

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 3. Juni 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 6. Mai 2013 betreffend Haftung für Lohnsteuer 2005 sowie über die Beschwerden vom 5. Juni 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 6. Mai 2013 betreffend Haftung für Lohnsteuer 2004 und 2006, Dienstgeberbeitrag 2004 bis 2006, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2004 bis 2006, Säumniszuschlag zur Lohnsteuer 2005, Säumniszuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2004 und Säumniszuschlag zum Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2005, alle Steuernummer ***BFStNr[alt]*** (nunmehr zuständig: Finanzamt Österreich; Steuernummer ***BFStNr[neu]***) zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden gegen den Haftungsbescheid für Lohnsteuer 2005, gegen den Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2005 und gegen den Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2005 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die Lohnsteuer 2005, für deren Einbehaltung und Abfuhr die Beschwerdeführerin in Anspruch genommen wird, wird mit € 109.442,77 festgesetzt, der Dienstgeberbeitrag 2005 wird mit € 35.410,66 (darin enthalten eine Nachforderung i.H.v € 32.832,93) festgesetzt, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2005 wird mit € 3.147,62 (darin enthalten eine Nachforderung i.H.v. € 2.918,51) festgesetzt.

Aus Anlass dieser Neufestsetzungen wird gemäß § 217 Abs. 8 BAO der Säumniszuschlag zur Lohnsteuer 2005 mit € 2.188,86 und der Säumniszuschlag zum Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2005 mit € 58,37 festgesetzt.

Im Übrigen werden die Beschwerden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit sechs Bescheiden vom 6.5.2013 verfügte die belangte Behörde (damals: Finanzamt Wien 8/16/17) nach einer vorangegangenen gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA) gemäß § 82 EStG 1988 die Haftung der Beschwerdeführerin für Lohnsteuer i.H.v. € 13.057,20 (2004), € 110.610,46 (2005) und € 2.678,82 (2006) und setzte gleichzeitig Säumniszuschläge zur Lohnsteuer i.H.v. € 261,14 (2004), € 2.212,21 (2005) und € 53,58 (2006) fest. Mit sechs weiteren Bescheiden vom selben Tage setzte sie Dienstgeberbeiträge zum Familienlastenausgleichsfonds (DB) 2004 i.H.v. € 6.901,47 (darin enthalten eine Nachforderung i.H.v. € 3.917,16), DB 2005 i.H.v. € 35.838,90 (darin enthalten eine Nachforderung i.H.v. € 33.261,17) und DB 2006 i.H.v. € 5.261,30 (darin enthalten eine Nachforderung i.H.v. € 1.006,33) sowie Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag (DZ) 2004 i.H.v. € 619,86 (darin enthalten eine Nachforderung i.H.v. € 348,24), DZ 2005 i.H.v. € 3.185,69 (darin enthalten eine Nachforderung i.H.v. € 2.956,58) und DZ 2006 i.H.v. € 467,64 (darin enthalten eine Nachforderung i.H.v. € 89,44) fest. Letztlich setzte sie mit drei weiteren Bescheiden vom selben Tage auch Säumniszuschläge zum DB 2004 i.H.v. € 78,34, zum DB 2005 i.H.v. € 665,22 und zum DZ 2005 i.H.v. € 59,13 fest. Zur Begründung verwiesen die Bescheide auf den Prüfbericht gem. § 150 BAO vom selben Tage.

In diesem Prüfbericht wird ausgeführt, 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 belangte Behörde qualifizierte daher die beauftragten Unternehmen als Scheinfirmen und die von diesen gelegten Rechnungen als Deckungsrechnungen, rechnete die bei den Bauarbeiten eingesetzten Arbeiter in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Beschwerdeführerin zu und lastete ihr dementsprechend die o.a. lohnabhängigen Abgaben auf Basis der Rechnungsbeträge an. Weiters lastete sie ihr lohnabhängigen Abgaben für fünf konkrete Arbeiter an, die anlässlich einer Kontrolle auf einer Baustelle am 27.7.2006 angetroffen wurden.

Gegen diese Bescheide richten sich die gegenständlichen (insgesamt zwölf) nun als Beschwerden zu behandelnden Berufungen, wobei für jedes Jahr und für jede Abgabenart (ausgenommen Säumniszuschlag zur Lohnsteuer 2004, Säumniszuschlag zur Lohnsteuer 2006 und Säumniszuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2005, welche unangefochten blieben) ein eigenes Rechtsmittel eingebracht wurde. Darin wird jeweils geltend gemacht, dass es sich bei den o.a. Baufirmen um Auftragnehmer der Beschwerdeführerin handle. Ob es sich um Scheinfirmen handelt, entziehe sich der Kenntnis der Beschwerdeführerin. Ebenso wenig seien ihr die auf den Baustellen eingesetzten Arbeiter bekannt. Zwischen ihr und diesen Arbeitern bestehe kein direktes Rechtsverhältnis, insbesondere kein Dienstverhältnis. In ergänzenden Schriftsätzen führte 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. Entgegen der Auffassung der belangten Behörde habe die Beschwerdeführerin keinesfalls versucht, Schwarzarbeiter aufwandsmäßig in der Buchhaltung unterzubringen bzw. die diesbezüglichen Lohnnebenkosten zu sparen. Die Werklohnforderungen der ***G1*** GmbH seien von der Beschwerdeführerin geprüft und bezahlt worden. Da diese Zahlungen jene Steuern betraglich übersteigen, von denen die belangte Behörde annimmt, sie seien verkürzt worden, ergebe die von der belangten Behörde angenommene Vorgangsweise wirtschaftlich nur dann Sinn, wenn die geleisteten Beträge im Wege von kick-back-Zahlungen an die Beschwerdeführerin zurückgefließen wären, was aber nicht der Fall sei. Soweit im Bereich der ***G1*** GmbH oder deren Subunternehmern derartige Verfehlungen vorgekommen sein sollten, sei dies nicht der Beschwerdeführerin anzulasten, da diese in Bezug auf die von ihr beauftragten Unternehmen ihren Prüfpflichten mit den ihr zur Verfügung stehenden Mitteln nachgekommen sei und weitergehende Nachforschungen nicht möglich bzw. nicht zumutbar seien. Weiters wurde Verjährung der gegenständlichen Abgabenansprüche eingewendet, da die Fünfjahresfrist des § 207 Abs. 2 BAO bereits abgelaufen sei und Verlängerungshandlungen im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO nicht im ausreichenden Maße stattgefunden hätten. Davon, dass die Verjährungsfrist infolge Hinterziehung der Abgaben zehn Jahre betrage, sei mangels Vorsatz der Beschwerdeführerin nicht auszugehen und gehe auch die belangte Behörde nicht davon aus.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 18.2.2016 wies die belangte Behörde die Beschwerden 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 eingesetzten 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 richtet sich der Vorlageantrag vom 30.3.2016, in dem die Beschwerdeführerin die bereits vorgebrachten Argumente nochmals ausführlich darlegt und zudem bemängelt, dass sich die belangte Behörde auf eine Reihe von Beweismitteln berufe, die ihr nicht zugänglich gemacht worden seien, wie insbesondere die Einvernahmen der auf den Baustellen eingesetzten Arbeiter. Weiters wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Dieser Vorlageantrag wurde zunächst mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 15.6.2016, RV/7102510/2016, wegen Verspätung zurückgewiesen. Nach antragsgemäßer Bewilligung der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gegen die Versäumung der Frist zur Einbringung eines Vorlageantrages mit Bescheid der belangten Behörde vom 19.4.2017 erfolgte neuerlich die Vorlage an das Bundesfinanzgericht.

Die Protokolle über die Einvernahmen der Bauarbeiter sowie die sonstigen von der belangten Behörde vorgelegten Urkunden wurden der Beschwerdeführerin mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 22.3.2022 zur Kenntnis übermittelt. Festzuhalten ist, dass auch sonst keine Teile des Aktes des Bundesfinanzgerichtes von der Akteneinsicht ausgenommen sind.

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 Abgabeforderungen 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 gewerberechtl. 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 gewerberechtl. 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 waren 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, etc.):

- ***Arb1***: 1.3.2006 bis 27.7.2006

- ***Arb2***: 1.6.2005 bis 27.7.2006 (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

- ***Arb4***: 1.7.2006 bis 27.7.2006

- ***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)

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 Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag verkürzt werden.

Am 17.1.2008 erteilte die belangte Behörde einen Prüfungs- und Nachschauauftrag, wonach eine von ihr 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 die belangte Behörde. 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 Auftragsschriftverkehr.

2. Beweiswürdigung

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 vom 6.5.2013. Festzuhalten ist, dass die Aussage des ***Arb6*** bei der WGKK, welche die Beschwerdeführerin im Vorlageantrag als „geheimen“ Beweis bezeichnet, hier nicht verwertet wird. 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 die belangte Behörde im Zuge der Prüfung festgestellt und in der Schlussbesprechung sowie im Betriebsprüfungs-Bericht festgehalten. Hierbei handelt es sich sohin nicht um einen „geheimen“ Beweis. 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. In dieser Verhandlung hat der Geschäftsführer - abweichend vom Vorbringen in den Beschwerden - 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 von 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 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 wurden bzw. auf der Baustelle vorhanden war und dass sie selbst - auch soweit sie über Gewerbeanmeldungen verfügen - keine Betriebsräumlichkeiten haben und auch 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 Schwarzarbeiter 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 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 von der belangten Behörde 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 der belangten Behörde vorgelegten Buchhaltungsunterlagen der Beschwerdeführerin und wird von dieser im Übrigen auch nicht bestritten, zumal sie sich 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 von der belangten Behörde 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 von der belangten Behörde 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 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.: Czerwiec) 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 den

angefochtenen Bescheiden zugrunde liegende Annahme, dass er von 1.7.2006 bis 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 von der belangten Behörde 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, von der belangten Behörde 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 von der belangten Behörde 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 belangte Behörde in den angefochtenen Bescheiden - 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 von der belangten Behörde 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 von der belangten Behörde 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 die belangte Behörde 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 die belangte Behörde 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 von der belangten Behörde vorgelegten Urkunden nicht geeignet erscheinen, eine Verlängerung der allgemeinen Verjährungsfrist für alle streitgegenständlichen Abgaben zu dokumentieren (dazu 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 der Beschwerdeführerin die Möglichkeit eingeräumt, sich hierzu binnen 14 Tagen zu äußern. Von dieser Möglichkeit hat die Beschwerdeführerin nicht Gebrauch gemacht.

Die Feststellungen zu den von der belangten Behörde 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/Abweisung)

Gemäß § 47 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988 ist als Arbeitgeber derjenige anzusehen, 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 (VwGH 26.1.94, 92/13/0148 mwN). Ein Dienstverhältnis liegt gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 dann 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. Die entscheidenden Merkmale für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sind daher 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 (VwGH 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 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 gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1988 vielmehr die Beschwerdeführerin als Dienstgeberin anzusehen. 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.

Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin im Vorlageantrag (S. 5f), dass es sich bei der ***G1*** GmbH, der ***G2*** GmbH und der ***G3*** GmbH nicht um Scheinfirmen handeln könne, da sie im Firmenbuch eingetragen sind und dadurch rechtlich existent wurden, ist entgegenzuhalten, dass die genannten Gesellschaften insofern als Scheinfirmen qualifiziert wurden, als sie nicht über die erforderlichen Arbeitskräfte verfügen, um die übernommenen Aufträge auszuführen bzw. überhaupt nicht operativ tätig sind. Dass sie rechtlich nicht existent seien, wurde von der belangten Behörde nicht behauptet und ist dies auch nicht erforderlich, um von einer Scheinfirma sprechen zu können (vgl. VwGH 11.7.1995, 91/13/0154; 17.11.2005, 2001/13/0247).

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). Gemäß § 86 Abs. 2 EStG 1988 kann die Nachforderung der Lohnsteuer in einem Pauschbetrag erfolgen, wenn die genaue Ermittlung der auf die einzelnen Arbeitnehmer entfallenden Lohnsteuer mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden ist. Grundsätzlich muss feststellbar sein, was auf die einzelnen Arbeitnehmer entfällt. Dies gilt jedoch dann nicht, wenn zwar feststeht, dass der Arbeitgeber Arbeitnehmern geldwerte Vorteile gewährte, diese Arbeitnehmer aber aufgrund des Verhaltens des Arbeitgebers nicht festgestellt werden können (VwGH 24.5.1993, 92/15/0037; 16.11.1993, 93/14/0139). Dies ist hier der Fall. Die Beschwerdeführerin hat die für sie tätigen Arbeitnehmer bar und ohne

Zahlungsbeleg sowie ohne Führung von Lohnaufzeichnungen entlohnt. Abgesehen von den fünf polnischen Arbeitern, die bei der Kontrolle vom 27.7.2006 auf der Baustelle in Bisamberg angetroffen wurden (dazu sogleich unten), ist daher nicht feststellbar welche Personen für die Beschwerdeführerin tätig waren und in welchen Zeiträumen dies jeweils der Fall war. Aus diesem Grund wurde die Lohnsteuer zurecht auch insofern pauschal ermittelt, als 50 % der von der ***G1*** GmbH, der ***G2*** GmbH und der ***G3*** GmbH verrechneten Beträge der Lohnsteuer unterzogen wurden. Die belangte Behörde hat hierbei einen Pauschalsatz von 15 % angewendet. Dieser ergibt sich daraus, dass ausgehend vom kollektivvertraglichen Mindestlohn für angelernte Arbeiter nach dem Bauhilfsgewerbe-Kollektivvertrag i.H.v. € 1.518,14 monatlich bzw. € 8,99 pro Stunde anhand des in der Monatslohnsteuertabelle 2005 (Anh. 42.3 zur LStR 2002; Rz 1406) für Monatslöhne zwischen € 900,43 und € 2.099,33 vorgesehenen Satzes von 38,33% ein Steuerbetrag von € 581,90 errechnet und von diesem der in der Tabelle vorgesehene Betrag von € 354,328 an eingearbeitetem Verkehrsabsatzbetrag, Sonderausgabenpauschale und Werbungskostenpauschale abgezogen wurde. Der demnach verbleibende Steuerbetrag von € 227,26 beläuft sich auf 15 % des Lohnes von € 1.518,14. Diese Berechnung ist nachvollziehbar und plausibel. 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 des pauschalen Steuersatzes den kollektivvertraglichen Lohn für angelernte Arbeiter, also einen Lohn mittlerer Höhe heranzuziehen. Anzumerken ist, dass eine Berechnung anhand der Monatslohnsteuertabelle 2004 (Steuersatz 35 %, Abzugsbetrag € 282,717) einen Durchschnittssteuersatz von über 16 % ergeben würde. Der zugrundegelegte Satz von 15 % erscheint daher keinesfalls überhöht.

Hinsichtlich der fünf polnischen Arbeiter, die am 27.7.2006 auf der Baustelle in Bisamberg angetroffen wurden, erfolgte die Vorschreibung 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) ebenfalls unter Anwendung der Monatslohnsteuertabelle 2005 (Anh. 42.3 zur LStR 2002; Rz 1406). Demnach beträgt der Steuersatz für Monatslöhne zwischen € 900,43 und € 2.099,33 38,33 % und sind vom so ermittelten Steuerbetrag für ein ganzes Monat € 354,328 (bzw. für einen Rumpffmonat ein aliquoter Betrag) an eingearbeitetem Verkehrsabsatzbetrag, Sonderausgabenpauschale und Werbungskostenpauschale abzuziehen. Es ergibt sich daher folgende Berechnung:

Arb1: Lohn € 6.661,06 (f. 4 Monate und 27 Tage) * 38,33% = € 2.553,18 - € 1.735,97 (Abzug f. 4 Monate u. 27 Tage) = € 817,21

Arb2: Lohn € 18.895,66 (f. 13 Monate u. 27 Tage) * 38,33% = € 7.243,19 - € 4.924,49 (Abzug f. 13 Monate u. 27 Tage) = € 2.318,22

Arb3: Lohn € 68,42 (f. 8,5 Std) * 38,33% = € 26,23 - € 11,81 (Abzug f. 1 Tag) = € 14,42

Arb4: Lohn € 1.223,46 (f. 27 Tage) * 38,33% = € 468,95 - € 318,85 (Abzug f. 27 Tage) = € 150,10

Arb5: Lohn € 5.020,00 (lt. Rechnungen f. Jan-März 2006 sowie 200 Std im Juli 2006) * 38,33% = € 1.924,17 - € 1.381,69 (Abzug f. 3 Monate u. 27 Tage) = € 542,48

Dass die belangte Behörde 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.

Hinsichtlich ***Arb2*** ist zu beachten, dass dessen Tätigkeit für die Beschwerdeführerin bis in das Jahr 2005 zurückreicht, für welches die Nachforderung der Lohnsteuer mit einem Pauschalbetrag auf Basis der Rechnungen der ***G1*** GmbH, der ***G2*** GmbH und der ***G3*** GmbH erfolgte. Da insoweit eine Überschneidung der Zeiträume vorliegt und kein Hinweis darauf besteht, dass ***Arb2*** neben bzw. außerhalb des Systems der Deckungsrechnungen beschäftigt wurde, sodass die auf ihn entfallende Besteuerung für 2005 sowohl auf Zeitbasis als auch mittels Pauschalberechnung vorzunehmen wäre, ist die auf den Zeitraum 1.6.2005 bis 31.12.2005 entfallende Steuer zur Vermeidung einer Doppelerfassung vom Pauschalbetrag abzuziehen. Diese Steuer berechnet sich wie folgt: Lohn € 9.516,43 (f. sieben Monate) * 38,33% = € 3.647,65 - € 2.479,96 (Abzug f. 7 Monate) = € 1.167,69. Die Lohnsteuer 2005 war daher um den Betrag von € 1.167,69 zu kürzen und mit € 109.442,77 festzusetzen. Ansonsten wurde die Lohnsteuer in den angefochtenen Haftungsbescheiden korrekt vorgeschrieben und weichen die hier errechneten Beträge lediglich geringfügig von den vorgeschriebenen Beträgen ab, was offensichtlich auf Rundungsdivergenzen beruht.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, einen Dienstgeberbeitrag zu leisten. Als Dienstnehmer gelten hierbei u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis i.S.d. § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen (§ 41 Abs. 2 FLAG), daher jedenfalls die hier gegenständlichen Arbeiter, die im Zeitraum 2004 bis 27.7.2006 für die Beschwerdeführerin tätig waren. Der Dienstgeberbeitrag betrug in den hier gegenständlichen Jahren 4,5 % der Beitragsgrundlage (§ 41 Abs. 5 FLAG), welche sich aus der Summe der in einem Kalendermonat gewährten Arbeitslöhne errechnet (§ 41 Abs. 3 FLAG). Da keine der in § 41 Abs. 4 FLAG geregelten Ausnahmen vorliegt, entspricht die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag jener für die Lohnsteuer. Hinsichtlich ***Arb2*** ist hier wiederum zur Vermeidung einer Doppelerfassung der auf den Zeitraum 1.6.2005 bis 31.12.2005 entfallende Dienstgeberbeitrag

i.H.v. € 428,24 (Lohn € 9.516,43 * 4,5 %) von der Vorschreibung für 2005 abziehen, sodass der Dienstgeberbeitrag 2005 mit € 35.410,66 (darin enthalten eine Nachforderung i.H.v. € 32.832,93) festzusetzen war. Ansonsten wurde auch der Dienstgeberbeitrag von der belangten Behörde korrekt berechnet und vorgeschrieben.

Gemäß § 122 Abs. 7 u. 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 (WKG) in der hier anzuwendenden Fassung können die Landeskammern und die Bundeskammer der gewerblichen Wirtschaft Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag im Ausmaß von bis zu 0,29 % (Landeskammern) bzw. 0,15 % (Bundeskammer) festlegen. Die Bemessungsgrundlage entspricht hierbei der Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG. In den hier gegenständlichen Jahren betrug der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Wien 0,4 % (Landesanteil 0,25 % und Bundesanteil 0,15 %; s. <https://www.wko.at/service/oe/Kammerumlagen-Hebesaetze.html>). Auch hier war die Vorschreibung für 2005 insoweit zu korrigieren, als der auf ***Arb2*** entfallende Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1.1.2005 bis 31.12.2005 (Lohn € 9.516,43 * 0,4 % = € 38,07) abziehen war. Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2005 war daher mit € 3.147,62 (darin enthalten eine Nachforderung i.H.v. € 2.918,51) festzusetzen. Ansonsten wurde auch der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von der belangten Behörde korrekt berechnet und vorgeschrieben.

Die (amtswegige) Festsetzung von Selbstmessungsabgaben ist nur unter den in § 201 Abs. 2 BAO genannten Voraussetzungen zulässig. 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. Zudem ist der Behörde erst nach dem Zeitpunkt, zu dem die Abgaben berechnet und abgeführt hätten werden müssen, zur Kenntnis gelangt, dass die Beschwerdeführerin (eigene) Dienstnehmer auf ihren Baustellen beschäftigt, für die Lohnabgaben zu entrichten gewesen wären. Es liegt daher der Fall des § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO vor, wobei die hierfür maßgeblichen Umstände im Betriebsprüfungsbericht, auf den die angefochtenen Bescheide verweisen und der dadurch Bestandteil der Bescheide wurde (vgl. VwGH 20.10.1999, 93/13/0063), dargestellt sind. Die Festsetzung erfolgte daher zu Recht.

Die Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben liegt zudem grundsätzlich im Ermessen (§ 201 Abs. 1 u. 2 BAO; zur Geltendmachung der Haftung des Arbeitgebers für LSt: VwGH 13.09.2006, 2002/13/0228). 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 festgesetzten Abgaben auf knapp € 170.000,00 belaufen, kann die Festsetzung jedenfalls nicht wegen Geringfügigkeit der Auswirkungen unterbleiben. Hinweise dafür, dass die Abgaben uneinbringlich sein könnten oder die Festsetzung aus sonstigen Gründen im Sinne der Verwaltungsökonomie unzweckmäßig wäre, liegen nicht vor. 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 gegenständlichen Abgaben, sodass diese auch i.S.d. Ermessens zu Recht festgesetzt wurden.

Nachdem die Stammabgaben (LSt/DB/DZ aus dem Zeitraum 2004-2006) nicht fristgerecht entrichtet und demnach zutreffend vorgeschrieben wurden, erfolgte auch die Festsetzung von Säumniszuschlägen zu Recht. Der Säumniszuschlag ist zu entrichten, wenn eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird und beträgt (zunächst) 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages. Umstände, welche der Festsetzung von Säumniszuschlägen entgegenstehen würden, sind nicht ersichtlich. Auch die Beschwerdeführerin bekämpft diese ausschließlich mit Argumenten, die sich gegen die Stammabgaben richten. Die Rechtsmittel gegen die Festsetzung von Säumniszuschlägen sind daher insofern unberechtigt, als der Säumniszuschlag auch dann geschuldet ist, wenn der Bescheid über die Festsetzung der Stammabgabe sachlich unrichtig sein sollte und/oder bekämpft wird (VwGH 30.5.1995, 95/13/0130; 26.5.1999, 99/13/0054; 2.3.2000, 99/15/0145; 18.9.2003, 2002/16/0072; 26.1.2006, 2005/16/0240; 24.1.2018, Ra 2017/13/0023). Wird jedoch die Stammabgabe in der Folge herabgesetzt oder entfällt sie zur Gänze, hat dies gemäß § 217 Abs. 8 BAO auch eine entsprechende Reduktion oder einen gänzlichen Entfall des Säumniszuschlages zur Folge. Da die Säumniszuschläge zur Lohnsteuer 2005 und zum Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2005 mit Bescheidbeschwerde angefochten und damit Gegenstand des Beschwerdeverfahrens sind, kann die Herabsetzung dieser Stammabgaben (Vermeidung einer Doppelerfassung hinsichtlich ***Arb2***; s.o.) zum Anlass genommen werden, auch die Säumniszuschläge herabzusetzen. Der Säumniszuschlag zur Lohnsteuer 2005 wurde daher um € 23,35 ($€ 1.167,69 \cdot 2\%$) auf € 2.188,86 reduziert, der Säumniszuschlag zum Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2005 um € 0,76 ($€ 38,07 \cdot 2\%$) auf € 58,37. Da der Säumniszuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2005 nicht angefochten wurde, ist dem Bundesfinanzgericht eine Anpassung insoweit verwehrt und muss diese der belangten Behörde vorbehalten bleiben. Ansonsten erfolgte die Festsetzung der Säumniszuschläge korrekt und besteht insoweit keine Veranlassung, diese zu reduzieren.

Zum Verjährungseinwand der Beschwerdeführerin 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 BAO). 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 Abgabenschuldigen richten oder ihm bekannt sind.

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 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 6.5.2013 erfolgte daher erst nach Ablauf der allgemeinen Verjährungsfrist.

Allerdings beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre, soweit eine Abgabe hinterzogen ist (§ 207 Abs. 2 BAO). Anzumerken ist, dass die Verjährungsfrist für hinterzogenen Abgaben ursprünglich 7 Jahre betrug und mit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2010 - BBKG 2010, BGBl I Nr. 105/2010, auf 10 Jahre angehoben wurde. Die zehnjährige Frist ist gemäß § 323 Abs. 27 BAO erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31.12.2002 entstanden ist, sohin jedenfalls auf Abgaben aus dem hier gegenständlichen Zeitraum 2004-2006. Einer Abgabenhinterziehung macht sich gemäß § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von Lohnkonten i.S.d. § 76 EStG 1988 (sowie der dazu ergangenen Verordnungen) eine Verkürzung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen oder Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält. Wissentlichkeit ist hierbei nur für die Abgabenverkürzung dem Grunde nach gefordert. Einer Hinterziehung der genannten Selbstbemessungsabgaben macht sich daher auch schuldig, wer die Verkürzung dem Grunde nach für gewiss hält und lediglich das Ausmaß erst in der Folge

(z.B. im Schätzungswege) von der Finanzbehörde ermittelt wurde (VwGH 26.3.1980, 2704/77; 15.9.1986, 84/15/0134; 8.4.1991, 89/15/0144). Für das weitere Tatbestandselement (Verletzung der Verpflichtung zur Führung von Lohnkonten) reicht Eventualvorsatz. Für die Verlängerung der Verjährungsfrist auf zehn Jahre infolge Abgabenverkürzung ist es nicht erforderlich, dass ein rechtskräftiger Schuldausspruch in einem Finanzstrafverfahren erfolgt ist (VwGH 23.4.1985, 84/14/0157; 29.9.1997, 96/17/0453; 31.8.2000, 99/16/0110) oder dass ein Finanzstrafverfahren 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 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).

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. Angesichts dieser Vorgangsweise ist auszuschließen, dass die Beschwerdeführerin bzw. der für sie handelnde Geschäftsführer nicht wusste, dass dadurch die gegenständlichen Lohnabgaben - zumindest dem Grunde nach - verkürzt werden und dass hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals „Verletzung der Verpflichtung zur Führung von Lohnkonten“ zumindest Eventualvorsatz vorliegt. 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). Es ist daher davon auszugehen, dass die gegenständlichen Lohnabgaben hinterzogen wurden, wodurch sich die Verjährungsfrist auf zehn Jahre verlängert hat und im Zeitpunkt der Bescheiderlassung am 6.5.2013 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). Zu den Abgaben 2006 ist zudem festzuhalten, dass auch die allgemeine Verjährungsfrist im Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch offen war. 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/7102011/2013).

Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe (§ 207 Abs. 2 letzter Satz BAO). Die hier beschwerdegegenständlichen Säumniszuschläge teilen daher verjährungsrechtlich das Schicksal der Stammabgaben (LSt/DB/DZ) und sind damit - ebenso wie diese - unverjährt.

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 Rechtsfragen zu lösen waren, sind diese durch die zitierte Rechtsprechung hinreichend geklärt. Ansonsten hängt die gegenständliche Beschwerdesache maßgeblich von einer Tatsachenfrage, nämlich von der Frage, ob die Beschwerdeführerin auf ihren Baustellen Schwarzarbeiter eingesetzt hat, ab. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung waren daher nicht zu lösen.

Wien, am 3. Februar 2023