

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter MMag. Alexander Beißer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch LMG Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Sochorgasse 3, 2512 Oeynhausen, über die Beschwerde vom 4. Juli 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 31. März 2014 betreffend Haftung zur Abfuhr der Lohnsteuer 2007 bis 2009, 2011 und 2012, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2007 bis 2009, 2011 und 2012 sowie betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2007 bis 2009, 2011 und 2012, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht:

I. Die Beschwerde vom 4. Juli 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 31. März 2014 betreffend Haftung zur Abfuhr der Lohnsteuer 2007 und 2008 sowie betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2007 und 2008 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Der Beschwerde vom 4. Juli 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 31. März 2014 betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2007 und 2008 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

III. Die Beschwerde vom 4. Juli 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 31. März 2014 betreffend Haftung zur Abfuhr der Lohnsteuer 2009, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2009 sowie betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2009 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

IV. Der Beschwerde vom 4. Juli 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 31. März 2014 betreffend Haftung zur Abfuhr der Lohnsteuer 2011, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2011 sowie betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2011 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Lohnsteuer 2011, für deren Einbehaltung und Abfuhr der Beschwerdeführer in Anspruch genommen wird, wird mit EUR 570,- festgesetzt. Der Dienstgeberbeitrag 2011 wird mit EUR 16.392,32 (darin enthalten eine Nachforderung iHv EUR 171,-) und der Zuschlag zum

Dienstgeberbeitrag 2011 mit EUR 1.457,08 (darin enthalten eine Nachforderung iHv EUR 15,20) festgesetzt.

V. Der Beschwerde vom 4. Juli 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 31. März 2014 betreffend Haftung zur Abfuhr der Lohnsteuer 2012, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2012 sowie betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2012 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheiden des Finanzamtes Baden Mödling vom 31. März 2014 über die Haftung zur Abfuhr der Lohnsteuer, über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe sowie über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag wurde der Beschwerdeführer für folgende Abgabennachzahlungen in Anspruch genommen:

	2007	2008	2009	2011	2012	Summe
Lohnsteuer	3.874,00	3.975,00	7.425,00	5.475,00	1.046,00	21.795,00
Dienstgeberbeitrag	1.162,17	1.192,50	2.227,50	1.642,50	313,88	6.538,55
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	108,47	111,31	202,95	146,02	27,89	596,64
	5.144,64	5.278,81	9.855,45	7.263,52	1.387,77	28.930,19

In der Begründung wurde jeweils auf die Niederschrift der Betriebsprüfung vom 19. März 2014 und auf den Bericht der Betriebsprüfung verwiesen.

Mit Schreiben vom 4. Juli 2014, eingelangt beim Finanzamt Baden Mödling am 7. Juli 2014, erhob der Beschwerdeführer gegen diese Bescheide das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben. Der Beschwerdeführer wies in seiner Beschwerde im Wesentlichen darauf hin, dass er

- die ***Unternehmen 1***, „***Unternehmen 2***“, „***Unternehmen 3***“, ***Unternehmen 4*** und ***Unternehmen 5*** mit (Subunternehmer)Leistungen beauftragt habe. Die Leistungen seien von diesen Unternehmen auch erbracht, abgerechnet und vom Beschwerdeführer bezahlt worden;
- an einem Betrugsszenario nicht teilgenommen habe.

Am 29. September 2015, zugestellt an den Beschwerdeführer am 7. Oktober 2015, wies das Finanzamt Baden Mödling die Beschwerde als unbegründet ab. Nach der Ansicht der belangten

Behörde beinhalte die Beschwerde kein Vorbringen, das die detaillierten Feststellungen des Prüfberichtes widerlegen würde. Diese Feststellungen im Prüfbericht umfassten laut der belangten Behörde etwa die Tatsachen, dass der Beschwerdeführer die Firmenadressen der Geschäftspartner nicht aufgesucht habe, die Rechnungen überwiegend bar gezahlt habe, die Geschäftsführer nicht gekannt habe, zur Kontaktaufnahme zu den Subunternehmen nur vage Angaben machen konnte und keine Bautagebücher oder Stundenaufzeichnungen der Subfirmen vorlegen konnte. Aufgrund des Gesamtbildes der Gestaltung der Geschäftsbeziehungen zu den angeführten Unternehmen nehme die belangte Behörde es als erwiesen an, dass der Beschwerdeführer von den Betrugsszenarien gewusst habe oder wissen hätte müssen. Weiters erläuterte die belangte Behörde, dass entsprechend den Erfahrungswerten der Finanzverwaltung in den beschriebenen Betrugsszenarien die Hälfte des Fremdleistungsaufwandes für die Subfirmen als geschätzter Lohnaufwand berücksichtigt worden sei.

Am 4. April 2017, eingelangt beim Vertreter des Beschwerdeführers am 10. April 2017, stellte die belangte Behörde die Beschwerdeverentscheidungen vom 29. September 2015 betreffend die Haftungsbescheide (aufgrund des im Verfahren RV/7101496/2016 am 9. Februar 2017 ergangenen Beschlusses des Bundesfinanzgerichtes) neuerlich dem Zustellbevollmächtigten zu.

Am 8. Mai 2017, eingelangt beim Finanzamt Baden Mödling am 9. Mai 2017, stellte der Beschwerdeführer einen Antrag auf Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und ergänzte sein Beschwerdevorbringen im Wesentlichen wie folgt: Die verfahrensgegenständlichen Bescheide seien durch das Finanzamt Baden Mödling direkt dem Beschwerdeführer und nicht seinem steuerlichen Vertreter zugestellt worden. Die Zustellung der Haftungsbescheide sei daher rechtsunwirksam gewesen. Eine Beschwerde wider die zugrundeliegenden Bescheide sei so lange nicht zulässig, solange eine Zustellung der zugrundeliegenden Bescheide nicht ordnungsgemäß erfolgt sei.

Am 28. Juli 2017 legte die belangte Behörde die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht vor. Die belangte Behörde führte im Vorlagebericht nochmals aus, dass sie es als erwiesen annehme, dass der Beschwerdeführer von den Betrugsszenarien bei seinen Geschäftspartnern wusste oder wissen hätte müssen und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Die Zuständigkeit der Gerichtsabteilung 1030 zur Entscheidung über die Beschwerde gründet auf der Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 25. Juni 2025. Die Umverteilung trat mit 1. Juli 2025 in Kraft.

Im Schreiben vom 11. August 2025, eingelangt beim Bundesfinanzgericht am 28. August 2025, wies der Beschwerdeführer darauf hin, dass in der Beschwerde vom 4. Juli 2014 vor allem mit fehlenden Wiederaufnahmegründen argumentiert worden sei. Weiters ergänzte der Beschwerdeführer sein bisheriges Vorbringen wie folgt:

- Die Geschäftsbeziehungen zur ***Unternehmen 1***, „***Unternehmen 2***, „***Unternehmen 3***, ***Unternehmen 4*** und ***W*** Bau könnten keine Lohnsteuerpflicht auslösen, da eine Lohnsteuerpflicht ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit natürlicher Personen betreffe.
- Die Abgabenbehörde hätte die auf diese Fremdfirmen verbuchten Aufwände pauschal um 50% gekürzt. Dies führe zu einer Erhöhung des steuerpflichtigen Einkommens des Beschwerdeführers. Nicht nachzuvollziehen sei, warum die verbleibenden 50% der Fremdleistungsaufwendungen zusätzlich auch der Lohnsteuer sowie dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterzogen wurden. Fakt sei, dass die Geschäftsbeziehungen nicht mit natürlichen Personen, sondern mit juristischen Personen eingegangen worden seien.
- Ein Dienstnehmer sei eine natürliche Person, die in einem persönlichen Abhängigkeitsverhältnis zu einem Dienstgeber (Arbeitgeber) stehe. Typische Merkmale seien die Weisungsgebundenheit, persönliche Arbeitspflicht, Eingliederung in die Organisation des Arbeitgebers und die laufende Entlohnung. Da eine GmbH eine juristische Person sei, könne sie nicht persönlich weisungsgebunden oder in einer Organisation eingegliedert sein. Sie erfülle also nicht die Voraussetzungen für ein Dienstverhältnis.
- Darüber hinaus sei für die Jahre 2007 und 2008 bereits Festsetzungsverjährung eingetreten. Das Recht eine Abgabe festzusetzen, erlösche nach fünf Kalenderjahren. Für die Lohnabgaben 2007 und 2008 sei somit am 31. Dezember 2012 bzw. am 31. Dezember 2013 Verjährung eingetreten. Die Haftungsbescheide wurden erst am 31. März 2014 erlassen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ***Bf1*** war in den verfahrensgegenständlichen Jahren 2007 bis 2009, 2011 und 2012 im Bereich "Übriges Ausbau- und Bauhilfsgewerbe" als Einzelunternehmer tätig. Im Konkreten umfasste seine Tätigkeit Abbrucharbeiten, Schutt erfassen, Deckendemontage, diverse Hilfstätigkeiten, "Entkernung" von Wohnungen, Wärmedämmung, etc.

Im Rahmen seiner Geschäftstätigkeit machte der Beschwerdeführer in den Jahren 2007 bis 2009, 2011 und 2012 Fremdleistungen von folgenden Unternehmen als Betriebsausgaben geltend:

- ***Unternehmen 1***
- „***Unternehmen 2***
- „***Unternehmen 3***
- ***Unternehmen 4*** und
- ***Unternehmen 5***

In der Buchhaltung des Beschwerdeführers waren in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen folgende Aufwendungen aus Fremdleistungen von den vorgenannten Unternehmen erfasst:

	2007	2008	2009	2011	2012
Handels-GmbH	51.651,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Bau- und Handels GmbH	0,00	53.000,00	0,00	0,00	0,00
Bau Ges.m.b.H.	0,00	0,00	99.000,00	0,00	0,00
GmbH & Co KG	0,00	0,00	0,00	65.400,00	13.950,00
Bau	0,00	0,00	0,00	7.600,00	0,00
	<u>51.651,00</u>	<u>53.000,00</u>	<u>99.000,00</u>	<u>73.000,00</u>	<u>13.950,00</u>

Zu diesen Unternehmen ist folgendes anzumerken:

1. ***Unternehmen 1***

Der Beschwerdeführer hat im Jahr 2007 auf der Grundlage von Rechnungen der ***Unternehmen 1*** (Rechnung 188/2007 vom 15. Oktober 2007 und Rechnung 251/2007 vom 6. November 2007) einen Gesamtbetrag von EUR 51.651,- als Fremdleistungsaufwand verbucht. Als Leistungsbezeichnung ist in den Rechnungen jeweils "Regiestunden" für ein "Bauvorhaben 1100 Wien" angegeben.

Die ***Unternehmen 1*** wurde am 15. Jänner 2001 gegründet (Sitz: ***Adr Unternehmen 1***). Der Sitz des Unternehmens wurde im Jänner 2007 in die ***Adr Unternehmen 1*** verlegt. Nach mehreren Gesellschafter- und Geschäftsführerwechseln wurde mit Firmenbucheintragung vom 13. Juli 2007 der slowakische Staatsbürger ***MS*** als Alleingesellschafter und Geschäftsführer der ***Unternehmen 1*** eingetragen. Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien wurde am tt. November 2007 der Konkurs über das Vermögen der ***Unternehmen 1*** eröffnet. Am 25. März 2009 erfolgte im Firmenbuch die amtswegige Löschung wegen Vermögenslosigkeit.

Im Zuge einer Außenprüfung des zuständigen Finanzamtes im Jänner 2008 wurde weder an der Geschäftsadresse laut Firmenbuch noch an der Wohnadresse des Geschäftsführers jemand angetroffen und konnte keine Tätigkeit festgestellt werden. Abfragen beim Zentralen Melderegister zufolge verfügt ***MS*** seit 15. März 2008 über keinen aufrechten Wohnsitz in Österreich.

Für die in den an den Beschwerdeführer gestellten Rechnungen angegebenen Leistungszeiträume (Juli - Oktober 2007 und Juli - November 2007) wurden von der ***Unternehmen 1*** an das Finanzamt weder Lohnabgaben gemeldet noch entrichtet. Für Oktober und November 2007 erfolgten keine Umsatzsteuervoranmeldungen. Ab dem Gesellschafter- und Geschäftsführerwechsel auf ***MS*** wurden keine Zahlungen an die WGKK geleistet.

Der Beschwerdeführer hat mit der ***Unternehmen 1*** keine schriftlichen Vereinbarungen getroffen. Der im Firmenbuch eingetragene Gesellschafter/Geschäftsführer ***MS*** ist dem Beschwerdeführer nicht bekannt. Die Gültigkeit der auf den Rechnungen der ***Unternehmen 1*** angegebenen UID-Nummer wurde vom Beschwerdeführer nicht überprüft.

Die Kontaktaufnahme mit dem Beschwerdeführer erfolgte den Angaben des Beschwerdeführers zufolge in einem Kaffeehaus im 10. Wiener Gemeindebezirk. Als Kontaktmann hat den Angaben des Beschwerdeführers zufolge ein "Herr Walter fungiert. Der Nachname von Herrn Walter ist dem Beschwerdeführer nicht bekannt.

Es erfolgten seitens des Beschwerdeführers ausschließlich Barzahlungen, obwohl auf den vorliegenden Rechnungen eine Bankverbindung ausgewiesen ist. Die beim Beschwerdeführer aufliegenden Rechnungen und Kassenquittungen weisen zwar als Unterschrift einen Schriftzug auf, der ***MS*** lauten könnte, dieser entspricht jedoch in keiner Weise der Musterzeichnung als Geschäftsführer (Urkundensammlung Firmenbuch). Laut aktenkundigen Kassenbelegen sei der gesamte Rechnungsbetrag bereits am 19. Oktober 2007 in bar bezahlt worden, wobei am Kassenbeleg KA616 vom 19. Oktober 2007 bereits die Rechnungsnummer der erst später am 6. November 2007 mit bis November 2007 reichendem Leistungszeitraum ausgestellten Rechnung Nr. 251/2007 vermerkt ist. Die Rechnungen wurden auf der Baustelle von Herrn Walter übergeben. Die Geldbeträge wurden den Angaben des Beschwerdeführers zufolge an Herrn Walter - entweder auf den Baustellen oder in Kaffeehäusern - in bar übergeben. Laut Dienstgeberabfrage bei der Sozialversicherung war im Zeitraum 1. Juli 2007 bis 30. November 2007 kein Dienstnehmer mit dem Vornamen Walter bei der ***Unternehmen 1*** gemeldet.

Im Zuge von kriminalpolizeilichen Ermittlungen wurde ein Computer ua mit Datensätzen von Rechnungen der ***Unternehmen 1*** vorgefunden. Darunter befinden sich die auf den Beschwerdeführer ausgestellten Rechnungen Nr. 188/2007 vom 15. Oktober 2007 sowie Nr. 251/2007 vom 6. November 2007 in Dateiform. Laut Abfrage der Dateieigenschaften wurden die Rechnungen manipuliert. So wurde jeweils ein früheres Rechnungsdatum als das tatsächliche Ausstellungsdatum angegeben und die Dateien erst am 4. Dezember 2007 erstellt. Auf demselben Computer befanden sich auch Datensätze von an den Beschwerdeführer adressierten Rechnungen der „***Unternehmen 6*** sowie der „***Unternehmen 2***.

2. „***Unternehmen 2***

Der Beschwerdeführer hat im Jahr 2008 auf der Grundlage von Rechnungen der „***Unternehmen 2*** (Rechnungsdatum der ersten Rechnung: 22. September 2008; Datum der letzten Rechnung: 19. Dezember 2008) einen Gesamtbetrag von EUR 53.000,- als Fremdleistungsaufwand verbucht. Als Leistungsbezeichnung ist in den Rechnungen jeweils "Abbrucharbeiten und Schuttentsorgung, Deponiekosten bauseits" angegeben.

Die „***Unternehmen 2*** wurde am 8. Mai 2007 gegründet (Sitz: ***Adr Unternehmen 2***). Der Sitz des Unternehmens wurde am 19. September 2008 in die ***Adr Unternehmen 2*** verlegt. Nachdem es im August 2007 zu einem ersten Wechsel bei Gesellschafterin und Geschäftsführerin kam, wurden die Geschäftsführung am 24. September 2008 und sämtliche Gesellschaftsanteile laut Firmenbuch am 25. September 2008 von Herrn ***RR*** übernommen. Am tt. Februar 2009 wurde der Konkurs über das Vermögen der „***Unternehmen 2*** eröffnet und am tt. November 2009, nach Verteilung an die Massegläubiger, aufgehoben. Die amtswegige Löschung im Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit erfolgte am 31. März 2010.

Im Zuge einer Erhebung am Unternehmenssitz durch die Abgabensicherung des zuständigen Finanzamts ergab sich am 17. November 2008 kein Hinweis auf das Unternehmen (anderer Name auf Sprechanlage, Firma auf Briefkästen nicht angeführt, kein Firmenschild, kein Name an der Wohnung) und wurde niemand angetroffen.

Abfragen beim Zentralen Melderegister ergaben, dass sich der Sitz der Gesellschaft am Hauptwohnsitz von ***RR*** befand. Dieser war zwischen 18. September 2008 und 9. Juli 2009 in der ***Adr Unternehmen 2*** gemeldet und verfügte laut ZMR seitdem über keinen aufrechten Wohnsitz in Österreich mehr. Der eingetragene Unterkunftgeber war laut Auskunft der Hausverwaltung zum Zeitpunkt der Anmeldung von ***RR*** nicht mehr Hauptmieter der betreffenden Wohnung.

Zwischen August 2008 und Jänner 2009 erfolgten keine Umsatzsteuervoranmeldungen; für die Monate Februar bis Juli 2009 wurden "0-Meldungen abgegeben". Ab dem Gesellschafter- und Geschäftsführerwechsel auf ***RR*** wurden keine Zahlungen an die WGKK geleistet.

Der im Firmenbuch eingetragene Gesellschafter/Geschäftsführer ***RR*** ist dem Beschwerdeführer nicht bekannt. Der Beschwerdeführer hat mit der „***Unternehmen 2*** keine schriftlichen Vereinbarungen getroffen. Die Gültigkeit der auf den Rechnungen der „***Unternehmen 2*** angegebenen UID-Nummer wurde vom Beschwerdeführer nicht überprüft.

Die Rechnungen wurden auf der Baustelle übergeben. Obwohl auf den vorliegenden Rechnungen eine Bankverbindung ausgewiesen ist, erfolgten ausschließlich Barzahlungen.

Anhand der Musterzeichnungen (Firmenbuch Urkundensammlung) ist erkennbar, dass die Unterschriften auf den Barzahlungsbelegen nicht vom Geschäftsführer ***RR*** geleistet wurden. Der Beschwerdeführer gab an, die Bargeldbeträge an "Herrn Attila" (Nachname unbekannt), einem "Vorarbeiter" der „***Unternehmen 2***“ übergeben zu haben. Eine diesbezügliche Dienstgeberauskunft der Sozialversicherung verlief negativ. Im Zeitraum 1. September 2008 bis 31. Dezember 2008 scheint kein Dienstnehmer mit dem Vornamen Attila auf.

Ein Vergleich der aktenkundigen Eingangsrechnungen der „***Unternehmen 2***“ mit einer von der „***Unternehmen 2***“ an einen anderen Empfänger gelegten Rechnung zeigt Ungereimtheiten bei der laufenden Nummerierung auf. So wurde dem Finanzamt vom Beschwerdeführer die Rechnung Nr 90/2008 vom 24. November 2008 vorgelegt, während die an den anderen Rechnungsempfänger gelegte Rechnung der höheren Nummer 91/2008 bereits am 31. Oktober 2008 ausgestellt wurde.

Im Zuge von kriminalpolizeilichen Ermittlungen wurden auf einem Computer Dateien betreffend Rechnungen der „***Unternehmen 6***“ vorgefunden. Darunter befinden sich ua auf den Beschwerdeführer ausgestellte Rechnungen, die zahlreiche Übereinstimmungen mit den von der „***Unternehmen 2***“ an den Beschwerdeführer gelegten Rechnungen aufweisen (siehe zu den Übereinstimmungen noch im Folgenden):

- Re. 11/2008 vom 27. Juni 2008 in Höhe von EUR 17.000,-
- Re. 78/2008 vom 8. August 2008 in Höhe von EUR 11.000,-
- Re. 147/2008 vom 25. September 2008 in Höhe von EUR 19.500,-
- Re. 197/2008 vom 27. Oktober 2008 in Höhe von EUR 1.500,-

Diese Rechnungen wurden laut Eigenschaften der Dateien erst am 19. Februar 2009, somit nach Rechnungsdatum, erstellt.

In der aktenkundigen Belegsammlung des Beschwerdeführers finden sich keine Rechnungen der „***Unternehmen 6***“. Der Beschwerdeführer gab an, die „***Unternehmen 6***“ nicht zu kennen und nicht beauftragt zu haben. Sie habe auch keine Leistungen an den Beschwerdeführer erbracht.

Die „***Unternehmen 6***“ wurde am 21. März 2005 gegründet (Sitz: ***SitzNr1***). Der Sitz des Unternehmens wurde am 14. August 2007 in die ***Sitz2*** verlegt. Herr ***RB*** übernahm laut Firmenbuch am 10. Juni 2008 sämtliche Gesellschaftsanteile und die Geschäftsführung. Am tt. November 2008 wurde der Konkurs über das Vermögen der „***Unternehmen 6***“ eröffnet und am tt. September 2009 mangels Kostendeckung aufgehoben. Die amtswegige Löschung erfolgte am 13. November 2009.

Die oa Rechnungen der „***Unternehmen 6***“ weisen zahlreiche Übereinstimmungen mit den vom Beschwerdeführer verbuchten Rechnungen der „***Unternehmen 2***“ auf. So entsprechen sowohl Bauvorhaben und Leistungsbeschreibung als auch die Rechnungsbeträge den Eingangsrechnungen der „***Unternehmen 2***“ (Nr. 01/2008 vom 22. September 2008, 14/2008 vom 7. Oktober 2008, 90/2008 vom 24. November 2008 und 132/2008 vom 16. Dezember 2008). Darüber hinaus gleichen sich die Bezeichnung "Gesamtpreis /€" und die Ziffernstellung der Umsatzsteueridentifikationsnummer.

Die vorgenannten Rechnungen der „***Unternehmen 2***“ wurden am 20. Februar 2009 erstellt. Daraus ist ersichtlich, dass die oa Rechnungen der „***Unternehmen 6***“ - mit geringfügigen Änderungen - auf die „***Unternehmen 2***“ umgeschrieben wurden.

3. „***Unternehmen 3***“

Der Beschwerdeführer hat im Jahr 2009 auf der Grundlage von Rechnungen der „***Unternehmen 3***“ (Rechnungsdatum der ersten Rechnung: 14. April 2009; Datum der letzten Rechnung: 31. August 2009) für überwiegend nicht näher bezeichnete Leistungen einen Gesamtbetrag von EUR 99.000,- Euro als Fremdleistungsaufwand verbucht.

Die „***Unternehmen 3***“ wurde am 18. Jänner 2002 gegründet. Der Sitz wurde seit der Gründung mehrfach verlegt. Am 14. November 2008 wurde die ***Adr Unternehmen 3*** im Firmenbuch eingetragen. Im August 2009 wurde der Sitz in die ***Adr Unternehmen 3*** verlegt.

Mit Firmenbucheintragung vom 27. März 2002 erfolgte ein Gesellschafter- und Geschäftsführerwechsel auf den kroatischen Staatsbürger ***EB***. Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien wurde am tt. Dezember 2009 über das Vermögen der „***Unternehmen 3***“ der Konkurs eröffnet. Die amtswegige Löschung infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch erfolgte am 29. Juni 2011.

Die UID-Nummer der „***Unternehmen 3***“ war von 10. August 2009 bis 30. Dezember 2010 (neuerlich) gültig. Somit wurde lediglich die letzte der insgesamt sieben Rechnungen (Rechnung vom 31. August 2009) zu einem Zeitpunkt ausgestellt, zu dem die auf den Rechnungen angedruckte UID-Nummer gültig war. Der Sitz der „***Unternehmen 3***“ befand sich laut Firmenbuch zu keinem Zeitpunkt an der auf den Rechnungen angegebenen ***Adr***.

Zwischen Juni 2008 und Dezember 2009 wurden dem Finanzamt von der „***Unternehmen 3***“ keine Umsatzsteuervoranmeldungen übermittelt. Laut Dienstgeberauskunft der Sozialversicherung waren im Jahr 2009 bei der „***Unternehmen 3***“ zwei Dienstnehmer angemeldet (eine Angestellte und ein Angestellter).

Der Beschwerdeführer hat mit der „***Unternehmen 3*** keine schriftlichen Vereinbarungen getroffen. Die Gültigkeit der auf den Rechnungen der ***Unternehmen 3*** angegebenen UID-Nummer wurde vom Beschwerdeführer nicht überprüft.

Die Rechnungen der „***Unternehmen 3*** seien dem Beschwerdeführer eigenen Angaben zufolge von einem namentlich nicht bekannten Rumänen übergeben worden. Es erfolgten - trotz auf den Rechnungen vermerkter Bankverbindung - ausschließlich Barzahlungen. Eigenen Angaben des Beschwerdeführers zufolge seien sämtliche Zahlungen in bar "an den Rumänen" auf der Baustelle erfolgt.

Sämtliche Zahlungen wurden mit 1. September 2009 in der Buchhaltung erfasst. Die in der Belegsammlung vorgefundenen Kassenbelege enthalten kein Ausstellungsdatum und keinen Ausstellungsort, die Unterschrift ähnelt der in der Urkundensammlung im Firmenbuch ersichtlichen Unterschrift des Geschäftsführers der „***Unternehmen 3*** Auf den vom Beschwerdeführer zusätzlich vorgelegten Kassenbelegen vom 14. April 2009, 29. April 2009, 22. Mai 2009, 2. Juli 2009, 26. Juli 2009, 27. Juli 2009 und 31. August 2009 ist das Ausstellungsdatum vermerkt, diese enthalten jedoch im Gegensatz zu den Belegen der Buchhaltung keine Unterschrift.

Im Zusammenhang mit dem Kassenfehlbetrag am 1. September 2009 gab der Beschwerdeführer an, dass die von Arbeitern der „***Unternehmen 3*** kassierten Barzahlungen zum Teil tatsächlich an anderen Tagen erfolgten und diesbezügliche Belege zerrissen wurden.

4. ***Unternehmen 4***

Der Beschwerdeführer hat in den Jahren 2011 und 2012 auf der Grundlage von Rechnungen der ***Unternehmen 7*** bzw der ***Unternehmen 4*** (Rechnungsdatum der ersten Rechnung: 30. November 2011; Datum der letzten Rechnung: 21. Dezember 2012) einen Gesamtbetrag von EUR 79.350,- (2011: EUR 65.400,-; 2012: EUR 13.950,-) als Fremdleistungsaufwand verbucht.

Die ***Unternehmen 7*** wurde am 2. April 2008 gegründet (Sitz: ***Adr Unternehmen 4***). Der tschechische Staatsbürger ***PV*** war von 2. Dezember 2011 bis 23. Juni 2012 als unbeschränkt haftender Gesellschafter der ***Unternehmen 7*** im Firmenbuch eingetragen. Mit Eintragung der ***Unternehmen 8*** als Komplementär am 23. Juni 2012 scheint ***PV*** als Kommanditist der ***Unternehmen 4*** auf. ***PV*** scheint weiters als Alleingesellschafter und Geschäftsführer der am 26. März 2012 gegründeten ***Unternehmen 8*** (Komplementär der ***Unternehmen 4*** auf. Im Februar 2012 wurde der Sitz der ***Unternehmen 4*** an die Adresse ***Adr neu Unternehmen 4*** verlegt. Seit tt. August 2013 befindet sich die ***Unternehmen 4*** in Konkurs.

PV war zwischen 23. November 2011 und 17. Jänner 2012 sowie zwischen 14. Februar 2012 und 30. Juli 2013 in Österreich gemeldet (Hauptwohnsitz). Als letzter Unterkunftgeber scheint die ***Unternehmen 7*** auf. Seit dem 2. Halbjahr 2012 wurde betreffend den Sitz der ***Unternehmen 4*** an der Adresse ***Adr neu Unternehmen 4*** keine Miete mehr entrichtet und erfolgte infolgedessen die Delogierung.

Die Kontaktaufnahme mit dem Beschwerdeführer erfolgte den Angaben des Beschwerdeführers zufolge durch ***PV***, der auch die Rechnungen auf den Baustellen persönlich übergeben hat. Schriftliche Vereinbarungen wurden keine getroffen.

Der Beschwerdeführer hat betreffend die ***Unternehmen 7*** folgende Unterlagen aufbewahrt, die ihm von ***PV*** übergeben worden waren:

- Kopie Firmenbuchauszug vom 25. Juni 2012
- Reisepasskopie ***PV***
- Kopie Bescheid über die Erteilung der Umsatzsteueridentifikationsnummer ***UIDNr*** vom 22. Juli 2008
- Kopie Bescheid Magistrat der Stadt Wien MA63 vom 12. Mai 2009 betreffend Gewerbeanmeldung "Baumeister" und Geschäftsführerbestellung Hr. ***GF***
- Kopie Ausdruck Dienstgeber in der HFU-Gesamtliste suchen vom 23. November 2011 betreffend ***Unternehmen 7***

Betreffend die Gültigkeit der UID-Nummer der ***Unternehmen 7*** wurde seitens des Beschwerdeführers eine Abfrage über FinanzOnline durchgeführt.

Von der ***Unternehmen 7*** wurde für das Jahr 2011 Lohnsteuer iHv EUR 3.042,70, Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds iHv EUR 1.603,32 sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag iHv EUR 142,52 abgeführt. Für das Jahr 2012 wurde Lohnsteuer iHv EUR 0,-, Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds iHv EUR 1.123,78 sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag iHv EUR 99,88 abgeführt.

Laut Dienstgeberabfrage bei der Sozialversicherung war im Zeitraum 1. Oktober 2011 bis 31. Dezember 2011 ein Dienstnehmer (geringfügig beschäftigter Arbeiter) bei der ***Unternehmen 7*** gemeldet. Im Zeitraum 1. Oktober 2012 bis 31. Dezember 2012 waren 6 Dienstnehmer (davon 4 Arbeiter, 1 geringfügig beschäftigte Arbeiterin, 1 Angestellter) bei der ***Unternehmen 4*** gemeldet.

Seit ***PV*** als unbeschränkt haftender Gesellschafter der ***Unternehmen 7*** im Firmenbuch eingetragen wurde, hat die ***Unternehmen 7*** vermehrt Aufträge von Bauunternehmen entgegengenommen und diese dann an ein Subunternehmen weitergegeben, dh durchgeleitet.

5. ***Unternehmen 5***

Der Beschwerdeführer hat im Jahr 2011 auf der Grundlage von Rechnungen der ***Unternehmen 5*** vom 12. Jänner 2012 und vom 14. Jänner 2012 einen Gesamtbetrag von EUR 10.200,- als Fremdleistungsaufwand verbucht. Die Rechnung Nr 045/2012 vom 14. Jänner 2012 wurde vom Beschwerdeführer sowohl am 31. Dezember 2011 als auch am 14. Jänner 2012 - somit doppelt - verbucht. Auf beiden Rechnungen wurde kein Leistungszeitraum angedruckt, jedoch händisch "Leistungsz. lt. Hrn. ***T*** 12/2011 - Rg. Korr. beantr." ergänzt.

Der Beschwerdeführer hat mit der ***Unternehmen 5*** keine schriftlichen Vereinbarungen getroffen. Die Gültigkeit der auf den Rechnungen der ***Unternehmen 5*** angegebenen UID-Nummer wurde vom Beschwerdeführer nicht überprüft.

Den Rechnungen der ***Unternehmen 5*** können keine Zahlungen zugeordnet werden. Eigenen Angaben des Beschwerdeführers zufolge seien Barzahlungen an Herrn ***W*** auf der Baustelle oder im Kaffeehaus erfolgt.

Im Zeitraum vom 1. Dezember 2011 bis 14. Jänner 2012 war laut Dienstgeberabfrage bei der Sozialversicherung bei der ***Unternehmen 5*** lediglich ein Dienstnehmer (Angestellter) gemeldet.

Eigenen Angaben des Beschwerdeführers zufolge wurden die Leistungen von "drei bis vier Mitarbeitern" erbracht und hat Herr ***W*** selbst mitgearbeitet.

6. Qualifikation als Scheinrechnungen und als Personalaufwand

Zwischen dem Beschwerdeführer und der ***Unternehmen 1***, der „***Unternehmen 2***, der „***Unternehmen 3*** sowie der ***Unternehmen 5*** gab es im verfahrensgegenständlichen Zeitraum keine Geschäftsbeziehungen.

Bei den Eingangsrechnungen von der ***Unternehmen 1***, der „***Unternehmen 2***, der „***Unternehmen 3*** und der ***Unternehmen 5*** handelte es sich um Scheinrechnungen. Die in den Rechnungen angeführten Fremdleistungen wurden von den genannten Rechnungsausstellern nicht erbracht. Vielmehr dienten die Rechnungen lediglich dem Zweck, die Beschäftigung von „Schwarzarbeitern“ (dh ohne Führung von Lohnkonten, keine Abfuhr von Lohnabgaben) durch den Beschwerdeführer zu verdecken.

Die Schwarzarbeiter waren gegenüber dem Beschwerdeführer weisungsgebunden und organisatorisch in dessen Unternehmen eingegliedert.

Die Eingangsrechnungen der ***Unternehmen 4*** sind dagegen nicht als Scheinrechnungen zu qualifizieren.

7. Höhe des Personalaufwandes

Der beim Beschwerdeführer tatsächlich angefallene Personalaufwand (ohne Lohnabgaben) beläuft sich auf 50% der beim Beschwerdeführer gebuchten Aufwendungen für Fremdleistungen von der ***Unternehmen 1***, der „***Unternehmen 2***, der „***Unternehmen 3*** und der ***Unternehmen 5***.

8. Personalaufwand

Der beim Beschwerdeführer zusätzlich angefallenen Personalaufwendungen belaufen sich somit auf:

	2007	2008	2009	2011	2012
Handels-GmbH	51.651,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Bau- und Handels GmbH	0,00	53.000,00	0,00	0,00	0,00
Bau Ges.m.b.H.	0,00	0,00	99.000,00	0,00	0,00
GmbH & Co KG	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Bau	0,00	0,00	0,00	7.600,00	0,00
	<u>51.651,00</u>	<u>53.000,00</u>	<u>99.000,00</u>	<u>7.600,00</u>	<u>0,00</u>
davon Personalaufwand 50%	25.825,50	26.500,00	49.500,00	3.800,00	0,00

2. Beweiswürdigung

Die Angaben zur Geschäftstätigkeit des Beschwerdeführers ergeben sich aus der Niederschrift über die Vernehmung des Beschwerdeführers vom 5. Juli 2013.

Die Feststellungen zu den verbuchten Fremdleistungen (Rechnungsaussteller und Übersicht zu den Fremdleistungsaufwendungen) basieren auf den Ausführungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung vom 19. März 2014 und sind nicht strittig.

Der zur ***Unternehmen 1***, „***Unternehmen 2***, „***Unternehmen 3***, ***Unternehmen 4*** und ***Unternehmen 5*** beschriebene Sachverhalt gründet sich auf den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes im Verfahren zur Einkommensteuer 2007 bis 2009, 2011 und 2012 des Beschwerdeführers unter der GZ. RV/7103718/2017 (Erkenntnis vom 16. März 2022).

Aus den Feststellungen in diesem Erkenntnis ergibt sich auch, dass es sich bei den Rechnungen der ***Unternehmen 1***, „***Unternehmen 2***, „***Unternehmen 3*** und ***Unternehmen 5*** um Scheinrechnungen handelte. Dagegen waren nach diesem Erkenntnis die Rechnungen der ***Unternehmen 4*** nicht als Scheinrechnungen zu qualifizieren.

Nach dem Gesamtbild gab es zwischen dem Beschwerdeführer und der ***Unternehmen 1***, „***Unternehmen 2***, „***Unternehmen 3*** und ***Unternehmen 5*** keine Geschäftsbeziehungen. Der Beschwerdeführer hat die Firmenadressen dieser

„Subunternehmen“ nie aufgesucht und kannte auch deren Geschäftsführer nicht. Schriftliche Vereinbarungen wurden laut Beschwerdeführer nicht abgeschlossen (demgegenüber bestehen laut den vorliegenden Unterlagen aber schriftliche Vereinbarungen mit diversen Einzelunternehmern, deren sich der Beschwerdeführer bediente). Zur Kontaktaufnahme konnte der Beschwerdeführer nur vage Angaben machen. Auch von seinen Kontaktpersonen in diesen „Subunternehmen“ gab der Beschwerdeführer an, nur die Vornamen zu kennen. Nach den Angaben des Beschwerdeführers wurden ihm die Rechnungen auf Baustellen oder in Kaffeehäusern übergeben und an diesen Örtlichkeiten auch bezahlt. Die Bezahlung der Rechnungen erfolgte ausschließlich in bar (vgl. dazu die Niederschriften über die Vernehmung des Beschwerdeführers vom 5. Juli 2013 und vom 28. Jänner 2014). Darüber hinaus fehlten im Zusammenhang mit den Fremdleistungsaufwendungen die in der Bauwirtschaft üblichen Grundaufzeichnungen zur Dokumentation des Leistungsaustausches wie zB Bautageberichte, Stundenaufzeichnungen, Abnahmeprotokolle, Korrespondenz hinsichtlich Auftragsanbahnung und Auftragsannahme (siehe auch Feststellungen im BFG-Erkenntnis vom 16. März 2022, RV/7103718/2017).

Vor diesem Hintergrund kann dem Vorbringen des Beschwerdeführers vom 11. August 2025, dass es Geschäftsbeziehungen mit den „Subunternehmen“ (juristischen Personen und nicht mit natürlichen Personen) gegeben habe, nicht gefolgt werden.

Unter Verweis auf Geschäftsbeziehungen zu den „Subunternehmen“ brachte der Beschwerdeführer vor, dass keine lohnabgabenpflichtigen Dienstverhältnisse vorliegen würden, da typische Merkmale eines Dienstverhältnisses die Weisungsgebundenheit, persönliche Arbeitspflicht, Eingliederung in die Organisation des Arbeitgebers und die laufende Entlohnung seien und diese Kriterien hinsichtlich einer juristischen Person nicht vorliegen könnten. Diesem Vorbringen kann aus den nachstehenden Gründen nicht gefolgt werden:

- Wie oben ausgeführt, lagen keine Geschäftsbeziehungen zwischen dem Beschwerdeführer und den „Subunternehmen“ vor.
- Dies ergibt sich auch den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes vom 16. März 2022 zu RV/7103718/2017, dh jenem Erkenntnis, dass sich mit der einkommensteuerlichen Behandlung der Fremdleistungen des Beschwerdeführers in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen beschäftigte.
- In diesem Erkenntnis wurde festgestellt, dass 50% des von den „Subunternehmen“ bezogenen Fremdleistungsaufwandes tatsächlich auf Personalaufwendungen (somit auf Aufwendungen für die Beschäftigung eigener Dienstnehmer) entfällt.
- Darüber hinaus ist unbestritten, dass in den Baustellen, in denen die „Subunternehmer“ gearbeitet haben, Leistungen erbracht wurden.
- In den Vernehmungen am 5. Juli 2013 und 28. Jänner 2014 gab der Beschwerdeführer an, dass er nicht wüsste, wer auf den Baustellen gearbeitet habe und er die Anmeldung der Arbeiter (durch die „Subunternehmen“) nicht geprüft habe. Auch zur Frage, ob an

diesen Baustellen eigene Arbeiter waren, konnte der Beschwerdeführer keine Angaben machen (vgl. Niederschriften über die Vernehmung des Beschwerdeführers vom 5. Juli 2013 und vom 28. Jänner 2014).

- Die Leistungserbringung erfolgte somit - wie auch im Erkenntnis des BFG vom 16. März 2022, RV/7103718/2017 festgestellt - durch Schwarzarbeiter. Die Rechnungen über die Fremdleistungen dienten dazu, die Beschäftigung von Schwarzarbeitern zu verdecken.
- Da die Leistungen durch Schwarzarbeiter (und nicht durch die „Subunternehmer“ oder eigene „offizielle“ Mitarbeiter des Beschwerdeführers) durchgeführt wurden, kommt nur der Beschwerdeführer als derjenige in Betracht, in dessen geschäftlichen Organismus die Schwarzarbeiter eingegliedert waren und dem sie weisungsunterworfen waren.
- Dies entspricht auch den Erfahrungen in ähnlichen Konstellationen. Aus einer Vielzahl von Entscheidungen des Bundesfinanzgerichts (vgl. zB BFG 27.04.2015, RV/7100326/2013; BFG 11.07.2016, RV/7101093/2013; BFG 12.09.2018, RV/2100604/2016; BFG 04.01.2019, RV/2100828/2017; BFG 15.01.2020, RV/7103113/2013; BFG 02.03.2020, RV/7106441/2019; BFG 30.7.2020, RV/7102378/2018) geht hervor, dass es im Baugewerbe vielfach geübte Praxis ist, Betrugsunternehmen als Subunternehmer vorzuschieben. Demnach würden zahlreiche Unternehmen gegründet, deren einziger Geschäftszweck es sei, als vermeintliche Subunternehmer, die angeblich Personal stellen, aufzutreten. Alternativ würden auch bereits bestehende Unternehmen gekauft, um - nach erfolgter Änderung der Gesellschafter, der Geschäftsführer, des Sitzes und oft auch des Tätigkeitsbereiches im Firmenbuch - als ebensolcher Subunternehmer aufzutreten. Diese Unternehmen führten oft überhaupt keine Tätigkeit aus und dienten lediglich dazu, Schein- bzw Deckungsrechnungen auszustellen.

Im gegenständlichen Fall beschäftigte der Beschwerdeführer somit selbst Schwarzarbeiter und benötigte daher nur Scheinbelege, um dies zu verdecken (siehe die Feststellungen im Erkenntnis des BFG vom 16. März 2022, RV/7103718/2017).

Abgesehen vom – oben widerlegten - Vorbringen, dass Geschäftsbeziehungen mit juristischen Personen (den „Subunternehmen“) vorlagen, machte der Beschwerdeführer keine Angaben, die gegen diese Würdigung sprechen würden. Das Argument des Beschwerdeführers, dass keine Dienstverhältnisse vorlagen, geht damit ins Leere.

Im Fall der Beschäftigung von Schwarzarbeitern ist immanent, dass keine Lohnkonten geführt und keine Lohnabgaben gezahlt werden.

Den Schwarzarbeitern werden regelmäßig nicht die Bruttolöhne zuzüglich Nebenkosten ausbezahlt. In Schein- bzw Deckungsrechnungen werden üblicherweise Rechnungsbeträge ausgewiesen, die über die tatsächlich bezahlten Beträge hinausgehen (vgl. zB BFG 30.7.2020,

RV/7102378/2018; UFS 19.08.2003, RV/0052/-W/02; BFG 22.07.2013, BFG RV/2239-W/12; 05.10.2017, BFG RV/5100268/2011; BFG 26.06.2017, RV/7100715/2013).

Die Schätzung der Höhe des Personalaufwandes mit 50% der gebuchten Fremdleistungsaufwendungen basiert ebenfalls auf dem Erkenntnis des BFG vom 16. März 2022, RV/7103718/2017. Es entspricht zudem der ständigen Rechtsprechung des VwGH und des BFG, dass der (geschätzte) Lohnaufwand für Schwarzarbeiter mit 50% des nicht anerkannten Fremdleistungsaufwandes zu veranschlagen ist (vgl. zB VwGH 19.9.2007, 2003/13/0115; VwGH 16.5.2002, 96/13/0168; VwGH 23.8.2022, Ra 2022/13/0072; BFG 6.8.2018, RV/7101247/2016; BFG 8.1.2019, RV/7100124/2017; BFG 20.7.2021, RV/5101337/2015).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. bis III.

1. Einwand der unwirksamen Zustellung

In der Beschwerde vom 8. Mai 2017 brachte der Beschwerdeführer vor, dass die Zustellung der verfahrensgegenständlichen Bescheide vom 31. März 2014 rechtsunwirksam sei. Begründet wurde dies damit, dass die belangte Behörde die Bescheide direkt dem Beschwerdeführer und nicht seinem steuerlichen Vertreter zugestellt habe.

Im hg Verfahren zu RV/7103718/2017 erkannte das BFG mit Erkenntnis vom 16. März 2022 bereits, dass die Zustellung der Einkommensteuerbescheide und der Umsatzsteuerbescheide an den Beschwerdeführer (hinsichtlich der aus denselben Gründen Unwirksamkeit geltend gemacht wurde) wirksam erfolgt ist.

Gegen diese Erkenntnis erhob der Beschwerdeführer Revision an den VwGH. Mit Beschluss vom 9. Mai 2025, Ra 2022/15/0051 wies der VwGH die Revision als unzulässig zurück. Hinsichtlich der Frage der Wirksamkeit der Zustellung führte der VwGH in der Zurückweisung aus, dass sich nicht erhellte, dass die im Akt erliegende Vertretungsvollmacht auch eine Zustellvollmacht beinhaltet hat. *„Wird nämlich – wie hier – ein Vollmachtsformular verwendet, das eine eigene Klausel für Zustellungen enthält, so ergibt sich aus der Streichung dieser Klausel, dass die Vollmacht keine Zustellvollmacht umfasst (vgl. VwGH 14.12.1993, 90/14/0034; VwGH 29.05.1995, 93/17/0318).“*

Somit war auch die Zustellung der gegenständlichen Bescheide vom 31. März 2014 rechtswirksam.

2. Einwand der Verjährung

Der Beschwerdeführer brachte vor, dass für die Jahre 2007 und 2008 bereits Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Das Recht eine Abgabe festzusetzen, erlösche nach fünf Kalenderjahren. Für die Lohnabgaben 2007 und 2008 sei somit am 31. Dezember 2012 bzw. am 31. Dezember 2013 Verjährung eingetreten. Die Haftungsbescheide wurden am 31. März 2014 erlassen.

Nach § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei „allen übrigen Abgaben“, zu denen auch die Lohnsteuer, der Dienstgeberbeitrag sowie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zählen, fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Hinterziehung im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO liegt unter anderem vor, wenn ein Abgabenschuldiger vorsätzlich „unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes 1972 entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Lohnsteuer oder Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält“ (vgl. § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG idF BGBl. I Nr. 28/1999).

Mit der Finanzstrafgesetz-Novelle 2010 wurde diese Bestimmung um die Verkürzung von Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag gem. § 122 Abs. 7 WKG erweitert: Der Abgabenhinterziehung macht sich weiters schuldig, wer vorsätzlich „unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie dazu ergangener Verordnungen entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen oder Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält“ (vgl. § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG idF BGBl. I Nr. 104/2010). Diese Änderung trat mit 1. Jänner 2011 in Kraft.

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 (BFG 3.2.2023, RV/7102901/2017).

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 hatte die Beschwerdeführerin mit den „Subunternehmen“ keine schriftlichen Vereinbarungen. Zur Kontaktaufnahme konnte der Beschwerdeführer nur vage Angaben machen und die Geschäftsführer waren ihm nicht bekannt. Von seinen Kontaktpersonen konnte der Beschwerdeführer nur die Vornamen nennen. Von diesen soll der Beschwerdeführer auch die Rechnungen erhalten haben. Die Rechnungen wurden auch den Angaben des Beschwerdeführers ausschließlich bar (in Kaffeehäusern oder auf den Baustellen) an die genannten Kontaktpersonen bezahlt, obwohl auf den Rechnungen jeweils eine Bankverbindung vermerkt war.

Wie im Sachverhalt ausgeführt, wurden von den „Subunternehmen“ die in den Rechnungen angeführten Fremdleistungen nicht erbracht, sondern dienten die Rechnungen lediglich dem Zweck, die Beschäftigung von Schwarzarbeitern durch den Beschwerdeführer zu verdecken.

Angesichts dieser Vorgangsweise ist auszuschließen, dass der Beschwerdeführer 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 mit Barbezahlung von Arbeitern und 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).

Aus dem vorgenannten ergibt sich hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Lohnabgaben somit folgendes:

- Hinsichtlich der Lohnabgaben der Jahre 2009, 2011 und 2012 war die allgemeine (fünfjährige) Verjährungsfrist bei Erlassung der Bescheide noch offen.
- Die Lohnsteuer und der Dienstgeberbeitrag der Jahre 2007 und 2008 sind im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO als „hinterzogen“ anzusehen. Damit verlängert sich die Verjährungsfrist auf zehn Jahre und ist im Zeitpunkt der Bescheiderlassung am 31. März 2014 noch nicht abgelaufen.
- Hinsichtlich der Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag der Jahre 2007 und 2008 war im Zeitpunkt der Bescheiderlassung am 31. März 2014 bereits Verjährung eingetreten.

Bezüglich dieser Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag lag keine Hinterziehung im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO vor, da die Erweiterung des Tatbestandes des § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG um Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag erst mit 1. Jänner 2011 in Kraft trat.

3. Einwand fehlende Berechtigung zur Wiederaufnahme

Bei der Lohnsteuer, dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag handelt es sich um Selbstbemessungsabgaben im Sinne des § 202 BAO. Die (amtswegige) Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben und von Abgaben, für die ein Abfuhrpflichtiger haftet (§ 202 Abs. 1 BAO) ist nur unter den in § 201 Abs. 2 BAO genannten Voraussetzungen zulässig.

Nach § 201 Abs. 2 BAO kann bei Selbstbemessungsabgaben eine erstmalige Festsetzung mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist und bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Ein (durch Bescheid) abgeschlossenes Verfahren kann nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013 auf Antrag einer Partei oder von Amtes wegen wiederaufgenommen werden, „wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind“ und „die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“

Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer für Arbeitnehmer, die für ihn im verfahrensgegenständlichen Zeitraum tätig waren, keine selbst berechneten Beträge abgeführt. Die Behörde ist erst nach dem Zeitpunkt der Bekanntgabe der selbstberechneten Beträge der Jahre 2007 bis 2009 und 2011 durch den Beschwerdeführer zur Kenntnis gelangt, dass der Beschwerdeführer weitere Dienstnehmer beschäftigte und für diese keine Lohnabgaben entrichtete. Somit sind für die belangte Behörde entscheidungserhebliche Tatsachen (sowie die Beweismittel für diese Tatsachen) neu hervorgekommen, die einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Es liegt daher der Fall des § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO vor. Die belangte Behörde hat die neu hervorgekommenen Tatsachen, deren Beweismittel sowie deren Neuhervorkommen in den Haftungsbescheiden in den Bescheidebegründungen durch Verweis auf die Niederschrift der Betriebsprüfung vom 19. März 2014 und den Bericht der Betriebsprüfung angemessen dargelegt.

Auf § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO gestützte Festsetzungen liegen stets im Ermessen (Ritz/Koran, BAO8 § 201 BAO Rz 38). 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). Bei einer Wiederaufnahme des Verfahrens ist insbesondere der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten.

Angesichts dessen, dass sich die zusätzlich festgesetzten Abgaben auf mehr als EUR 20.000,- belaufen, kann die Festsetzung jedenfalls nicht wegen Geringfügigkeit der Auswirkungen unterbleiben. Hinweise dafür, dass die Festsetzung aus sonstigen Gründen 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 für die Festsetzung der gegenständlichen Abgaben, sodass diese auch im Sinne des Ermessens zu Recht festgesetzt wurden.

4. Qualifikation als Dienstverhältnisse

Gemäß § 47 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988 ist als Arbeitgeber derjenige anzusehen, der Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 auszahlt und den mit der Auszahlung verbundenen wirtschaftlichen Aufwand trägt (VwGH 26.1.94, 92/13/0148). 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 (VwGH 25.4.2019, Ra 2018/13/0083).

Wie im Sachverhalt und in der Beweiswürdigung erläutert, beschäftigte der Beschwerdeführer Schwarzarbeiter und diese waren in sein Unternehmen organisatorisch eingegliedert und ihm gegenüber weisungsgebunden. Arbeitgeber im gegenständlichen Fall war daher der Beschwerdeführer.

5. Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag

Laut festgestelltem Sachverhalt beläuft sich der zusätzliche Lohnaufwand aus den Fremdleistungen auf:

	2007	2008	2009	2011	2012
Handels-GmbH	51.651,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Bau- und Handels GmbH	0,00	53.000,00	0,00	0,00	0,00
Bau Ges.m.b.H.	0,00	0,00	99.000,00	0,00	0,00
GmbH & Co KG	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Bau	0,00	0,00	0,00	7.600,00	0,00
	<u>51.651,00</u>	<u>53.000,00</u>	<u>99.000,00</u>	<u>7.600,00</u>	<u>0,00</u>
davon Personalaufwand 50%	25.825,50	26.500,00	49.500,00	3.800,00	0,00

Die Anerkennung dieses Lohnaufwands hat zur Folge, dass der Beschwerdeführer die auf diese Beträge entfallenden Lohnabgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) zu tragen hat.

- Nach § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Ergibt sich bei einer Lohnsteuerprüfung, dass die genaue Ermittlung der auf den einzelnen Arbeitnehmer infolge einer Nachforderung entfallenden Lohnsteuer mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden ist, so kann die Nachforderung in einem Pauschbetrag erfolgen (§ 86 Abs. 2 EStG 1988). Im gegenständlichen Fall hat der Beschwerdeführer die für ihn tätigen Arbeitnehmer nicht namentlich erfasst und keine Lohnkonten oder sonstige Aufzeichnungen geführt. Es ist daher nicht feststellbar, welche Personen für den Beschwerdeführer tätig waren. Die Heranziehung eines pauschalen Lohnsteuersatzes von 15% der Personalaufwendungen (wie im gegenständlichen Fall durch die belangten Behörde) ist daher nicht zu beanstanden und entspricht der Judikatur zu vergleichbaren Sachverhalten in der Bauwirtschaft (vgl. BFG 8.1.2019, RV/7100124&2017; BFG 7.3.2023, RFV/7100853/2017; BFG 15.4.2024, RV/7103293/2014).
- Nach § 41 Abs. 1 FLAG haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Der Dienstgeberbeitrag beträgt in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen 4,5% der Bemessungsgrundlage.
- Nach § 122 Abs. 7 und Abs. 8 WKG idF BGBl. I Nr. 153/2001 können die Landeskammern und die Bundeskammer zur Bedeckung ihrer Aufwendungen eine Umlage auf die Arbeitslöhne der Kammermitglieder festlegen. Als Bemessungsgrundlage gilt die Beitragsgrundlage nach 41 FLAG. In den verfahrensgegenständlichen Jahren belief sich die Umlage (Landeskammer Niederösterreich und Bundeskammer) auf 0,42% (2007 und 2008), 0,41% (2009) und 0,40% (2011 und 2012); vgl. <https://www.wko.at/oe/wko/kammerumlagen-hebesaetze>.

Die zusätzlichen Lohnabgaben für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum belaufen sich (unter Berücksichtigung der Verjährung der Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag in 2007 und 2008) somit auf:

	2007	2008	2009	2011	2012
Lohnsteuer 15%	3.874,00	3.975,00	7.425,00	570,00	0,00
Dienstgeberbeitrag 4,5%	1.162,17	1.192,50	2.227,50	171,00	0,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	0,00	0,00	202,95	15,20	0,00
	5.036,17	5.167,50	9.855,45	756,20	0,00

3.2. Zu Spruchpunkt IV. (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 ausschließlich von Tatsachenfragen ab. Eine Revision an den VwGH war deshalb nicht zuzulassen.

Wien, am 4. November 2025