat entstandene Abgabenschuld zu entrichten und jeweils bis zum 31. März eines jeden Jahres die im vorangegangenen Kalenderjahr entstandene Abgabenschuld beim Magistrat schriftlich zu erklären (§ 6 Abs. 1 u.2 leg. cit.),

Eine wesentliche Voraussetzung für das Entstehen sowohl von Kommunalsteuer als auch Dienstgeberabgabe ist sohin das Bestehen eines oder mehrerer Dienstverhältnisse. Die entscheidenden Merkmale für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sind einerseits die Weisungsgebundenheit und andererseits die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Weiteren Merkmalen eines Dienstverhältnisses, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos, kommt nur dann Bedeutung zu, wenn die Prüfung der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung zu keinem eindeutigen Ergebnis führt (25.4.2019, Ra 2018/13/0083 mwN).

Im vorliegenden Fall haben die Arbeiter ihre Arbeitsanweisungen von der Beschwerdeführerin erhalten und waren dieser daher insoweit weisungsunterworfen. Aufgrund der Anwerbung durch die Beschwerdeführerin und der Beistellung von Werkzeug und Baumaterial durch diese waren sie auch in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin eingegliedert. Die Arbeiter waren daher unzweifelhaft im Rahmen eines Dienstverhältnisses i.S.d. § 47 Abs. 2 EStG 1988 bzw. § 2 Abs. 4 des Wiener Landesgesetzes über die Einhebung einer Dienstgeberabgabe tätig. Ein selbstständiges Gewerbe haben sie nicht ausgeübt und erfolgten die teilweise vorhandenen Gewerbeanmeldungen offenkundig zum Schein. Auch die Beschwerdeführerin beruft sich vorrangig nicht darauf, dass es sich bei den Arbeitern um selbstständige Unternehmer handle, sondern behauptet, sie seien Dienstnehmer der von ihr beauftragten Unternehmen, also der \*\*\*G1\*\*\* GmbH, der \*\*\*G2\*\*\* GmbH und der \*\*\*G3\*\*\* GmbH. Dies ist jedoch aufgrund dessen, dass diese nicht über das erforderliche Personal verfügen bzw. nicht operativ tätig sind, sowie dass die Arbeiter von der Beschwerdeführerin bezahlt wurden, auszuschließen, sondern ist aufgrund dieser Bezahlung vielmehr die Beschwerdeführerin als Dienstgeberin anzusehen (vgl. § 47 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988, wonach als Arbeitgeber derjenige anzusehen ist, der Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 [hier interessierend: Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden Dienstverhältnis i.S.d. § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988] auszahlt und den mit der Auszahlung verbundenen wirtschaftlichen Aufwand trägt [s. auch VwGH 26.1.94, 92/13/0148 mwN]). Dem steht nicht entgegen, dass die Beschwerdeführerin (auch) Zahlungen an diese Firmen geleistet hat, und ist es letztlich auch ohne Relevanz, ob die geleisteten Geldmittel im Wege von kick-back-Zahlungen wieder an die Beschwerdeführerin zurückgeflossen sind. Ebenso wenig steht dem entgegen, dass sie einen Firmenbuchauszug, Unbedenklichkeitsbescheinigungen des Finanzamtes 4/5/10 bzw. der WGKK und gewerberechtliche Unterlagen betreffend die \*\*\*G1\*\*\* GmbH eingeholt hat. Diese Unterlagen geben lediglich Auskunft darüber, ob die betreffende Gesellschaft im Firmenbuch eingetragen ist, ob Abgaben- oder Beitragsrückstände bestehen und welches Gewerbe sie ausüben darf. Ob und inwieweit sie Dienstgeberin von Arbeitern ist, kann diesen Unterlagen freilich nicht entnommen werden.

Bei der Kommunalsteuer und der Dienstgeberabgabe handelt es sich um sog. Selbstbemessungsabgaben. Ihre bescheidmäßige Festsetzung ist an bestimmte gesetzliche Voraussetzungen gebunden.

Für die Kommunalsteuer bestimmt § 11 Abs. 3 KommStG 1993, dass die Festsetzung der Abgabe mit Bescheid zu erfolgen hat, wenn kein selbstberechneter der Betrag bekannt gegeben wird oder die Selbstberechnung sich als nicht richtig erweist. Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin in Bezug auf jene Arbeiter, die für sie im gegenständlichen Zeitraum Bauarbeiten ausgeführt haben, keine selbst berechneten Beträge bekannt gegeben. Es liegt daher der erste Fall dieser Gesetzesbestimmung vor, sodass die Festsetzung der Kommunalsteuer zu Recht erfolgte. Hierbei bestand kein Ermessen der Behörde („... *hat* die Festsetzung... zu erfolgen.“; s. auch Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. [2021], Rz 17a zu § 201). Die Kommunalsteuer war daher zwingend festzusetzen, ohne dass Ermessenskriterien zu prüfen waren. Bei § 11 Abs. 3 KommStG 1993 handelt es sich um eine Spezialbestimmung, welche die allgemeinen Bestimmungen der BAO verdrängt (Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. [2021], Rz 12 zu § 201).

Für die Dienstgeberabgabe besteht keine derartige Sonderregelung. Die Voraussetzungen für ihre bescheidmäßige Festsetzung richten sich daher nach den einschlägigen Bestimmungen der BAO. Gem. § 201 Abs. 1 BAO kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 eine bescheidmäßige Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag bekannt gibt oder wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Auch hinsichtlich der Dienstgeberabgabe hat die Beschwerdeführerin in Bezug auf jene Arbeiter, die für sie im gegenständlichen Zeitraum Bauarbeiten ausgeführt haben, keine selbst berechneten Beträge bekannt gegeben. Es liegt daher der Tatbestand des § 201 Abs. 2 Z. 3 erster Fall BAO vor, sodass auch die Festsetzung der Dienstgeberabgabe zu Recht erfolgte.

Die Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben nach den in § 201 Abs. 2 genannten Tatbeständen liegt im Ermessen („Die Festsetzung *kann* erfolgen...“). Ermessensentscheidungen sind gemäß § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ sind hierbei die berechtigten Interessen der Partei zu verstehen, unter dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben (VwGH 18.12.2019, Ro 2018/15/0025). Die Kriterien der Ermessensübung sind vorrangig dem Zweck jener Norm zu entnehmen, die das Ermessen einräumt (VwGH 29.9.2011, 2008/16/0087). Da die Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben mit den Berichtigungs-, Änderungs- oder Aufhebungsbestimmungen der §§ 293ff BAO vergleichbar ist, kommt - wie bei diesen - dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung besondere Bedeutung zu (Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. [2021], Rz 30 zu § 201), sodass grundsätzlich das Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit genießt und die Abgaben demnach grundsätzlich festzusetzen waren. Angesichts dessen, dass sich die Nachforderung an Dienstgeberabgabe auf mehr als € 1.700,00 beläuft, kann die Festsetzung jedenfalls nicht wegen Geringfügigkeit der Auswirkungen unterbleiben. Hinweise dafür, dass die Abgabe uneinbringlich sein könnten und die Festsetzung im Sinne der

Verwaltungsökonomie unzweckmäßig wäre, liegen nicht vor, wobei eine Unzweckmäßigkeit nicht zuletzt auch im Hinblick darauf zu verneinen ist, dass die Kommunalsteuer zwingend festzusetzen und ein Abgabenverfahren demnach ohnedies durchzuführen war. Ebenso wenig liegen Anhaltspunkte dafür vor, dass die Einhebung nach Lage des Falles (sachlich oder persönlich) unbillig im Sinne des § 236 BAO sein könnte. Die Ermessenskriterien sprechen daher klar für die Festsetzung der Dienstgeberabgabe, sodass diese auch i.S.d. Ermessens zu Recht festgesetzt wurden.

Im Parallelverfahren RV/7102901/2017 (betreffend LSt/DB/DZ) hat die Beschwerdeführerin Verjährung eingewendet. Hierzu ist festzuhalten, dass die hier gegenständlichen Lohnabgaben aus dem Zeitraum 2004-2006 grundsätzlich innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Entstehungsjahres, sohin ab Ende 2009 verjähren (allgemeine Bemessungsverjährung gemäß § 207 Abs. 2 der aufgrund des Abgabenverwaltungsreformgesetzes – AbgVRefG, BGBl Nr. 20/2009, seit 1.1.2010 auch auf Landes- und Gemeindeabgaben anwendbaren BAO bzw. § 154 Abs. 2 i.V.m. § 155 lit. a der bis 31.12.2009 anwendbaren Wiener Abgabenordnung - WAO, LGBl Nr. 21/1962 i.d.F. LGBl Nr. 38/1983). Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist durch jede Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruches um ein Jahr, sofern diese Amtshandlung von der Abgabenbehörde vor Ablauf der Verjährungsfrist vorgenommen wird. Dies gilt auch für Amtshandlungen, die innerhalb eines solchen Verlängerungszeitraumes vorgenommen werden, sodass dadurch eine erneute Verlängerung um ein weiteres Jahr eintritt. Als Verlängerungshandlung kommen grundsätzlich alle nach außen erkennbaren Handlungen infrage, die von einer sachlich zuständigen Abgabenbehörde unternommen werden und auf die Geltendmachung eines konkreten Abgabenanspruches gerichtet sind. Nicht erforderlich ist, dass sie sich gegen den Abgabepflichtigen richten oder ihm bekannt sind. § 156 Abs. 1 WAO normierte für den Fall derartiger Amtshandlungen eine Unterbrechung der Verjährungsfrist, sodass sie mit Ablauf des Jahres, in welchem sie vorgenommen wurde, neu zu laufen begann. Amtshandlungen, die für eine derartige Fristverlängerung infrage kommen, wurden im vorliegenden Fall erst ab 2008 und damit im zeitlichen Anwendungsbereich der BAO gesetzt, sodass eine Unterbrechung gem. § 156 Abs. 1 WAO jedenfalls nicht stattgefunden hat.

Stets ist jedoch erforderlich, dass eine Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruches (Verlängerungshandlung) tatsächlich vorgenommen wurde. Die bloße Ankündigung einer solchen Amtshandlung verlängert die Verjährungsfrist nicht (vgl. VwGH 6.7.2006, 2006/15/0046; 24.4.2007, 2007/17/0029). In diesem Sinne hat das E-Mail der Prüferin des Finanzamtes vom 29.12.2011, in welchem sie dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin mitteilt, dass sie sich aus internen Gründen der Angelegenheit nicht widmen konnte und eine weitere Bearbeitung bzw. Kontaktaufnahme daher erst im nächsten Jahr (2012) erfolgen wird, keine Verlängerung der Verjährungsfrist bewirkt. Bei dieser Mitteilung handelt es sich bloß um die Ankündigung von Amtshandlungen. Demnach hat hinsichtlich der Abgaben aus den Jahren 2004 und 2005, für welche die allgemeine

Verjährungsfrist am 31.12.2009 bzw. am 31.12.2010 geendet hat und die sich - bei verjährungsverlängernder Wirkung der bis dahin gesetzten Amtshandlungen - 2011 bereits in einem „Verlängerungsjahr“ befunden haben, eine (weitere) Verlängerung über das Jahr 2011 hinaus jedenfalls nicht stattgefunden. Die Festsetzung dieser Abgaben mit Bescheiden vom 29.11.2013 erfolgte daher erst nach Ablauf der allgemeinen Verjährungsfrist. In Bezug auf die Dienstgeberabgabe ist zudem festzuhalten, dass im Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 17.1.2008 an zu prüfenden Abgabenarten und -zeiträumen lediglich Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, Sozialversicherungsbeiträge und Kommunalsteuer 2004-2006 angeführt sind, nicht aber Dienstgeberabgabe. Da die Fristverlängerung i.S.d. § 209 Abs. 1 BAO die Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches voraussetzt (VwGH 17.5.2001, 2000/16/0602; 29.11.2001, 2001/16/0364; 23.1.2003, 2002/16/0027; 25.6.2008, 2008/15/0090) wurden hinsichtlich der Dienstgeberabgabe, die nicht Gegenstand der GPLA war, keinerlei Verlängerungshandlung gesetzt, sodass bei Erlassung des Bescheides am 29.11.2013 die allgemeine Verjährungsfrist zur Gänze (auch hinsichtlich des Jahres 2006) abgelaufen war.

Allerdings beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre, soweit eine Abgabe hinterzogen ist (§ 207 Abs. 2 Satz 2 BAO). Dies gilt gemäß § 207 Abs. 5 BAO sinngemäß auch für Abgaben, deren vorsätzliche Verkürzung nicht in den Anwendungsbereich des FinStrG fällt, wie insb. für Landes- und Gemeindeabgaben, sohin auch für Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe (Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. [2021], Rz 17ff zu § 207). Diese Bestimmung ist gemäß § 323a Abs. 1 Z. 5 BAO für Landes- und Gemeindeabgaben ab 1.1.2010 anwendbar. Davor enthielt § 145 Abs. 2 Wiener Abgabenordnung - WAO, LGBl Nr. 21/1962 i.d.F. LGBl Nr. 38/1983, eine inhaltsgleiche Bestimmung.

Zur Rechtslage vor dem AbgVRefG judizierte der VwGH, dass eine solche Verlängerung nur dann eintritt, wenn für die betreffende Abgabe ein der Abgabenhinterziehung vergleichbarer Tatbestand besteht (VwGH 17.4.2008, 2008/15/0084, zur Frage der Verlängerung der Verjährungsfrist nach § 154 Abs. 2 Tir. LAO [entspricht inhaltlich § 154 Abs. 2 WAO] in Bezug auf hinterzogene Kommunalsteuer). Diese Rechtsprechung ist auf die hier gegenständliche Kommunalsteuer 2004 anwendbar, da die Strafbestimmung des § 15 KommStG 1993 erst durch das AbgVRefG mit Wirksamkeit ab 26.3.2009 geschaffen wurde. Zu jener Zeit, als die Beschwerdeführerin die Kommunalsteuer verkürzt hat, also als sie ihrer Verpflichtung zur monatlichen Selbstberechnung und Entrichtung gem. § 11 Abs. 1 u. 2 KommStG 1993 bzw. zur jährlichen Steuererklärung gem. § 11 Abs. 4 KommStG 1993 nicht nachgekommen ist, hat dieses Verhalten keinen Straftatbestand verwirklicht, sodass eine Verlängerung der Verjährungsfrist auf zehn Jahre gem. § 154 Abs. 2 WAO - selbst im Fall der „Hinterziehung“ bzw. vorsätzlichen Verkürzung - nicht eingetreten ist und die fünfjährige Frist mit Ablauf des 31.12.2009 - noch vor Anwendbarkeit der verjährungsrechtlichen Bestimmungen der BAO auf Landes- und Gemeindeabgaben aufgrund des AbgVRefG - geendet hat.

Kommunalsteuer für das Jahr 2004 durfte daher am 29.11.2013 nicht mehr festgesetzt werden. Der diesbezügliche Bescheid (die belangte Behörde hat die Kommunalsteuer 2004-2006 und die Dienstgeberabgabe 2004-2006 jeweils in Sammelbescheiden zusammengefasst; dies ändert aber nichts daran, dass für jedes Jahr und jede Abgabenart ein selbstständiger, gesondert zu behandelnder Bescheid [insgesamt daher sechs Bescheide] vorliegt) war daher ersatzlos aufzuheben.

Seit 1.1.2010 unterliegen Landes- und Gemeindeabgaben der BAO und damit deren § 207 Abs. 5, wonach die lange (damals 7-jährige) Frist für hinterzogenen Abgaben auch für jene Abgaben sinngemäß gilt, deren vorsätzliche Verkürzung nicht in den Anwendungsbereich des FinStrG fällt. Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage soll die längere Verjährungsfrist unabhängig von der formalen Bezeichnung als „Hinterziehung“ gelten (38 d. Blg. XXIV. GP., S. 11). Es ist daher davon auszugehen, dass die längere Frist für vorsätzlich verkürzte Landes- und Gemeindeabgaben nun unabhängig davon gilt, ob der Abgabenhinterziehung vergleichbare Tatbestände geregelt sind (Ritz/Koran, BAO 7. Aufl. [2021], Rz 176 zu § 207; Ritz, SWK 2009, S. 729). In Bezug auf die Kommunalsteuer 2005 und 2006, für die die allgemeine (5-jährige) Verjährungsfrist am 31.12.2010 bzw. 31.12.2011 geendet hätte, bedeutet dies, dass sich die Frist im Fall einer vorsätzlichen Verkürzung mit Inkrafttreten der verjährungsrechtlichen Bestimmungen der BAO für Landes- und Gemeindeabgaben aufgrund des AbgVRefG am 1.1.2010 auf sieben Jahre (bis 31.12.2012 bzw. 31.12.2013) verlängert hat. Mit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2010 - BBKG 2010, BGBl I Nr. 105/2010, wurde diese Frist auf 10 Jahre verlängert. Die zehnjährige Frist ist gemäß § 323 Abs. 27 BAO erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch - wie hier - nach dem 31.12.2002 entstanden ist. Vorsätzlich verkürzte Kommunalsteuer aus den Jahren 2005 und 2006 verjährt daher erst mit Ablauf des 31.12.2015 bzw. 31.12.2016. Für die Verlängerung der Verjährungsfrist infolge Abgabenverkürzung ist es nicht erforderlich, dass ein rechtskräftiger Schuldausspruch in einem (Finanz-) Strafverfahren erfolgt ist (VwGH 23.4.1985, 84/14/0157; 29.9.1997, 96/17/0453; 31.8.2000, 99/16/0110) oder dass ein Strafverfahren überhaupt eingeleitet wurde (VwGH 26.4.1994, 90/14/0142; 20.12.1994, 89/14/0149; 5.7.1999, 98/16/0391; 15.11.2005, 2002/14/0154), sondern ist in Ermangelung einer rechtskräftigen Verurteilung als Vorfrage zu beurteilen, ob und inwieweit eine Abgabe hinterzogen/vorsätzlich verkürzt wurde (VwGH 22.2.2012, 2009/16/0032; 30.3.2016, Ra 2016/13/0007; 22.3.2018, Ra 2017/15/0044; 9.4.2020, Ra 2020/16/0023).

In Bezug auf die Dienstgeberabgabe besteht seit der Stammfassung - daher auch im hier maßgeblichen Zeitraum - mit § 8 Abs. 1 des Wr. Gesetzes über die Einhebung einer Dienstgeberabgabe, LGBl Nr. 17/1970, eine Strafbestimmung, wonach Handlungen oder Unterlassungen, durch welche die Abgabe verkürzt wird, eine Verwaltungsübertretung darstellen. Da hier somit ein „der Abgabenhinterziehung vergleichbarer“ Tatbestand auf landesgesetzlicher Ebene existiert, beträgt die Verjährungsfrist bei vorsätzlicher Verkürzung

jedenfalls (auch für den Abgabenz Zeitraum 2004) zehn Jahre (§ 154 Abs. 2 WAO bzw. § 207 Abs. 5 BAO).

Im vorliegenden Fall wurden die am Arbeiterstrich bzw. über persönliche Kontakte angeworbenen und auf den Baustellen der Beschwerdeführerin eingesetzten Arbeiter vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ohne Zahlungsbelege/Empfangsbestätigungen bar entlohnt. Lohnkonten oder sonstige Aufzeichnungen über die eingesetzten Arbeiter und deren Entlohnung wurden nicht geführt und Lohnabgaben nicht entrichtet. Insbesondere hat die Beschwerdeführerin weder die monatlich anfallenden Beträge bis zum 15. des jeweiligen Folgemonats berechnet und entrichtet, noch die jeweiligen Jahresbeträge bzw. -bemessungsgrundlagen bis zum 31. März des Folgejahres bekannt gegeben. Durch diese Unterlassung wurden die Kommunalsteuer und die Dienstgeberabgabe verkürzt. Angesichts der Vorgangsweise der Beschwerdeführerin ist auszuschließen, dass ihr bzw. der ihrem Geschäftsführer der Umstand der Verkürzung nicht bewusst war. Dass dies unbewusst bzw. bloß fahrlässig geschieht, ist nicht denkbar (vgl. VwGH 20.11.1996, 94/13/0004, wonach der Geschäftsführer eines Unternehmens, das Schwarzarbeiter besoldet ohne dass hierfür Lohnkonten geführt und lohnabhängige Abgaben abgeführt werden, naturgemäß weiß, dass eine solche Vorgangsweise die Verkürzung der betroffenen lohnabhängigen Abgaben zur Folge haben muss, sodass bei einer derartigen Sachverhaltskonstellation bei Vorliegen der objektiven Tatseite der Strafnorm mit Zwangsläufigkeit auch auf das Vorliegen der subjektiven Tatseite zu schließen ist; vgl. auch VwGH 29.3.2006, 2006/14/0097, wonach in einem vergleichbaren Fall [Barzahlung von Arbeitern; Deckungsrechnungen von Scheinfirmen] aufgrund des konkreten Sachverhaltes und der notorischen Praktiken in der Baubranche der Verdacht der Abgabenhinterziehung - auch hinsichtlich der subjektiven Tatseite - bejaht wurde). Demnach ist der Beschwerdeführerin hinsichtlich der subjektiven Tatseite Vorsatz, und zwar zumindest bezüglich der Verkürzung dem Grunde nach sogar in Form der Wissentlichkeit, anzulasten. Es besteht daher kein Zweifel daran, dass die Kommunalsteuer 2005 und 2006 sowie Dienstgeberabgabe 2004 bis 2006 vorsätzlich verkürzt wurden, sodass sich die Verjährungsfrist auf zehn Jahre verlängert hat und im Zeitpunkt der Bescheiderlassung am 29.11.2013 noch nicht abgelaufen war (hinsichtlich der Abgaben 2004 wäre die Frist erst am 31.12. 2014 abgelaufen, hinsichtlich der Abgaben 2005 und 2006 ein bzw. zwei Jahre später). In Bezug auf die Kommunalsteuer 2006 war zudem auch die allgemeine (5-jährige) Verjährungsfrist im Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch offen. Diese hätte grundsätzlich am 31.12.2011 geendet, wurde aber durch das Telefonat der Prüferin mit dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin vom 3.8.2010 und die darin vereinbarte Besprechung vom 26.8.2010 (Einsicht in Buchhaltung und Belege 2004-2006) zunächst um ein Jahr, sohin bis 31.12.2012, und durch das E-Mail der Prüferin an den steuerlichen Vertreter vom 18.12.2012 (Anforderung von Belegen zu den Lieferantenkonten) um ein weiteres Jahr, sohin bis 31.12.2013 verlängert (VwGH 4.5.2020, Ro 2019/16/0004; BFG 17.11.2017, RV/7102011/13).

Der Höhe nach ist eine Korrektur insofern vorzunehmen, als die belangte Behörde von unrichtigen Bemessungsgrundlagne ausgegangen ist (wie sie auf Vorhalt des Gerichtes bestätigt hat, wurden ihr vom Finanzamt 8/16/17 Bemessungsgrundlagen bekannt gegeben, die zwar in Summe den korrekten Betrag für den Zeitraum 2004-2006 ergeben, aufgrund eines EDV-Fehlers jedoch unrichtig auf diese Jahre aufgeteilt wurden).

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des VwGH und des BFG, dass der (geschätzte) Lohnaufwand für Schwarzarbeiter mit 50 % des hierfür an die (die Arbeiten tatsächlich nicht durchführenden) Auftragnehmer aufgrund von Deckungsrechnungen geleisteten Betrages zu veranschlagen ist, da der ausbezahlte Nettolohn wegen der Lohnnebenkosten etwa die Hälfte der insgesamt anfallenden Lohnkosten ausmacht und Schwarzarbeitern i.d.R. nicht Bruttolöhne zuzüglich Nebenkosten ausbezahlt werden (VwGH 16.5.2002, 96/13/0168; 19.9.2007, 2003/13/0115; BFG 26.6.2017, RV/7100715/2013; 6.8.2018, RV/7101247/2016; 20.7.2021, RV/5101337/2015). Der maßgebliche Lohnaufwand beträgt daher für das Jahr 2004 € 84.048,00 (€ 174.096,00 : 2) und für das Jahr 2005 € 729.620,00 [(€ 360.000,00 + € 644.640,00 + € 454.600,00] : 2).

Die Nachforderung an Kommunalsteuer 2005 beläuft sich damit auf € 21.888,60 (€ 729.620,00 \* 3 %), der Gesamtbetrag einschließlich der erklärten und abgeführten Kommunalsteuer i.H.v. € 1.718,48 sohin auf € 23.607,08. Nachdem die Tätigkeit des \*\*\*Arb2\*\*\* für die Beschwerdeführerin im Jahr 2005 (Juni bis Dezember) von den Deckungsrechnungen und somit von der daraus resultierenden Kommunalsteuer mitumfasst ist, war zur Vermeidung einer Doppelerfassung der auf diese Tätigkeit entfallende Lohn nicht zusätzlich der Kommunalsteuer zu unterziehen.

Hinsichtlich der fünf polnischen Arbeiter, die im Jahr 2006 für die Beschwerdeführerin tätig waren und am 27.7.2006 auf der Baustelle in Bisamberg angetroffen wurden, erfolgte die Ermittlung der - auch für die Kommunalsteuer maßgeblichen - Bemessungsgrundlage durch das Finanzamt in Bezug auf \*\*\*Arb5\*\*\* für die Monate Jänner bis März 2006 auf Basis der von ihm für diese Monate gelegten Rechnungen, ansonsten auf Basis des kollektivvertraglichen Mindestlohnes für Hilfsarbeiten nach dem Bauhilfsgewerbe-Kollektivvertrag i.H.v. € 1.359,49 monatlich bzw. € 8,05 pro Stunde (dies erscheint angesichts dessen, dass die Arbeiter z.T. Tätigkeiten wie z.B. Fliesenlegen verrichtet haben, die über bloße Hilfstätigkeiten hinausgehen, keinesfalls überhöht). Es ergibt sich daher für die Kommunalsteuer 2006 folgende Berechnung:

\*\*\*Arb1\*\*\*: Lohn € 6.661,06 (f. 4 Monate und 27 Tage) \* 3% = € 199,83

\*\*\*Arb2\*\*\*: Lohn € 9.380,48 (f. 6 Monate u. 27 Tage) \* 3% = € 281,41

\*\*\*Arb3\*\*\*: Lohn € 68,42 (f. 8,5 Std) \* 3% = € 2,05

\*\*\*Arb4\*\*\*: Lohn € 1.223,46 (f. 27 Tage) \* 3% = € 36,70

\*\*\*Arb5\*\*\*: Lohn € 5.020,00 (lt. Rechnungen f. Jan-März 2006 sowie 200 Std im Juli 2006) \* 3% = € 150,60

Dass das Finanzamt in Bezug auf \*\*\*Arb3\*\*\* 8,5 Std zugrunde gelegt hat, erscheint angesichts dessen, dass auf den Baustellen der Beschwerdeführerin offenbar 10-Stunden-Tage üblich waren (s. Aussage \*\*\*Arb5\*\*\*: 7:00 bis 17:30 Uhr abzüglich ½ Std. Pause) jedenfalls nicht zu hoch gegriffen.

Insgesamt beläuft sich die Nachforderung an Kommunalsteuer für das Jahr 2006 daher auf € 670,59, der Gesamtbetrag einschließlich der erklärten und abgeführten Kommunalsteuer i.H.v. € 2.828,85 sohin auf € 3.499,44.

Auch hinsichtlich der Dienstgeberabgabe ist infolge der von der belangten Behörde zugrunde gelegten unrichtigen Bemessungsgrundlagen betraglich eine Korrektur vorzunehmen. Weiters ist eine Korrektur insofern vorzunehmen, als der von der belangten Behörde geschätzte Wochenlohn von € 500,00 zu hoch gegriffen erscheint. Angesichts dessen, dass auf den Baustellen der Beschwerdeführerin (wie auf Baustellen allgemein) wohl Hilfsarbeiter, angelernte Arbeiter und Facharbeiter eingesetzt wurden, ist es naheliegend, zur Berechnung den kollektivvertraglichen Lohn für angelernte Arbeiter nach dem Bauhilfsgewerbe-Kollektivvertrag i.H.v. € 1.518,14 monatlich, also einen Lohn mittlerer Höhe heranzuziehen, sodass der Wochenlohn mit € 350,61 ( $€ 1.518,14 : 4,33$ ) zu veranschlagen ist. Für die Jahre 2004 und 2005 ergibt sich daher folgende Berechnung der Nachforderung an Dienstgeberabgabe:

2004: Lohnaufwand € 87.048,00 : Wochenlohn € 350,61 = 248,28 Wochen \* € 0,72 = € 178,76

2005: Lohnaufwand € 729.620,00 : Wochenlohn € 350,61 = 2081 Wochen \* € 0,72 = € 1.498,32

Auch hier sind jene 31 Wochen (Juni bis Dezember) in denen \*\*\*Arb2\*\*\* im Jahr 2005 für die Beschwerdeführerin tätig war, in den insgesamt 2081 Wochen enthalten und daher zur Vermeidung einer Doppelerfassung nicht zusätzlich der Dienstgeberabgabe zu unterziehen

Für das Jahr 2006 ist die Zahl der begonnenen Arbeitswochen konkret bekannt und ergibt sich daher hinsichtlich der Nachforderung an Dienstgeberabgabe folgende Rechnung:

\*\*\*Arb1\*\*\*: 22 Wochen \* € 0,72 = € 15,84

\*\*\*Arb2\*\*\*: 30 Wochen \* € 0,72 = € 21,60

\*\*\*Arb3\*\*\*: 1 Woche \* € 0,72 = € 0,72

\*\*\*Arb4\*\*\*: 5 Wochen \* € 0,72 = € 3,60

\*\*\*Arb5\*\*\*: 18 Wochen \* € 0,72 = € 12,96

Summe: € 54,72

Einschließlich der erklärten und abgeführten Beträge beläuft sich die Dienstgeberabgabe daher für das Jahr 2004 auf € 312,68 (€ 133,92 + € 178,76), für das Jahr 2005 auf € 1.573,20 (€ 74,88 + € 1.498,32) und für das Jahr 2006 auf € 192,96 (€ 138,24 + € 54,72).

Soweit sich bei korrekter Berechnung geringere Beträge als in den angefochtenen Bescheiden ergeben (Kommunalsteuer 2006, Dienstgeberabgabe 2004 und 2006) war der Beschwerde daher teilweise Folge zu geben. Soweit sich höhere Beträge ergeben (Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe 2005), waren die Bescheide entsprechend abzuändern. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 1 BAO den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung - auch zum Nachteil des Beschwerdeführers - abändern und daher auch die Abgabe mit einem höheren Betrag als im angefochtenen Bescheid festsetzen kann.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Soweit ersichtlich existiert zu der Frage, ob die längere Verjährungsfrist für vorsätzlich verkürzte Landes- und Gemeindeabgaben - anders als vor dem AbgVRefG - nun unabhängig davon gilt, ob der Abgabenhinterziehung vergleichbare Tatbestände geregelt sind, nur die Literaturmeinung von Ritz, jedoch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Sollte auch im zeitlichen Anwendungsbereich des AbgVRefG eine Verlängerung der Frist gemäß § 207 Abs. 5 BAO nur unter der Voraussetzung eintreten, dass für die betreffende Abgabe ein der Hinterziehung vergleichbarer Tatbestand besteht, hätte sich im vorliegenden Fall die Verjährungsfrist für die Kommunalsteuer des Jahres 2005 in Ermangelung eines solchen Tatbestandes nicht auf zehn Jahre verlängert, sondern wäre (infolge der Verlängerungshandlungen im Jahr 2010) am 31.12.2011 abgelaufen. Eine bescheidmäßige Festsetzung im Jahr 2013 hätte diesfalls nicht mehr erfolgen dürfen und hängt die Entscheidung insofern von einer ungeklärten Rechtsfrage ab. Die ordentliche Revision war daher zuzulassen.

Wien, am 3. Februar 2023