

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die die Senatsvorsitzende***R1***, den Richter***R2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***L1*** und ***L2*** in der Beschwerdesache ***AS***, ***Adr.AS***, vertreten durch die ***Vertreter1*** Steuerberatung GmbH, **Adr.-Vertr1***, nunmehr durch ***MV***, ***Adr.-MV***, als Masseverwalter im Insolvenzverfahren der ***AS***, ***Adr.AS***, dieser vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Stadlauer Straße 3/1/Top 12, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 23. Jänner 2017 gegen den Bescheid des ehemaligen Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 12. Jänner 2017 betreffend Sicherstellungsauftrag, Steuernummer ***BF1StNr1*** in der Sitzung vom 24. Juni 2021 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Spruch des angefochtenen Bescheides dahingehend abgeändert, dass gemäß § 232 BAO die Sicherstellung folgender Abgabenansprüche angeordnet wird:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Umsatzsteuer	2013	42.848,60
Umsatzsteuer	2014	42.800,00
Umsatzsteuer	2015	1.808,47
Körperschaftsteuer	2012	28.378,17
Körperschaftsteuer	2013	65.500,30
Körperschaftsteuer	2014	160.216,54
Körperschaftsteuer	2015	164.254,62
Lohnsteuer	2012	18.115,45
Dienstgeberbeitrag	2012	5.434,64
Dienstgeberzuschlag	2012	483,08

Lohnsteuer	2013	77.306,26
Dienstgeberbeitrag	2013	23.226,58
Dienstgeberzuschlag	2013	2.064,60
Lohnsteuer	2014	206.868,79
Dienstgeberbeitrag	2014	62.060,64
Dienstgeberzuschlag	2014	5.516,50
Lohnsteuer	2015	63.620,95
Dienstgeberbeitrag	2015	19.086,17
Dienstgeberzuschlag	2015	1.622,50
Summe		991.212,86

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

1) Verfahrensgang

Mit Sicherstellungsauftrag vom 12.1.2017 ordnete das Finanzamt die Sicherstellung folgender Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt € 2.031.186,00 in das bewegliche und unbewegliche Vermögen der ***AS*** (Abgabenschuldnerin=AS) an.

Abgabenart	Zeitraum	(voraussichtliche) Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2012	606,69
Umsatzsteuer	2013	43.339,03
Umsatzsteuer	2014	46.228,88
Umsatzsteuer	2015	5.198,78
Körperschaftsteuer	2012	28.378,17
Körperschaftsteuer	2013	65.500,30

Körperschaftsteuer	2014	160.216,54
Körperschaftsteuer	2015	164.254,62
Kapitalertragsteuer	2012	53.538,08
Kapitalertragsteuer	2013	130.608,69
Kapitalertragsteuer	2014	306.472,29
Kapitalertragsteuer	2015	309.941,73
Lohnsteuer	2012	36.138,20
Dienstgeberbeitrag	2012	10.841,46
Dienstgeberzuschlag	2012	963,69
Lohnsteuer	2013	88.160,87
Dienstgeberbeitrag	2013	26.448,26
Dienstgeberzuschlag	2013	2.350,96
Lohnsteuer	2014	206.868,79
Dienstgeberbeitrag	2014	62.060,64
Dienstgeberzuschlag	2014	5.516,50
Lohnsteuer	2015	209.210,67
Dienstgeberbeitrag	2015	62.763,20
Dienstgeberzuschlag	2015	5.578,95

Begründend wurde ausgeführt:

„Die sicherzustellenden Abgabenansprüche sind auf Grund folgender Sachverhalte entstanden und wie folgt ermittelt worden:

Gemäß § 232 BAO kann nach Entstehung des Abgabenanspruches, aber noch vor Eintritt der Vollstreckbarkeit ein Sicherstellungsauftrag erlassen werden, um dadurch einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung zu begegnen. Dass im vorliegenden Fall der Anspruch auf die sicherzustellenden Abgaben bereits entstanden ist, ergibt sich aus den Bestimmungen des § 4 BAO.

Im laufenden Betriebsprüfungsverfahren betreffend die Bf. wurde wie folgt festgestellt:

Fremdleistungsaufwand - Subunternehmen

Die Bf. erklärt jährliche Umsätze in Höhe zwischen 4 und 8 Mio. Euro, Tendenz steigend.

Um diese Bauprojekte (Wohnanlagen, Bürogebäude ...) realisieren zu können, hat sich die AS neben eigenen, gemeldeten Arbeitnehmern vorgeblich diverser Subunternehmer bedient. Das geprüfte Unternehmen überweist an diese Subfirmen monatlich auf Grund einer Gesamtrechnung über die am Bauvorhaben in diesem Monat geleisteten Arbeiten den jeweils verrechneten Betrag (bis zu 190.000 €/monatlich je Rechnung) auf das Bankkonto der Subfirmen. Die Abrechnung erfolgt laut Subunternehmervertrag nach m², lfm und Stück und nicht nach geleisteten Stunden (z.B. Trockenbauarbeiten, Verschalungen, Installationen, Wollausstopfungen, Müllentsorgung...). Es wurden der Betriebsprüfung weder Leistungsverzeichnisse, Regiestundenabrechnungen noch Bautagebücher vorgelegt, obwohl laut Subunternehmervertrag die gesamten Aufmaße und Regieberichte durch den örtlichen Bauleiter des geprüften Unternehmens wöchentlich mittels Unterschrift zu bestätigen und dem geprüften Unternehmen zu schicken sind.

Erhebungen (Aktenstudien, Prüfungsberichte, Kontrollmitteilungen, Abfragen, Berichte von Masseverwaltern etc.) über diese Subfirmen seitens der BP und der GPLA haben ergeben, dass es sich beim Großteil der Subfirmen um malversiv tätige Konstrukte handelt, die als „rechnungsausstellende Scheinfirmen“ relativ bald nach ihrer Gründung in Konkurs gingen. Viele der Subfirmen erfüllen das Bild von typischen Betrugsfirmen/Scheinfirmen. Bei deren eingetragenen Geschäftsführern handelt es sich meist um ausländische Staatsangehörige oder mit gefälschten Dokumenten ausgestattete Personen, die spätestens bei Konkurseröffnung nicht mehr greifbar sind. Denn sobald ein solches Firmenkonstrukt bei den Behörden auffällig wird, wird diese Firma in Konkurs geschickt und die offiziellen Firmenverantwortlichen tauchen ab. Diese Firmen bezahlen, wenn überhaupt, nur zu Beginn ihre Abgaben.

Nach Wertung sämtlicher Fakten (siehe Seite 8ff), kommt die Betriebsprüfung zum Schluss, dass das geprüfte Unternehmen bzw deren Funktionsträger das wusste bzw hätte wissen müssen und sich daher vorsätzlich an der Entstehung des steuerlichen Schadens zumindest beteiligt bzw diesen mitinitiiert hat.

Die geprüfte Gesellschaft hat die folgenden Beträge von diesen „rechnungsausstellenden Scheinfirmen“ geltend gemacht:

2012:

Fremdleister	Leistungszeitraum	Konkurs/ gelöscht	Gesamtaufwand
Firma1	23.04 bis 31.12.2012	***Datum13***	217.077,08

Firma2	28.03 bis 03.09.2012	***Datum14***	34.613,72
Firma3	13.11. bis 11.12.2012	***Datum15***	142.868,75
Firma4	04.07 bis 31.12.2012	***Datum16***	17.125,49
Firma5	29.06. bis 06.09.2012	***Datum17***	11.949,55
Summe			423.634,69
Abzüglich Skonti			-22.099,07
Summe Gesamtaufwand			401.535,62

2013:

Fremdleister	Leistungszeitraum	Konkurs/gelöscht	Gesamtaufwand
Firma2	03.01. bis 06.05.2013	***Datum14***	256.138,71
Firma6	12.07. bis 02.12.2013	***Datum18***	238.534,74
Firma1	09.01. bis 31.08.2013	***Datum13***	145.339,02
Firma3	03.01. bis 05.02.2013	***Datum15***	136.489,68
Firma7	19.11 bis 29.11.2013	***Datum19***	99.908,63
Firma8	29.08. bis 18.12.2013	***Datum20***	47.635,42
Firma9	27.05. bis 30.08.2013	***Datum21***	40.635,95
Firma10	01.12. bis 10.12.2013	***Datum22***	22.076,47
Firma8	25.04.2013	***Datum23***	6.334,25
Summe:			993.092,87
Abzüglich Skonti			-13.527,68
Summe Gesamtaufwand			979.565,19

2014

Fremdleister	Leistungszeitraum	Konkurs/gelöscht	Gesamtaufwand
--------------	-------------------	------------------	---------------

Firma11	01.10.2014	***Datum24***	55.083,66
	28.10. bis 11.12.2014		165.260,87
	01.07. bis 16.12.2014		80.992,01
	01.09.2014		85.000,00
Firma12	24.10. bis 11.12.2014	**Datum25***	27.146,82
	10.12.2014		4.150,00
	03.12.2014		22.500,00
	28.11. bis 01.12.2014		68.381,59
Firma7	25.06. bis 25.08.2014	***Datum19***	78.033,65
	02.06. bis 11.12.2014		31.493,05
	27.06 bis 01.12.2014		143.818,73
	30.05.2014		225.670,12
Firma13	01.09.2014	Lt. FB Scheinunternehmen	31.427,12
Firma14	16.12.2014	***Datum26***	18.545,00
	17.10. bis 12.11.2014		55.672,86
	10.12.2014		33.267,00
Firma15	17.06.2014	***Datum27***	17.962,48
	17.06.2014		32.620,03
Firma16	20.11.2014		7.140,00
Firma17	23.09.2014	***Datum28***	16.884,40
	01.10.2014		11.950,00
	01.10. bis 02.12.2014		89.317,52
	01.08.2014		29.266,68
	03.11.2014		14.352,00

	03.11.2014		3.933,00
	03.11.2014		19.950,00
	23.09.2014		50.015,60
	01.10. bis 25.11.2014		74.325,61
	04.08.2014		27.647,53
	28.10. bis 27.11.2014		84.672,63
	04.08. bis 23.09.2014		89.034,68
	21.08.2014		41.212,50
	01.08. bis 27.11.2014		226.778,28
Firma18	28.07.2014	***Datum29***	2.174,75
	01.08. bis 15.12.2014		71.583,54
	04.08. bis 09.12.2014		53.292,13
Firma19	02.10. bis 15.12.2014	***Datum30***	82.707,33
Firma20	03.03. bis 07.05.2014	***Datum31***	289.743,36
Summe			2.462.506,53
Abzüglich Skonti			-163.964,36
Summe Gesamtaufwand			2.298.542,17

2015:

Fremdleister	Leistungszeitraum	Konkurs/gelöscht	Gesamtaufwand
Firma12	03.02.2015	***Datum32***	105.062,88
	01.03.2015		17.500,00
	01.03.2015		20.000,00
	01.03.2015		54.174,12
	01.03.2015		45.733,00
	23.01. bis 20.03.2015		119.852,63

Firma21	14.09. bis 07.10.2015	***Datum33***	84.909,62
Firma22	09.04.2015	***Datum34***	12.250,00
	06.05. bis 01.06.2015		80.342,16
	08.04. bis 07.05.2015		180.000,00
	23.04. bis 01.06.2015		157.848,81
	01.06.2015		2.450,00
	24.03. bis 01.06.2015		108.307,39
	01.05.2015		18.193,21
Firma23	18.09. bis 01.12.2015	***Datum11***	82.621,00
	28.07. bis 01.09.2015		163.879,25
	01.06. bis 25.08.2015		322.677,80
	11.12.2015		74.617,72
	09.07.2015		30.000,00
	21.09.2015		31.776,50
	27.11.2015		42.398,39
	11.12.2015		79.382,87
	10.09.2015		55.500,00
	13.07.2015		5.250,00
	01.09. bis 27.11.2015		277.230,00
	08.10.2015		30.791,20
	04.12.2015		60.000,00
Firma24	04.07. bis 01.08.2015	***Datum35***	170.000,00
	01.05.2015		18.875,00
	02.11.2015		20.156,72
Summe			2.471.780,27

Abzüglich Skonti			-147.217,33
Summe Gesamtaufwand			2.324.562,94

Durch die Auslagerung der Risiken und Abgabepflichten auf solche betrugsbehafteten Firmen, erhalten die Auftraggeber einen Wettbewerbsvorteil gegenüber einem redlichen Unternehmer, da es aufgrund der bewussten „Abgabenersparnis“ möglich wird, Arbeiten billiger anzubieten.

Um die eigenen Personalkosten zu mindern und ein dem Billigstbieterprinzip entsprechendes Angebot legen zu können, bedienen sich Firmen des folgenden Geschäftsmodells:

Personal wird auf eine, von einem vorgeschobenen Geschäftsführer, welcher nur zu Unterschriftenleistungen und Einrichtung eines Geschäftskontos herangezogen wird, gegründete bzw. übernommene GmbH (in weiterer Folge als Sub-GmbH bezeichnet) angemeldet. Die tatsächlichen Machthaber der Sub-GmbH vermeiden jeden nach außen erkennbaren Bezug zum Unternehmen.

In der Realität sind die zur Verfügung gestellten Arbeiter nicht für die Sub-GmbH tätig und stehen nicht gegenüber dieser in einem Weisungsverhältnis, sondern arbeiteten, eingegliedert im Arbeitsprozess und auf Anweisung von Verantwortlichen der Auftraggeber, im konkreten Fall für das geprüfte Unternehmen. Die steuerlichen Auswirkungen gehen aus dem Punkt „Lohnabgabenberechnung“ hervor (siehe Seite 10).

Am Monatsende legt die Sub-GmbH eine Rechnung an das geprüfte Unternehmen. Das geprüfte Unternehmen begleicht diese Rechnungen durch entsprechende Überweisungen an das angegebene Konto und nimmt die Rechnungen auch in seine Buchhaltung auf bzw. setzt diese Beträge als Betriebsausgabe an.

In aller Regel handelt es sich beim handelsrechtlichen Geschäftsführer der Sub-GmbH bzw. dem Zeichnungsberechtigten der Konten um Personen, die mit dem operativen Geschäft des Unternehmens nichts zu tun haben, sondern lediglich für ein geringes Entgelt, die zur Gründung nötigen Unterschriften leisten bzw. die Barbehebungen tätigen.

Aufgrund der bisherigen Ermittlungen besteht der begründete Verdacht, dass sich die Gesellschafter-Geschäftsführer des geprüften Unternehmens zur Umsetzung Ihrer unlauteren Tätigkeiten diverser Subfirmen bedienen.

Entsprechend der o.a. angeführten Vorgangsweise in Hinsicht auf die Entlohnung der Arbeiter, geht die Abgabenbehörde von einem Rückfluss (abzüglich einer „Bearbeitungsprovision“ und „Anmeldegebühr“) der bezahlten Sub-Unternehmerleistungen aus. Mit einem Teil der rückgeflossenen Beträge werden die eingesetzten Arbeiter bezahlt. Der verbleibende Restbetrag fließt an das geprüfte Unternehmen zurück.

Im gegenständlichen Fall wird der dem geprüften Unternehmen verbleibende, rückgeflossene Betrag mit 40% des in Zusammenhang mit obig angeführten Subfirmen geltend gemachten Fremdleistungsaufwandes geschätzt (siehe auch UFS vom 19.08.2003, GZ RV/0052-W/02).

Jahr	Aufwand lt. Betriebsprüfung	davon 40%
2012	401.535,62	160.614,25
2013	979.565,19	391.826,08
2014	2.298.542,17	919.416,87
2015	2.324.562,94	929.825,18
Summe		2.401.682,37

Körperschaftsteuer:

Der körperschaftsteuerpflichtige Gewinn der AS erhöht sich um die verbleibenden Nettorückflüsse (= rückgeflossener Betrag):

Jahr	Aufwand lt. BP	Davon 40%	Lohn aufwand	22,9% Rückst.	Gewinnzur.	Köst 25%	KESt
2012	401.535,62	160.614,25	240.921,37	55.170,99	105.443,25	26.360,81	53.538,08
2013	979.565,19	391.826,08	587.139,11	134.592,26	257.233,82	64.308,45	130.608,69
2014	2.298.542,17	919.416,87	1.379.125,30	315.819,69	603.597,17	150.899,29	306.472,29
2015	2.324.562,94	929.825,18	1.394.737,76	319.394,95	610.430,23	152.607,56	309.941,73
Summe		2.401.682,37	3.602.523,55	824.977,89	1.576.704,47	394.176,12	800.560,79

Kapitalertragsteuer:

Die Nettorückflüsse (=rückgeflossener Betrag) sind dem Gesellschaftsvermögen des geprüften Unternehmens ohne wirtschaftlichen Anlass entzogen worden. Der Abfluss der Beträge an die Gesellschafter stellt eine verdeckte Ausschüttung dar. Verdeckte Ausschüttungen unterliegen der Kapitalertragsteuer. Trägt die ausschüttende GmbH die Kapitalertragsteuer, ist auch die anfallende Kapitalertragsteuer (KESt) Bestandteil der Besteuerungsgrundlage. Mangels ausreichenden Vermögens der Gesellschafter, um die hier entstehende Kapitalertragsteuer zu bezahlen, wird davon ausgegangen, dass die Gesellschaft die Kapitalertragsteuer trägt.

<i>Jahr</i>	<i>Verdeckte Ausschüttung</i>	<i>anfallende KESt</i>	<i>Besteuerungsgrundlage</i>	<i>davon KESt 25%</i>
2012	160.614,25	53.538,08	214.152,33	53.538,08
2013	391.826,08	130.608,69	522.434,77	130.608,69
2014	919.416,87	306.472,29	1.225.889,16	306.472,29
2015	929.825,18	309.941,73	1.239.766,90	309.941,73
Summe				800.560,79

Lohnabgabenberechnung:

2012	LST 15%	36.138,20	2013	LST 15%	88.160,87
2012	DB 4,5%	10.841,46	2013	DB 4,5%	26.448,26
2012	DZ 0,4%	963,69	2013	DZ 0,4%	2.350,96
gesamt		47.943,35	gesamt		116.960,09

2014	LST 15%	206.868,79	2015	LST 15%	209.210,67
2014	DB 4,5%	62.060,64	2015	DB 4,5%	62.763,20
2014	DZ 0,4%	5.516,50	2015	DZ 0,4%	5.578,95
		274.445,93			277.552,82

Begründung dazu: siehe Seite 8

Aus der Summe all dieser Abgabenverkürzungen ergibt sich das Bild, dass das Verhalten des geprüften Unternehmens auf eine massive Verkürzung des Einkommens und der damit verbundenen Abgaben ausgerichtet ist.

Wenn auch auf dem Abgabenkonto des geprüften Unternehmens dzt. kein Rückstand aufscheint und kein abgabenrechtliches Vollstreckungsverfahren läuft, darf nicht übersehen werden, dass es eben die Absicht des Unternehmens ist, dem Finanzamt gegenüber unauffällig

zu bleiben, da nur so die laufenden Abgabenhinterziehungen in der dargestellten Art und Weise realisiert werden können.

2) Fremdleistungsaufwand ***Firma25***

In den Jahren 2013 und 2014 wurden für Bauleistungen der Fa. ***Firma25*** Vorsteuern geltend gemacht, obwohl es sich dabei um einen Übergang der Umsatzsteuerschuld auf den Empfänger der Leistung gemäß §19(1)a UstGes. handelt (Bauleistungen).

Jahr	Nichtanzuerkennende Versteuern von ***Firma25*** GmbH
2013	42.848,60
2014	42.800,00

3) Nicht abzugsfähiger Werbeaufwand/Repräsentationsaufwand

Im gesamten Prüfungszeitraum wird von der geprüften Gesellschaft Werbungs- und Bewirtungsaufwand in beträchtlicher Höhe geltend gemacht (Tendenz steigend). Es handelt sich dabei einerseits um Jachtcharter für Segeltörns, Kundeneinladungen zu Urlauben/Ausflügen, Tickets für Sportveranstaltungen, Kabanenmieten, diverse Gutscheine und andererseits um diverse Restaurantrechnungen. Trotz Aufforderung seitens der Betriebsprüfung wurden die Empfänger (Teilnehmer) dieser Leistungen nicht genannt.

Nichtabzugsfähige Repräsentationsaufwendungen liegen u.a. vor bei Einladungen ins Theater, zu einem gemeinsamen Urlaub, geselligen Veranstaltungen, Kultur- oder Sportveranstaltungen (BFG RV/2101033/2016).

Die Ausnahme des § 20, die bei Nachweis der überwiegenden betrieblichen Veranlassung den Abzug der Hälfte der Aufwendungen zulässt, gilt nur für Bewirtungskosten.

Die geltend gemachten Werbungskosten werden daher von der Betriebsprüfung dem steuerlichen Gewinn wieder hinzugerechnet. Im Zuge dessen wird ein Betrag von rund € 600,00/jährlich für Kaffee und Getränke (Kunden) für das Büro des geprüften Unternehmens als Betriebsausgabe anerkannt.

Jahr	Werbung	Köst 25%	Versteuern nicht anzuerkennen
2012	8.069,42	2.017,36	606,69
2013	4.767,40	1.191,85	490,43

2014	37.268,97	9.311,24	3.428,88
2015	46.588,27	11.647,07	5.198,78

Eine Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung der Abgabeneinbringung

besteht,

- 1. da gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabenanspruches auf Grund der vorsätzlichen Verkürzung bedeutender Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen. Durch die vorsätzlich verkürzten Gewinne und durch die nicht versteuerten Ausschüttungen (Kick-Back-Zahlungen) wurden bewusst Abgaben in beträchtlicher Höhe nicht abgeführt,*
- 2. da die Gesellschafter/Geschäftsführer der geprüften Gesellschaft durch die Einschaltung von Scheinsubfirmen Kapital aus dem geprüften Unternehmen herausgezogen haben,*
- 3. da den Gesellschaftern/Geschäftsführern der geprüften Gesellschaft jederzeit die Möglichkeit offensteht, die inländischen Bankkonten aufzulösen und offenen Forderungen einzutreiben und die dadurch erzielten Geldmittel ins Privatvermögen zu verbringen,*
- 4. da durch den Auslandsbezug des einen Gesellschafters/Geschäftsführers eine Vermögensverschiebung ins Ausland oder auch eine Auswanderung aufgrund der dargestellten Umstände und der Art der Geschäftstätigkeit anzunehmen ist,*
- 5. da mit Ausnahme von naturgemäß laufend ihren Stand wechselnden Forderungen (im Verhältnis zum sicherzustellenden Betrag von geringer Höhe) kein nennenswertes Betriebsvermögen vorhanden ist, das ohne die Gefahr eines Insolvenzverfahrens verwertet werden könnte. Insgesamt steht die Einkommens- und Vermögenssituation der geprüften Gesellschaft in krassem Missverhältnis zur Höhe des sicherzustellenden Betrages.*

Um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung zu begegnen, kann die Abgabenbehörde nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO) bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) einen Sicherstellungsauftrag erlassen (§ 232 BAO).

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages steht im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensübung sind die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse der Abgabenbehörde an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen. Im vorliegenden Fall bedeutet dies, dass das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben weitaus überwiegt, da die Höhe der voraussichtlichen Abgabennachforderungen keinesfalls als

geringfügig angesehen werden kann, weshalb die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages geboten war.

Die Einbringung der Abgaben ist gefährdet, da aus der wirtschaftlichen Lage des geprüften Unternehmens und dem bisherigen steuerlichen Verhalten geschlossen werden muss, dass nur bei raschem Zugriff der Behörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert scheint.“

Dagegen brachte die ***AS*** mit Schriftsatz vom 23.1.2016 durch ihren Vertreter das Rechtsmittel der Beschwerde ein und führte aus:

*„Die Sicherstellung gegen das Vermögen der ***AS***, erfolgte im Zuge eines Betriebsprüfungsverfahrens noch vor Abhaltung einer Schlussbesprechung - in der eine Abklärung offener Punkte möglich gewesen wäre - zur Absicherung möglicher Abgabenansprüche.*

*Unmittelbar nach Ergehen des Sicherstellungsauftrages wurde mit 20.01.2017 ein Besprechungstermin mit Frau ***V1*** vereinbart. Am 20.01.2017 erfolgte die Abklärung offener Fragen bei einer Vernehmung im Rahmen eines in der Zwischenzeit eingeleiteten Finanzstrafverfahrens unter Anwesenheit folgender Personen: ***V2***, ***V3***, ***V1*** (als Vertreter der Abgabenbehörde), ***GF-AS***, (Geschäftsführer der ***AS***, ***V-AS*** (steuerliche Vertretung).*

Im Zuge der folgenden Begründung zu den einzelnen Punkten des Sicherstellungsbescheides wird auf die beiliegende Niederschrift über die Vernehmung des Verdächtigen im Rahmen des Finanzstrafverfahrens verwiesen.

zu 1. Fremdleistungsaufwand – Subunternehmen

zu 1. Absatz 1 Seite 3/13 Nicht vorgelegte Unterlagen:

*Die Vorlage der geforderten Unterlagen zur Abrechnung zwischen der ***AS*** und den jeweiligen Subunternehmern wie Leistungsverzeichnisse, Subunternehmerverträge, Teilrechnungen, Schlussrechnungen, Abrechnungsunterlagen wurden beispielhaft im Zuge der Vernehmung für einige Bauvorhaben vorgelegt und können jederzeit für alle im Prüfungszeitraum durchgeführten Bauvorhaben bereitgestellt werden.*

zu 1, Absatz 2 Seite 3/13 Sicherstellungsauftrag Beurteilung der Subunternehmer als Scheinfirmen durch die Abgabenbehörden:

*Die den Abgabenbehörden vorliegenden Informationen über die als Scheinunternehmen beurteilten Subunternehmen sind Herrn ***GF-AS*** als Geschäftsführer der ***AS*** zum Zeitpunkt der Geschäftsbeziehung nicht zur Verfügung gestanden. Herr ***GF-AS*** hat*

sämtliche ihm zur Verfügung stehenden über die gesetzlichen Vorschriften hinausgehenden Möglichkeiten - zur Überprüfung der Unternehmen ausgeschöpft. So wurden vor Aufnahme von Geschäftsbeziehungen folgende Unterlagen bzw. Nachweise von den Subunternehmen verlangt und liegen auch als Kopie vor bzw. wurden auch im Zuge der Vernehmung vorgelegt.

- Firmenbuchauszüge*
- Überprüfung der Identität der Geschäftsführer anhand von Ausweiskopien*
- Überprüfung der Aufnahme in der HFU Liste*
- Mietverträge*
- Überprüfung der Umsatzsteueridentifikationsnummern*
- Überprüfung ob die betroffenen Unternehmen in der Liste der Scheinfirmer des BMF angeführt wären*
- Haftpflichtversicherungsverträge*
- Vorliegen von Anmeldungen der Dienstnehmer zu Beginn der Auftragsvergabe*
- Teilweise Fotos, Pläne der Unternehmensstandorte*

Zusätzlich erfolgte vor jeder Zahlung eine aktuelle Überprüfung, ob eine Auflistung in der HFU Gesamtliste vorlag, andernfalls erfolgte wie gesetzlich vorgeschrieben eine 25 % Zahlung an das Dienstleistungszentrum der Wiener Gebietskrankenkasse.

zu 1. Absatz 3 Seite 3/13 Vorsätzliche Beteiligung des Unternehmens bzw. Funktionsträgers bei der Entstehung steuerlichen Schadens:

*In der beiliegenden Niederschrift vom 20.01.2017, Seite 3 Mitte, wird ausgeführt: „Herr ***GF-AS*** (als Geschäftsführer) war keinesfalls vorsätzlich oder wissentlich in Malversationen verstrickt, sondern kann seine Gutgläubigkeit durch umfangreiches Belegmaterial nachweisen.“*

zu 1. Absatz 1 u. 2 Seite 8/13 Begründung für die Beschäftigung von Subunternehmen:

*Die Auftragsvergabe an Subunternehmen stellt für die ***AS*** eine betriebliche Notwendigkeit um die starken Schwankungen im Auftragsbereich ausgleichen zu können und kein Geschäftsmodell zur Kostenreduktion dar. Eine laufende An- und Abmeldung von Eigenpersonal nach Auftragsstand ist nicht machbar. Auch kann der Bedarf an qualifizierten Mitarbeitern durch den Arbeitsmarkt nicht kurzfristig abgedeckt werden. Die Subunternehmen waren durchaus auch über einen längeren Zeitraum für die ***AS*** tätig. Jeder ungeplante Wechsel des Subunternehmers führt zu Schwierigkeiten in der Auftragserfüllung. Entsprechend*

werden längerfristige Geschäftsbeziehungen angestrebt, was mit Scheinunternehmen nicht realisierbar ist. (siehe Seite 3 der Vernehmung vom 20.01.2017).

zu 1. Absatz 3 Seite 8/13 Eingliederung der Arbeitnehmer

*Es liegt keine Eingliederung der Arbeitnehmer der Subunternehmen in den Arbeitsprozess der ***AS*** vor. Der Kontakt zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer beschränkt sich auf die Kontrolle der durch das Subunternehmen abgerechneten Leistungen durch den Auftraggeber. Nach erfolgter Leistungserbringung erfolgt die Abnahme durch einen Techniker der ***AS*** und Freigabe der Rechnungen. (siehe Seite 3 der Vernehmung vom 20.01.2017).*

zu 1. Absatz 5, Seite 8/13, Stellungnahme zu behaupteten Kick-Back Zahlungen

*Aufgrund des stetigen Wachstums der ***AS*** (Umsatzsteigerung von 2012 € 1,6 Mio. auf 2015 € 8,2 Mio) ergibt sich laufender Vorfinanzierungsbedarf verursacht durch Zahlungsziele, Haftrücklässe, Deckungsrücklässe, Bankgarantien. Dieser laufende Liquiditätsbedarf kann nicht aus dem operativen Gewinn abgedeckt werden und muss über Zahlungsziele, Forderungszessionen, Kontenrahmen vorfinanziert werden. Die Vermögenssituation der ***AS*** ist mit einer Eigenkapitalquote von 18 % und einem Eigenkapital von € 750.000,00 per 31.12.2015 trotz Liquiditätsbedarf zufriedenstellend.*

*Zur Bereitstellung des notwendigen Fremdkapitals war es erforderlich, dass Herr ***GF-AS*** persönliche Haftungen übernehmen musste. Gleichzeitig war die Bereitstellung eines Gesellschafterdarlehens an Herrn ***GF-AS*** zur Abdeckung privater Zahlungsverpflichtungen notwendig. Bei Vorliegen der behaupteten Kick-Back Zahlungen wären weder persönliche Haftungen noch Darlehen von der Gesellschaft an Herrn ***GF-AS*** notwendig gewesen.*

*zu 2. Fremdleistungsaufwand ***Firma25****

*Die ***Firma25*** hat für die betreffenden Leistungen Umsatzsteuer in Rechnung gestellt und an das Finanzamt abgeführt. Durch eine im Jänner 2017 durchgeführte Rechnungskorrektur betreffend Bauleistungen kommt es zu einer Steuergutschrift auf das Abgabenkonto der ***Firma25*** von € 85.648,00, die durch Überrechnung auf das Abgabenkonto der ***AS*** zur Abdeckung der entstandenen Umsatzsteuernachforderung führt.*

*Eine Sicherstellung für diesen Betrag ist nicht notwendig, da die Bewilligung einer Überrechnung in dieser Höhe nicht ohne Rücksprache mit dem zuständigen Beamten erfolgt und damit die Überrechnung an die ***AS*** gesichert ist. Die Durchführung der Rechnungskorrektur ist gewährleistet, da Herr ***GF-AS*** 100% Gesellschafter der ***Firma25*** ist.*

zu 3. Nicht abzugsfähiger Werbeaufwand/Repräsentationsaufwand.

Bei Ausscheiden von 50 % der geltend gemachten Aufwendungen über die Mehr- Weniger Rechnung ergibt sich eine Abgabennachforderung von € 16.949,05.

	KÖSt	Vorsteuern	
2012	2.017,35	606,49	
2013	1.191,85	490,43	
2014	9.317,24	3.428,88	
2015	11.647,24	5.198,78	
	24.173,52	9.724,58	
50%	12.086,76	4.862,29	16.949,05

zu 1. Seite 12/13 Abgabeanspruch aufgrund vorsätzlicher Verkürzung von Abgabenansprüchen.

Eine vorsätzliche Abgabenverkürzung liegt nicht vor, auch würden bei Vorliegen von Kick-Back Zahlungen keine persönlichen Haftungen, Gesellschafterdarlehen von der Gesellschaft an Herrn ***GF-AS*** notwendig sein, (siehe vorherige Punkte und Niederschrift über die Vernehmung vom 20.01.2017)

zu 2. Seite 12/13 Einschaltung von Subfirmen

Wie bereits angeführt, stellt die Beschäftigung von Subfirmen eine betriebliche Notwendigkeit und kein Modell dar, um Kapital aus dem Unternehmen „herauszuziehen“

zu 3. Seite 12/13 Möglichkeit der Geschäftsführung Geld in Privatvermögen zu verbringen

Eine Vermögensverschiebung zu Ungunsten der Abgabenbehörden ist aus folgenden Gründen nicht möglich.

- Eine Auflösung von Bankkonten ist nur bei Guthaben möglich. Aufgrund des Vorfinanzierungsbedarfs sind keine Guthaben vorhanden.

- Die Forderungen wurden zur Sicherstellung an Kreditinstitute zediert

- Eine Umleitung von Forderungen auf andere Konten würde zu einem schlagend werden der persönlichen Haftungen von Herrn ***GF-AS*** führen. Die Inanspruchnahme von Herrn ***GF-AS*** als persönlich Haftenden würde zum Verlust des Familienwohnsitzes von Herrn ***GF-AS*** führen.

zu 4. Seite 12/13 Auslandsbezug Gesellschafter/Geschäftsführer

Der Auslandsbezug der ***AS*** beschränkt sich auf die 10% Beteiligung von Herrn ***B1***. Die noch aufrechte Beteiligung von Herr ***B1*** begründet sich historisch aufgrund eines in der Vergangenheit vorliegenden Wettbewerbsverbotes von Herrn ***GF-AS***, das es

*notwendig machte, dass Herr ***B1*** als Geschäftsführer aufgetreten ist. Eine Vermögensverschiebung ins Ausland durch Herrn ***B1*** ist mangels Zeichnungsberechtigung auf den ohnehin negativen Bankkonten nicht möglich. Auch liegt der Lebensmittelpunkt von Herrn ***B1*** seit mehr als zwei Jahrzehnten in Österreich (Kinder, Enkelkinder).*

- zu 5. Seite 12/13 Kein nennenswertes Betriebsvermögen

*Im Anlagevermögen der ***AS*** sind Immobilien mit einem Buchwert per 31.12.2015 von € 653.051,28 neben sonstigem Anlagevermögen von € 87.390,58 ausgewiesen. Die Vermögenssituation ist mit einer Eigenkapitalquote von 18 % und einem Eigenkapital von € 750.000,00 per 31.12.2015 zufriedenstellend.*

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages steht im Ermessen der Abgabenbehörde. Es sind jedoch auch die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen. Das Unternehmen ist bis jetzt als verlässlicher Zahler aufgetreten und hat in der Vergangenheit seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen fristgerecht erfüllt. Die bereits gesetzten Maßnahmen der Abgabensicherung wie Pfändungsbescheide an die finanzierenden Banken, Sicherstellung eines Steuerguthabens von € 141.756,10 führten bereits zu massiven Rückfragen seitens der betroffenen Geschäftspartner und bedrohen bei Aufrechterhaltung unmittelbar den Fortbestand des Unternehmens.“

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom ***Datum1*** wurde über das Vermögen der AS das Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet. Mit Beschluss vom ***Datum2*** wurde die Bezeichnung Sanierungs- auf Konkursverfahren geändert.

Mit der an den Masseverwalter adressierten Beschwerdeentscheidung vom 30. Oktober 2018, wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte aus:

„Die Abgabenbehörde erließ im Zuge eines laufenden Betriebsprüfungsverfahrens am 12.01.2017 im Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenansprüche und vor Eintritt der Vollstreckbarkeit einen Sicherstellungsauftrag zur Sicherstellung der Abgabenansprüche in Höhe von € 2.031.186,00 gegen die ***AS***, ***Adr. AS***. Die Sicherstellung gemäß § 232 Bundesabgabenordnung gegen das Vermögen der ***AS*** zu diesem Zeitpunkt wurde angeordnet, da sich die ***AS*** für den geltend gemachten Fremdleistungsaufwand diverser Subfirmen bediente, die auf Grund von Erhebungen und Prüfungen durch die zuständigen Abgabenbehörden und durch die Ergebnisse aus den Schlussberichten der jeweiligen Masseverwalter der betreffenden Subfirmen als Scheinunternehmen zu qualifizieren waren. Die von der ***AS*** geltend gemachten Aufwendungen dieser Subfirmen sind daher

steuerlich nicht absetzbar, wobei ein Teil der Beträge als Rückfluss und ein Teil der Beträge als eigene Arbeitnehmer der ***AS*** zu werten waren (siehe auch UFS vom 19.08.2003, GZ RV/0052-W/02).

In der Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag wird seitens der steuerlichen Vertretung vorgebracht:

Fremdleistungsaufwand - Subunternehmen

1) Nicht vorgelegte Unterlagen

Im Zuge der Besprechung am 20.01.2017 wurden der Betriebsprüfung beispielhaft Subunternehmerverträge, Teilrechnungen, Abrechnungsunterlagen für einige Bauvorhaben vorgelegt. Diese können jederzeit für alle Bauvorhaben vorgelegt werden.

Die den Abgabenbehörden zur Verfügung stehenden Informationen über die als Scheinunternehmen zu beurteilenden Subunternehmen standen dem Geschäftsführer/Gesellschafter ***GF-AS*** zum Zeitpunkt der Geschäftsbeziehung nicht zur Verfügung. Herr ***GF-AS*** hat die folgenden Unterlagen und Nachweise von den Subfirmen abverlangt:

- Firmenbuchauszüge
- Überprüfung der Identität der Geschäftsführer anhand von Ausweiskopien
- Überprüfung der Aufnahme in der HFU-Liste
- Mietverträge
- Überprüfung der UID-Nummern
- Überprüfung, ob die betroffenen Unternehmen in der Liste der Scheinfirmen des BMF angeführt waren
- Haftpflichtversicherungsverträge
- Vorliegen von Anmeldungen der Dienstnehmer zu Beginn der Auftragsvergabe
- Teilweise Fotos, Pläne der Unternehmensstandorte

Des Weiteren erfolgte vor jeder Zahlung eine Überprüfung in der HFU-Liste und gegebenenfalls wurden 25% Zahlung an die WGKK geleistet.

Der Geschäftsführer, Herr ***GF-AS*** sei keinesfalls wissentlich oder vorsätzlich in die Malversationen der Subfirmen verstrickt, sondern lediglich gutgläubig gewesen.

Die Auftragsvergabe an Subunternehmen sei für die ***AS*** betrieblich notwendig, starke Auftragsschwankungen auszugleichen. Eine Kostenreduktion sei nicht das Geschäftsmodell. Die Aufträge seien mit Eigenpersonal nicht erfüllbar. Es liege keine Eingliederung der Arbeitnehmer der Subunternehmen in den Arbeitsprozess der ***AS*** vor.

Die Vermögenssituation der ***AS*** sei mit einer Eigenkapitalquote von 18% trotz Liquiditätsbedarf zufriedenstellend. Der Geschäftsführer, Herr ***GF-AS*** musste für die Bereitstellung von Fremdkapital persönliche Haftungen übernehmen und bekam ein Gesellschafterdarlehen für private Zahlungen. Dies wäre bei Kick-Back Zahlungen nicht notwendig gewesen.

Dazu führt die Abgabenbehörde an:

Die Abrechnung der Fremdleistungen erfolgt laut Subunternehmervertrag nach m², lfm und Stück und nicht nach geleisteten Stunden (z.B. Trockenbauarbeiten, Verschalungen, Installationen, Wollausstopfungen, Müllentsorgung...).

Es wurden der Betriebsprüfung weder detaillierte Leistungsverzeichnisse mit detaillierten Regiestundenabrechnungen (geleistete Stunden der Arbeiter) noch Bautagebücher vorgelegt, obwohl laut Subunternehmervertrag die gesamten Regieberichte durch den örtlichen Bauleiter des geprüften Unternehmens wöchentlich mittels Unterschrift zu bestätigen und dem geprüften Unternehmen zu schicken sind.

2) Beurteilung der Subunternehmer als Scheinfirmen

Sämtliche Subunternehmen wurden vom geprüften Unternehmen laut Angaben des Geschäftsführers zum sogenannten Spitzenausgleich für eigenes Personal in Anspruch genommen. Das geprüfte Bauunternehmen bedient sich zur Auftragserfüllung laut eigenen Angaben zu 80% der Leistung von Subunternehmen, der Rest (20%) wird mit eigenem Personal erbracht. Dies sei laut Gesellschafter/Geschäftsführer ***GF-AS*** anders nicht machbar. Die in Anspruch genommenen Subunternehmen sind in der Regel nur einige Monate für das geprüfte Unternehmen tätig. Eine längere Inanspruchnahme der Subunternehmen durch das geprüfte Unternehmen wäre laut Herrn ***GF-AS*** auch gar nicht möglich gewesen, da die Subfirmen zumeist kurz nach Auftragserfüllung in Konkurs gingen. In der Beschwerde wird angeführt, dass der Geschäftsführer sämtliche Überprüfungen der Subunternehmen durchgeführt habe.

Am 21.03.2017 wurde der Betriebsprüfung ein Schriftsatz (Beantwortung des Fragenkataloges der Betriebsprüfung vom 03.02.2017 zu den einzelnen Subfirmen) vom geprüften Unternehmen übermittelt:

Die Fragen zu den einzelnen Subfirmen wurden alle mit den gleichen Inhalten beantwortet.

*Der Geschäftsführer der ***AS*** habe zur Überprüfung der Subfirmen jeweils einen Firmenbuchauszug, eine Ausweiskopie des Geschäftsführers, einen Meldezettel des Geschäftsführers, einen Auszug aus dem Gewerberegister, einen Bescheid für die Umsatzsteuer- Identifikationsnummer, eine Abfrage im MwSt- Informationsaustauschsystem (MIAS), Kontoauszüge der WGKK und eine Benachrichtigung Körperschaftsteuer zu Geschäftsbeginn gemacht.*

Des Weiteren wurden Mietverträge, Referenzobjekte, Gewerbescheine, Dienstnehmer und Empfehlungen aus der Branche beigebracht.

Die Abrechnungen der erbrachten Leistungen erfolgten nach m², lfm und Stk. Es können für jedes Bauvorhaben Abrechnungspläne und Aufmaßblätter vorgelegt werden, aus denen hervorgeht, welche Leistungen in welchem Umfang erbracht wurden. Die Leistungserbringung wurde auch durch den jeweiligen Generalunternehmer abgenommen (Bauleitung vor Ort).

*Bei Arbeitsbeginn wurden die Anmeldungen und die notwendigen Unterlagen von jedem einzelnen Arbeitnehmer persönlich zur Überprüfung dem am Bauvorhaben des Auftraggebers zuständigen Polier oder Techniker des Generalunternehmers (wie z.B. ***Firma26***, ***Firma27***, ***Firma28*** usw.) vorgelegt. Es wurde erst mit den Arbeiten begonnen nachdem dies erledigt war und nachdem die vorgelegten Unterlagen vollständig an die ***Firma26***, ***Firma27***, ***Firma28*** übergeben worden waren. Des Weiteren gab es immer wieder Kontrollen durch das Finanzamt, die BUAK und die Gebietskrankenkasse auf den jeweiligen Baustellen, wo ständig die ordnungsgemäße Anmeldung vor Ort überprüft wurde und es hierbei nie zu Verstößen kam.*

Es wurde auch bei jeder Zahlung der nachweislich erbrachten Leistungen eine aktuelle Abfrage beim Dienstleistungszentrum (HFU-Liste) eingeholt.

*Es wurde durch die Bauleitung der ***AS*** und in weiterer Folge durch die Generalunternehmer (wie z.B. ***Firma26***, ***Firma27***, ***Firma28*** usw.) die Qualität der erbrachten Leistungen vor Ort kontrolliert sowie durch die Abrechnungstechniker der ***AS*** die verrechneten m², lfm und Stk. gemäß mitgeschickten Abrechnungsunterlagen überprüft und ggf. korrigiert.*

Dazu führt die Betriebsprüfung an:

Der Gesellschafter-Geschäftsführer ***GF-AS*** kennt als gelernter Polier und jahrzehntelanger Profi in der Baubranche dieses Metier mit all seinen Risiken und häufigen Betrugsszenarien. Die Malversationen in der Baubranche sind ein stets präsent Thema in allen Medien. Herr ***GF-AS*** hatte offensichtlich Zweifel an der Seriosität der Subfirmen,

da er die der Abgabebehörde vorgelegten Unterlagen zu Beginn der Tätigkeit mit diesen organisiert hat. Laut seinen eigenen Aussagen gegenüber den Vertretern des Finanzamtes, musste er die Subfirmen häufig wechseln, da diese plötzlich von der Bildfläche verschwunden waren. Trotzdem kann im gegenständlichen Fall von keiner laufenden Überprüfung einer Seriosität der Subfirmen gesprochen werden.

Die Tatsache, dass sämtliche Subunternehmen im Firmenbuch aufschienen, deren mutmaßliche Geschäftsführer vor Aufnahme der Geschäftsbeziehungen Ausweise, Mietverträge und Fotos der Unternehmensstandorte vorlegten, eine Steuernummer und eine UID-Nummer besaßen, zum Teil Dienstnehmer anmeldeten und in der HUF Liste aufschienen, widerspricht nicht dem Fakt, dass es sich bei den im Sicherstellungsauftrag angeführten Subunternehmen um sogenannte rechnungsausstellende Scheinfirmen handelt.

Diese Subfirmen haben ja die Intention, bis zu ihrer Qualifizierung als Scheinfirmen den Behörden gegenüber möglichst unauffällig zu bleiben. Besonders auffällig ist, dass die gegenständlichen Subfirmen kurz vor ihrer Beauftragung von der ***AS*** oftmals als ehemals seriöse Firmen als sogenannter Firmenmantel von betrügerisch tätigen Personen aufgekauft und ab diesem Zeitraum malversiv tätig wurden. Einige Monate nach ihrer Tätigkeit für die ***AS*** meldeten die Subfirmen Konkurs an und die Geschäftsführer tauchten ab. Deshalb musste die ***AS*** auch häufig ihre Subleister wechseln. Herrn ***GF-AS***, als Profi in der Baubranche, muss bewusst gewesen sein, dass dies die übliche malversive Vorgehensweise in dieser Branche ist. Eine Unbedenklichkeitsbescheinigung des jeweiligen Finanzamtes für die Subfirmen bei jedem Auftrag und jeder einzelnen Abrechnung wurde von den leistenden Subfirmen nicht abverlangt. Die häufigen Konkurse und das Abtauchen sämtlicher Geschäftsführer wurde nicht hinterfragt. Die Tatsache, dass der Geschäftsführer ***GF-AS*** sich des Weiteren auch nicht von der ordnungsgemäßen Anmeldung der auf den Baustellen tätigen Arbeiter überzeugt hat, keinerlei Unbedenklichkeitsbescheinigungen abverlangt hat, ist objektiv als sorgfaltswidriger Umgang in Zusammenhang mit der Erbringung von Leistungen in der Baubranche zu beurteilen. Besonders im Umgang mit der Baubranche muss eine erhöhte Sorgfaltspflicht an den Tag gelegt werden (vgl. auch UFS 13.07.2007, RV/1820-W/04). Diese ist aus dem Umgang mit den von ***AS*** in Anspruch genommenen Subfirmen nicht erkennbar.

Erhebungen (Aktenstudien, Prüfungsberichte, Kontrollmitteilungen, Abfragen, Berichte von Masseverwaltern etc.) über diese Subfirmen seitens der Betriebsprüfung und der GPLA haben ergeben, dass es sich beim Großteil der in Anspruch genommenen Subfirmen um malversiv tätige Konstrukte handelt, die als „rechnungsausstellende Scheinfirmen“ relativ bald nach der Auftragserfüllung an das geprüfte Unternehmen in Konkurs gingen. Viele der Subfirmen erfüllen das Bild von typischen Betrugsfirmen/Scheinfirmen. Bei deren eingetragenen Geschäftsführern handelt es sich meist um ausländische Staatsangehörige oder mit gefälschten Dokumenten ausgestattete Personen, die spätestens bei Konkurseröffnung nicht mehr greifbar

sind. Denn sobald ein solches Firmenkonstrukt bei den Behörden auffällig wird, wird diese Firma in Konkurs geschickt und die offiziellen Firmenverantwortlichen tauchen ab. Diese Firmen bezahlen, wenn überhaupt, nur zu Beginn ihre Abgaben.

Zum Begriff der Scheinfirma:

Laut einer Studie im Auftrag des Bundesministeriums für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz vom 22.05.2013 (IHS Wien) mit dem Thema „Sozialbetrug durch Scheinfirmen im Bauwesen“, wird der Begriff der Scheinfirma wie folgt definiert:

„Wir bedienen uns des Begriffs der „Scheinfirma“ oder „dubiosen“ Baufirma in der bei Sozialversicherungsträgern und der öffentlichen Verwaltung gebräuchlichen Bedeutung, wie sie sich uns aus der vorhandenen Literatur (insbesondere Bartos, 2006, 2008; Reindl-Krauskopf u.a., 2012) sowie aus den von uns geführten Expert/inn/eninterviews darstellt. Eine „Scheinfirma“ oder „dubiose Baufirma“ ist ein Firmenmantel, der ausschließlich der Anmeldung von Dienstnehmer/inne/n zur Sozialversicherung dient. Solche Firmen sind „im Wirtschaftsleben offensichtlich nie tätig“ und werden „bloß zu Betrugszwecken“ gegründet, sie verfügen über kein oder nur sehr geringes Betriebsvermögen und keine Betriebsmittel (Bartos, 2006, S. 120f). Die Dienstnehmer/innen, die auf diese Firmen angemeldet sind, sind tatsächlich für andere Firmen tätig. Die Anmeldung auf das Konto der Scheinfirma dient dazu, die Sozialversicherung und andere öffentliche Stellen über die/den wahre/n Dienstgeber/in zu täuschen, und damit zu verhindern, dass Beiträge bei den wahren Dienstgeber/inne/n eingefordert werden können (Bartos, 2006).“

Die Personen, die Dienstnehmer/innen anwerben und ihnen auf Baustellen Anweisungen geben, stehen in der Regel in keinem rechtlichen Verhältnis zu der Scheinfirma. Umgekehrt hat die Person, die als Geschäftsführer/in der Scheinfirma eingetragen ist, keine betriebswirtschaftliche Funktion in dieser Firma (i.e. sie hat keinen Kontakt zu Kund/inn/en und Lieferant/inn/en, stellt weder Dienstnehmer/innen an noch beaufsichtigt sie deren Arbeit). Scheinfirmen werden also nur gegründet, um ein Sozialversicherungs- und Steuerkonto zu erlangen.

Zu diesem Zweck werden entweder ehemals seriöse Firmen, die ansonsten stillgelegt worden wären, aufgekauft, oder Firmen werden eigens gegründet. In diesem Fall fungiert ein Strohmänn (oftmals aus dem Ausland) als Geschäftsführer/in, der oder die nach der Erledigung der für die Firmengründung notwendigen Formalitäten Österreich wieder verlässt (Bartos, 2008). Da diese Firmen nicht, oder nur in geringem Ausmaß, Steuern und Abgaben leisten, wird relativ bald nach der Firmengründung oder Übernahme ein Insolvenzverfahren eingeleitet; diese Insolvenz ist jedoch im Vorhinein geplant (sie begründet die Entstehung von Forderungen gegenüber der Insolvenz-Entgelt-Fonds-Service GmbH, siehe unten).

Zusammenfassend unterscheiden sich „Schein-“ bzw. „dubiose“ Baufirmen von anderen Baufirmen dadurch, dass erstens die Dienstnehmer/innen, die auf das Konto der Scheinfirmen angemeldet sind, tatsächlich für andere Firmen/Personen tätig sind (sie folgen in ihrer normalen Tätigkeit den Anweisungen von Personen, die rechtlich gesehen nichts mit der Scheinfirma zu tun haben), zweitens die Geschäftsführung solcher Firmen nicht an der Anstellung bzw. Leitung und Beaufsichtigung ihrer eigenen Angestellten beteiligt ist, drittens eine Entrichtung von Steuern und Abgaben zum Zeitpunkt der Gründung bzw. Übernahme der Firma nicht geplant ist und viertens die baldige Insolvenz der Firma zum Zeitpunkt der Gründung oder Übernahme vorausgesehen und in Kauf genommen wird.

Funktionsweise von Scheinfirmen;

Scheinfirmen operieren vor allem in Bereichen, die sehr personalintensiv, aber kaum mit Kapitalinvestitionen verbunden sind. Dies ermöglicht die kostensparende Gründung und Auflösung dieser Firmen. Besonders betroffen sind Eisenbiege- und Eisenverlege-, Stuckatur- und Trockenbauarbeiten.

Scheinfirmen profitieren von den in der Bauwirtschaft üblichen Subauftragsnehmerketten. Generalunternehmen, die Bauaufträge gewinnen, vergeben typischerweise Unteraufträge an Subunternehmen. Die Unternehmen in der ersten Ebene der Vergabekette operieren in der Regel vollkommen legal und führen ordnungsgemäß Sozialversicherungsbeiträge und Lohnsteuer für alle Dienstnehmer/innen ab. Eines dieser Unternehmen beauftragt wiederum ein weiteres Unternehmen, das einige wenige Beschäftigte zur Sozialversicherung angemeldet hat. Dieses Unternehmen kontaktiert eine/n Spezialistin/Spezialisten (ein „Lohnbüro“), der/die entweder Kontakte zu Arbeiter/inne/n hat oder diese informell anwerben kann („Arbeiterstrich“), sowie über sogenannte „Firmenmäntel“ (i. e. Scheinfirmen) verfügt. Auf dieses Konto werden Dienstnehmer/innen zur Sozialversicherung angemeldet, es werden jedoch keine oder kaum Steuern und Abgaben abgeführt. Des Weiteren werden die Dienstnehmer/innen typischerweise nicht entsprechend der Anmeldung bezahlt - teilweise erfolgen Akontozahlungen, die jedoch oft nicht dem laut Kollektivvertrag gebührenden Entgelt entsprechen.

Werden Sozialversicherungsbeiträge drei Monate lang nicht geleistet, stellt die zuständige Krankenkasse normalerweise einen Insolvenzantrag, woraufhin die Arbeitsverhältnisse beendet oder die Dienstnehmer/innen umgehend auf eine andere Scheinfirma umgemeldet werden. Da diese Firmen meist über keine oder nur sehr geringe Betriebsmittel verfügen, können die Forderungen öffentlicher Stellen sowie der Dienstnehmer/innen im Regelfall nicht aus der Insolvenzmasse befriedigt werden. Die Dienstnehmer/innen melden eine offene Lohnforderung bei der Insolvenz-Entgelt-Fonds-

Service GmbH (IEF) an. Der IEF übernimmt Lohnzahlungen an Arbeitnehmer/innen im Falle der Insolvenz ihres/ihrer Arbeitgebers/Arbeitgeberin. Bei Nachforschungen durch den IEF. Oder durch andere Stellen, die dazu dienen sollen, den insolventen „Firmenmantel“ mit dem/der tatsächlichen Subauftragnehmer/in in Verbindung zu bringen, können die Dienstnehmer/innen meist keine konkreten Angaben machen und es bleibt oft unklar, auf welchen Baustellen sie tatsächlich eingesetzt wurden. Teilweise können gemäß § 14 AÜG Beitragsforderungen über abgesetzte Rechnungen für die „Personalüberlassung“ bei in der Subvergabekette übergeordneten Firmen eingeholt werden; in der Regel führt die mangelnde Zuordnung der Dienstnehmer/innen zu den Beschäftigten/innen aber dazu, dass die Forderungen abgeschrieben werden müssen.“

Die ***AS*** betrieb bis zum ***Datum2*** (Eröffnung des Konkursverfahrens) ein Unternehmen, das Trockenbauarbeiten für Generalunternehmer (u.a. ***Firma27***, ***Firma26*** etc.) durchführte.

Um diese Bauprojekte (Wohnanlagen, Bürogebäude ...) realisieren zu können, hat die ***AS*** neben eigenen, gemeldeten Arbeitnehmern sich vorgeblich diverser Subunternehmer bedient. Erhebungen (Aktenstudien, Prüfungsberichte, Kontrollmitteilungen, Abfragen, Berichte von Masseverwaltern etc.) über diese Subfirmen seitens der laufenden Betriebsprüfung und der GPLA haben ergeben, dass es sich beim Großteil der Subfirmen um malversiv tätige Konstrukte handelt, die als „rechnungsausstellende Scheinfirmen“ relativ bald nach ihrer Gründung in Konkurs gingen. Viele der Subfirmen erfüllen das Bild von typischen Betrugsfirmen/Scheinfirmen. Bei deren eingetragenen Geschäftsführern handelt es sich meist um ausländische Staatsangehörige oder mit gefälschten Dokumenten ausgestattete Personen, die spätestens bei Konkurseröffnung nicht mehr greifbar sind. Denn sobald ein solches Firmenkonstrukt bei den Behörden auffällig wird, wird diese Firma in Konkurs geschickt und die offiziellen Firmenverantwortlichen tauchen ab. Durch die Auslagerung der Risiken und Abgabepflichten auf solche betrugsbehafteten Firmen, erhalten die Auftraggeber einen Wettbewerbsvorteil gegenüber einem redlichen Unternehmer, da es aufgrund der bewussten „Abgabenersparnis“ möglich wird, Arbeiten billiger anzubieten.

Um die eigenen Personalkosten zu mindern und ein dem Billigstbieterprinzip entsprechendes Angebot legen zu können, bedienen sich Firmen des folgenden Geschäftsmodells:

Personal wird auf eine, von einem vorgeschobenen Geschäftsführer, welcher nur zu Unterschriftenleistungen und Einrichtung eines Geschäftskontos herangezogen wird, gegründete bzw. übernommene GmbH angemeldet. Die tatsächlichen Machthaber der Subfirmen vermeiden jeden nach außen erkennbaren Bezug zum Unternehmen.

Auf Grund der bis zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages umfangreichen Erhebungen betreffend Subfirmen seitens der Abgabenbehörde, bestand bereits zum damaligen Zeitpunkt der begründete Verdacht, dass sich das geprüfte Unternehmen bzw

dessen Gesellschafter-Geschäftsführer zur Umsetzung der unlauteren Tätigkeiten diverser Subfirmen bediente.

Zusammenfassend wurde zu den einzelnen Subfirmen festgestellt:

Firma1

Adresse Firma1

Feststellungen der Betriebsprüfung 2008 bis 2013: seit 2012 hat das Unternehmen keine operative Tätigkeit mehr. Diese Feststellungen werden auf die nachfolgenden finanzpolizeilichen Ermittlungen gestützt.

29.3.2012 Finanzpolizeikontrolle: Weder am Betriebsort noch an der Wohnung des Geschäftsführers wurde jemand angetroffen. Die Eingangstüre in ***Adresse Firma1*** war aufgebrochen, ebenso das Glas der Wohnung des Geschäftsführers (unbewohnt). Der Geschäftsführer ist für die Vermieter seit 2013 nicht mehr erreichbar und zahlt auch keine Miete mehr, Post wird keine entgegengenommen. Laut Ausweisabgleich ist die Identität des Geschäftsführers gefälscht. Es handelt sich um eine andere Person, die für die Finanzverwaltung nicht erreichbar ist. Die ***Firma1*** wird seit Anfang 2012 von der Finanzverwaltung als Betrugsfirma eingestuft.

Masseverwalter: Dieser konnte niemanden von der Firma kontaktieren

Firma2

Adresse Firma2

Feststellungen der Betriebsprüfung 2010 bis 2012: Es konnte niemand aus dem Unternehmen kontaktiert werden, seit dem 2. Halbjahr 2012 wurde an der Firmenadresse keine Miete mehr entrichtet, das Unternehmen wurde delogiert, das Unternehmen existiert seitdem nicht mehr, es handelt sich um eine Scheinfirma.

Masseverwalter: Dieser konnte weder den Geschäftsführer noch irgendwelche Unterlagen finden. Kick-Back-Zahlungen über das Bankkonto.

Firma3

Adresse Firma3

Das Unternehmen hatte im November 2012 nur mehr einen Arbeiter angemeldet. Ab 18.11.2012 war überhaupt kein Arbeitnehmer mehr angemeldet.

Betriebsprüfung 2009-2011: Alle Schriftstücke kamen zurück, kein Kontakt mit dem Geschäftsführer möglich, Konkurs mit ***Datum15***, kein Hinweis auf ein tätiges Unternehmen

Masseverwalter: Dieser konnte trotz mehrmaliger Versuche auch keinen Besprechungstermin mit dem Geschäftsführer zustande bringen.

Firma4

Adresse Firma4

(Anm. BFG: sic)

Erhebungen der Finanzverwaltung und die Aktenlage ergeben, dass das Unternehmen (eingetragen mit Handel mit Waren aller Art) ab 2012 keinerlei Bautätigkeit mehr entfaltete und auch keine entsprechenden Arbeitnehmer mehr beschäftigte. Da für die Behörden niemand mehr greifbar war, wurde das Unternehmen am ***Datum16*** amtwegig gelöscht.

Firma5

Adresse Firma5

Masseverwalterin: Diese hat die Firmenadresse in der Kleistgasse besichtigt, dort war weder ein Firmenschild noch war den Mietern eine Firma ***Firma5*** bekannt. Auch die Nachfolgeadresse in ***Adresse Firma5 neu*** war eine Scheinadresse.

Betriebsprüfung 2010: Von der Fa. ***Firma5*** wurden laufend Leistungen mit Eigenpersonal erbracht, wobei dieses bei diversen Firmen scheinangemeldet war. Die Betriebsprüfung konnte niemanden ausfindig machen.

Firma6

Adresse Firma6

Betriebsprüfung 2008 bis 2012, Nachschau 2013: Laut Betriebsprüfung wurde am Firmensitz in der ***Firmenadr.6*** niemals eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt (auch an der Adresse davor nicht) und die Firma hat 2013 keinerlei Tätigkeit ausgeübt. Die Firma hat lediglich Deckungsrechnungen ausgestellt.

2013: amtswegige Löschung.

Firma7

Adresse Firma7

.

Masseverwalter: Laut diesem war die Firmenadresse der Wohnsitz des Geschäftsführers, der konnte vom Masseverwalter nicht mehr kontaktiert werden. Im Insolvenzantrag der Wiener GKK wurde der Verdacht des Sozialbetruges gemeldet.

Betriebsprüfung 2013 und 2014: Der Geschäftsführer ist mitten in der Betriebsprüfung abgetaucht und vom vorhandenen Personal konnten keine Leistungen erbracht werden, es handelt sich bei allen Rechnungen um Schein- bzw. Deckungsrechnungen.

Firma8

Adresse Firma8

Masseverwalter: Laut diesem konnte kein aufrechtes Unternehmen gefunden werden. Das Auftragsvolumen der ***Firma8*** reichte nicht aus, um für ***AS*** arbeiten zu können.

Ab Dezember 2013 wurden keine Arbeitnehmer mehr gemeldet, obwohl an ***AS*** im Dez. 2013 Leistungen fakturiert wurden.

Firma9

Adresse Firma9

Masseverwalter und Betriebsprüfung: Es wurde festgestellt, dass an der Firmenadresse nie eine operativ tätige Baufirma war. Der offizielle Geschäftsführer war nur vorgeschoben. Die Fa. hatte als Mantel nur den Zweck missbräuchlich Scheinrechnungen auszustellen und zu verkaufen.

Unternehmenszweck ist gewerbsmäßiger Betrug durch Missbrauch des Firmenmantels für die Erstellung und den Verkauf von Scheinrechnungen. Dienstnehmer wurden zwar laufend angemeldet, allerdings wurde ein missbräuchlicher Gebrauch des Firmennamens festgestellt. Es traten mehrere Personen unter dem Firmennamen ***Firma9*** auf. Es handelt sich um eine Scheinfirma.

Firma10

Adresse Firma10

Masseverwalter: Laut diesem handelt es sich um einen Ausländerbaukonkurs mit Verdacht auf Sozialbetrug. Kick-Back-Zahlungen am Bankkonto.

Es konnte kein Kontakt zur Schuldnerin (zum Geschäftsführer) hergestellt werden. Es sind Scheinanmeldungen von KFZ vorgenommen worden.

USO-Prüfung: 2013 und 2014 war niemand greifbar.

Firma11

Adresse Firma11

Masseverwalter: Laut diesem handelt es sich bei der Firmenadresse um ein Businesscenter. Er konnte keinerlei Kontakt zum ungarischen Geschäftsführer herstellen. Es handelt sich um keinen realen Firmensitz.

Firma12

Adresse Firma12

Masseverwalter: Laut diesem wurde das Unternehmen mit 14.08.2014 von einem neuen Geschäftsführer übernommen, da der vorherige Geschäftsführer schwer krank wurde. Ab diesem Zeitpunkt wurde das Unternehmen zu einem Sozialbetrugsunternehmen. Kick-Back-Zahlungen.

An der Firmenadresse war kein operativ tätiges Unternehmen.

2014 wurden keine DN angemeldet.

Firma13

Adresse Firma13

Scheinunternehmen lt. FB isd § 3 Abs. 1 Zi 15a FBG (eingetragen am ***Datum3***)

Betriebsprüfung 2013 und 2014: Das Unternehmen hat als Unternehmensgegenstand einerseits die Hausbetreuung und andererseits die Hausreinigung (Gewerbeschein). 2014 wurden die Arbeiter bar bezahlt.

Feststellungen durch die Finanzpolizei: Spätestens ab 01.12.2015 liegt ein Scheinunternehmen mit überfülltem Postkasten vor. Es konnte kein Kontakt mehr zum Geschäftsführer hergestellt werden, da dieser laut seinem Neffen und Angestellten (vermutlich wahrer Machthaber) in Belgrad im Spital sei. 2014 und 2015 Kick-Back-Zahlungen am Bankkonto.

Firma14

Adresse Firma14

Wenige Arbeiter im Jahr 2014. Antrag des Finanzamtes auf amtswegige Löschung, da keine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wurde.

Finanzpolizei: Laut Finpol-Ermittlungen und BBKO-Ermittlungen war diese Firma spätestens ab 12/2014 (elektronischer AV) nicht mehr wirtschaftlich tätig.

Firma15

Adresse Firma15

USO-Prüfung 03-09/2014: Laut USO Feststellungen handelt es bei dieser Firma seit Frühjahr 2014 um eine Betrugsfirma, die keine redliche Tätigkeit ausübt. Bauleistungen konnten keine erbracht werden. Es gab kein ausreichendes Personal und der Geschäftsführer war nicht greifbar (Bulgarien). Die Firma handelt mit Scheinrechnungen und Anmeldungen zur Sozialversicherung und eventuell auch mit Lohnzetteln.

An der Firmenadresse war lt. Erhebungen der Finanzverwaltung keine Firma vorhanden (Briefkastensitz). Kick-Back Zahlungen am Bankkonto.

Firma16

***Adresse Firma16**

Masseverwalter: laut Erhebungen des MV war schon 2 Jahre vor Konkurseröffnung keine Firma an der Firmenadresse mehr vorzufinden. Der MV konnte nur kurz mit dem Geschäftsführer Kontakt aufnehmen, dann brach der Kontakt ab. Es handelt sich um ein Baubetrugsszenario.

Firma17

Adresse Firma17

USO-Prüfung 04-12/14: Die Firma ist nicht unternehmerisch tätig.

Masseverwalter: Laut MV hat es ab dem Gesellschafterwechsel Anfang 2014 nur noch um eine auf Abgaben- und Beitragshinterziehung ausgerichtete Gesellschaft gehandelt.

Firma18

Adresse Firma18

USO-Prüfung 07/14-01/15: Der im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführer ist nur vorgeschoben, der wahre Machthaber ist eine andere Person. Die Firma hat ab Beginn 2013 keinen aufrechten Firmensitz.

Masseverwalter: Laut MV konnte der wahre Machthaber die buchhalterische Situation nur grob und mangelhaft darlegen.

Firma19

Adresse Firma19

Masseverwalter: Laut MV haben Nachbarn seit Jahren den Geschäftsführer bzw die Firma an der Firmenadresse nicht mehr gesehen bzw. wahrgenommen. Ein Kontakt mit dem Geschäftsführer konnte nicht hergestellt werden.

BP 2014: Es wurde seit Übernahme durch den neuen GF (am ***Datum6***) keine wirtschaftliche Tätigkeit mehr ausgeübt. Es handelt sich um ein Betrugsvehikel für die Produktion von Schein- und Deckungsrechnungen.

Firma20

Adresse Firma20

Masseverwalter: Laut MV konnte kein Kontakt zum Geschäftsführer hergestellt werden und an der Adresse konnte auch vor dem Konkurs kein Firmenschild bzw. keine aufrechte Firma vorgefunden werden.

Erhebungen Finanzamt: Laut Erhebungen der Finanzverwaltung liegt ein Betrugsunternehmen mit Kick Back Zahlungen vor.

Firma21

Adresse Firma21

Masseverwalter: laut Erhebungen des MV wurde das Unternehmen von den Geschäftsführern als Schein- und Sozialbetrugsunternehmen geführt. Eine Kontaktaufnahme mit diesen war nicht möglich. Es wurde vom Finanzamt am 20.05.2016 ein Scheinunternehmen gemäß § 8 SBBG festgestellt, nachdem kein Hinweis bei den angegeben Geschäftsanschriften auf das gegenständliche Unternehmen festgestellt werden konnte, die für das Unternehmen tätigen Personen unauffindbar sind und keine Betriebsmittel festgestellt werden konnten.

Firma22

Adresse Firma22

Masseverwalter: laut MV konnte kein Kontakt zur Geschäftsführung hergestellt werden, es konnten keinerlei Unterlagen ausgehoben werden.

BP 2011 bis 2014, Nachschau 2015: Der ab 2015 zuständige Geschäftsführer duldete, dass Dritte auf den Namen der Fa. ***Firma22*** Rechnungen schrieben, obwohl keinerlei Leistung erbracht wurde. Kick-back-Zahlungen am Bankkonto. Es wurden Scheinrechnungen gegen Provision verkauft.

Firma23

Adresse Firma23

Masseverwalter: Laut MV wurde mit 26.02.2016 vom Finanzamt ein Feststellungsbescheid erlassen, dass es sich um ein Scheinunternehmen gemäß § 8 SBBG handelt, da am Firmensitz keinerlei Aktivität oder Infrastruktur erkennbar war, weder der Geschäftsführer noch andere Betriebspersonen angetroffen wurden, die Firmenadresse als Risikoadresse bekannt ist, der Geschäftsführer nicht erfasst und mit einem gefälschtem Ausweis ausgewiesen ist.

USO 01-10/2015: Feststellung eines Scheinunternehmers

Firma24

Adresse Firma24

Masseverwalter: laut MV konnte zum Geschäftsführer kein Kontakt hergestellt werden. Seitens des Finanzamtes und der Finanzpolizei gab es Ermittlungen gegen das Unternehmen, dass Rechnungen ohne Leistungserbringung ausgestellt wurden. Kick-back-zahlungen am Bankkonto.

USO 07-11/2015: Leistungen konnten mit eigenen Arbeitern nicht erbracht werden, die in Anspruch genommen Subfirmen sind Betrugsfirmen.

Entsprechend der o.a. angeführten Vorgangsweise in Hinsicht auf die Entlohnung der Arbeiter, ging die Abgabenbehörde von einem Rückfluss (abzüglich einer „Bearbeitungsprovision“ und „Anmeldegebühr“) der bezahlten Sub-Unternehmerleistungen aus. Mit einem Teil der rückgeflossenen Beträge werden die eingesetzten Arbeiter bezahlt. Der verbleibende Restbetrag fließt an das geprüfte Unternehmen zurück.

Kick-Back Zahlungen können weder ins Unternehmen noch in die Privatsphäre eingebracht werden, daher widersprach das Vorliegen eines aushaftenden Darlehens an den Geschäftsführer/Gesellschafter, ***GF-AS*** nicht der Wahrscheinlichkeit von Rückflüssen an diesen.

Im gegenständlichen Fall wurde der dem geprüften Unternehmen verbleibende, rückgeflossene Betrag mit 40% des in Zusammenhang mit obig angeführten Subfirmen geltend gemachten Fremdleistungsaufwandes geschätzt (siehe auch UFS vom 19.08.2003, GZ RV/0052-W/02).

Dies ergab die nachfolgenden, geschätzten Abgabenbelastungen für die ***AS***:

Abgabenart	Zeitraum	(voraussichtliche) Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2012	606,69
Umsatzsteuer	2013	43.339,03
Umsatzsteuer	2014	46.228,88
Umsatzsteuer	2015	5.198,78

Körperschaftsteuer	2012	28.378,17
Körperschaftsteuer	2013	65.500,30
Körperschaftsteuer	2014	160.216,54
Körperschaftsteuer	2015	164.254,62
Kapitalertragsteuer	2012	53.538,08
Kapitalertragsteuer	2013	130.608,69
Kapitalertragsteuer	2014	306.472,29
Kapitalertragsteuer	2015	309.941,73
Lohnsteuer	2012	36.138,20
Dienstgeberbeitrag	2012	10.841,46
Dienstgeberzuschlag	2012	963,69
Lohnsteuer	2013	88.160,87
Dienstgeberbeitrag	2013	26.448,26
Dienstgeberzuschlag	2013	2.350,96
Lohnsteuer	2014	206.868,79
Dienstgeberbeitrag	2014	62.060,64
Dienstgeberzuschlag	2014	5.516,50
Lohnsteuer	2015	209.210,67
Dienstgeberbeitrag	2015	62.763,20
Dienstgeberzuschlag	2015	5.578,95
SUMME		2.031.186,00

Zur Vermögenssituation der ***AS*** wird angeführt, dass dem in der Beschwerde angeführten Anlagevermögen in Höhe von € 750.000,00 gleichzeitig Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten in Höhe von € 1.600.000,00 entgegenstehen. Des Weiteren war bei einer bevorstehenden, höheren Abgabenbelastung ein Konkurs des Unternehmens als Folge anzunehmen. Durch diese Fakten war von einer Gefährdung der Einbringlichkeit auszugehen.

3) Fremdleistungsaufwand ***Firma25***

In den Jahren 2013 und 2014 wurden für Bauleistungen der Fa. ***Firma25*** Vorsteuern geltend gemacht, obwohl es sich dabei um einen Übergang der Umsatzsteuerschuld auf den Empfänger der Leistung gemäß § 19(1)a UstGes. handelt (Bauleistungen). Diese Beträge waren daher nicht als Vorsteuern anzuerkennen. Seitens der steuerlichen Vertretung wird argumentiert, dass es durch eine im Jänner 2017 durchgeführte Rechnungskorrektur zu einer Steuergutschrift in Höhe von € 85.648,00 bei der ***Firma25*** kommt. Dieser Betrag wird auf das Steuerkonto der ***AS*** überrechnet werden.

Eine Überrechnung des Guthabens in Höhe von € 85.648,00 auf das Abgabenkonto der ***AS*** aus der Vorsteuerkorrektur durch ***Firma25*** erfolgte nicht.

4) Nicht abzugsfähiger Werbungsaufwand

Seitens der steuerlichen Vertretung wird argumentiert, dass es durch eine Kürzung des geltend gemachten Aufwandes aus dieser Feststellung zu einer Steuerbelastung von € 16.949,05 anstatt der von der Abgabenbehörde errechneten € 33.898,30 komme.

Dazu führt die Abgabenbehörde an, dass trotz Aufforderung seitens der Betriebsprüfung die Empfänger (Teilnehmer) der Repräsentationsleistungen nicht genannt wurden.

Auf Grund o.a. angeführter Sachverhaltselemente besteht daher keinerlei Veranlassung von den zum damaligen Zeitpunkt der Erlassung sichergestellten Beträgen abzuweichen.

Des Weiteren ergibt sich zum heutigen Zeitpunkt nach Würdigung und Prüfung aller weiteren vorgebrachten Argumente des Geschäftsführers/Gesellschafters und aller weiteren Unterlagen eine um rund 200.000,00 höhere Abgabennachforderung als jener im Sicherstellungsauftrag geschätzte Betrag.“

Dagegen wurde mit Schriftsatz vom 26.11.2018 ein Vorlageantrag eingebracht.

Es wurde eine Entscheidung durch den Senat sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In einem durch den Steuerberater Dr. Kotschnigg eingebrachten ergänzenden Schriftsatz vom 7. Februar 2020 wurde ergänzend ausgeführt:

„Ich erstatte in dieser Beschwerdesache für RA ***M*** als Masseverwalter der ***AS*** (\"***AS***) nachstehendes Vorbringen (...):

Insolvenz der \"***AS***"

1. "****AS****" war ein kerngesundes Unternehmen. Das wird selbst vom Finanzamt so gesehen, wenn es im Sicherstellungsauftrag auf Seite 2 unten wortwörtlich heißt:

„Die ***AS*** erklärt jährliche Umsätze in Höhe zwischen 4 und 8 Mio. Euro, Tendenz steigend.“

Dementsprechend ist in der Beschwerdeschrift auf Seite 5 unten vom Anlagevermögen in gehobenem sechsstelligen Betrag und von einer EK-Quote von 18 % die Rede.

2. Doch wurde über "****AS****" mit Beschluss des HG Wien vom ***Datum1***, ***AZ1***, das Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet, das bereits zwei Monate später (am ***Datum2***) in den Konkurs überführt worden ist. Seither ist die GmbH „weg vom Markt“, also „wirtschaftlich tot“, ohne dass dies mit geschäftlicher Fehlentwicklung und/oder nachteiligem Verhalten auf Gesellschafterseite zu tun gehabt hätte. Ursächlich dafür ist vielmehr das Verhalten des Finanzamtes. Dazu sei an den Schlussteil der Beschwerdeschrift erinnert, wenn es den wortwörtlich heißt:

„Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages steht im Ermessen der Abgabenbehörde. Es sind jedoch auch die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen. Das Unternehmen ist bis jetzt als verlässlicher Zahler aufgetreten und hat in der Vergangenheit seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen fristgerecht erfüllt. Die bereits gesetzten Maßnahmen der Abgabensicherung wie Pfändungsbescheide an die finanzierenden Banken, Sicherstellung eines Steuerguthabens von € 141.756,10 führten bereits zu massiven Rückfragen seitens der betroffenen Geschäftspartner und bedrohen bei Aufrechterhaltung unmittelbar den Fortbestand des Unternehmens.“

Die Behörde hat ihre Linie mit dem bekannten Ergebnis durchgezogen und solcherart auch das von mir erwirkte Erkenntnis des VfGH vom 24.11.2016, E 1063/2016, gegen sich. Dessen Rz 13 lautet:

„Einer Behörde kann auch dann, wenn sie unrichtig entschieden hat, nicht Willkür zur Last gelegt werden, sofern sie nur bemüht war, richtig zu entscheiden, indem sie Gründe und Gegengründe gegeneinander abgewogen hat. Dies bedeutet, dass es idR nicht ausreichen würde, wenn die Behörde nur die für die Abweisung eines Anspruches maßgeblichen Gründe aufzählt, es jedoch unterlässt, sich mit den Gründen auseinanderzusetzen, die für die Bejahung der Anspruchsberechtigung zu sprechen scheinen, sodass sie gar nicht in die Lage kommen könnte, Gründe und Gegengründe einander gegenüberzustellen und dem größeren Gewicht der Argumente den Ausschlag geben zu lassen (zB VfSk. 12.477/1990, 15.696/1999, 15.698/1999 und 15.826/2000).“

Hätte sich die Behörde an dieser bei Ergehen des angefochtenen Sicherstellungsauftrages bereits bekannten Entscheidung orientiert (es ist seit 14.12.1016 über RIS abrufbar), dh wenigstens mit Augenmaß agiert, so wäre "****AS****" weiterhin am Markt tätig.

III. Einwendungen der Höhe nach

Die im Spruch des Sicherstellungsauftrages behaupteten Abgabenansprüche (€ 2,031.186,00) sind völlig überzogen. Das zeigt sich aus zwei verschiedenen Blickwinkeln:

1. Haftungssteuern "****AS****" ist bei der LSt. und der KESt nicht Eigen-, sondern nur Haftungsschuldner. Insoweit gilt die Reihenfolge: Haftungsbescheid vor Sicherstellungsauftrag.

Doch wurde "****AS****" für die LSt erst am 5.11.2018 (also erst 22 Monate später), für die KESt noch immer nicht zur Haftung herangezogen. Solcherart ist der Sicherstellungsauftrag insoweit materiell rechtswidrig um 1,3 Mio zu hoch ausgefallen.

2. Übervorsorge. Einige (nicht alle) der behaupteten Abgabenansprüche sind aus verschiedenen Gründen überhöht:

- Die Vorsorge für die USt 2012 (€ 606,69) und KESt 2012 bis 2015 (€ 800.560,79) ist mangels Vorschreibung gesetzlos erfolgt.

- Manche der im Sicherstellungsauftrag behaupteten Abgabenansprüche sind auf die Nachforderung der Sachbescheide zu reduzieren (zB USt 2013 bis 2015, LSt 2012, 2013).

- Punkt 3 des Sicherstellungsauftrages wurde nicht übernommen. Solcherart sind die Sicherstellungsbeträge um die darin enthaltene, auf nicht abzugsfähigen Aufwand entfallende KSt und USt 2012 bis 2015 zu bereinigen.

- Da ein auf § 162 BAO gestütztes Mehrergebnis aus den in der BESB dargelegten Gründen erst mit ungenütztem Verstreichen der Frist zur Empfängerbenennung - hier also erst ab dem 10.10.2018 – entstanden ist, sind die im Sicherstellungsauftrag behaupteten Ansprüche auch um diese Nachforderungen zu kürzen. Zumal die KSt-Vorschreibung 2012 bis 2015 insoweit (grob gesagt: um die Hälfte) inhaltlich rechtswidrig ist.

Die behaupten Abgabenansprüche sind aus diesem Blickwinkel ebenfalls um mehr als € 1 Mio zu hoch ausgefallen bzw erweist sich der Sicherstellungsauftrag auch unter diesem Aspekt als inhaltlich rechtswidrig.

IV. Einwendungen dem Grunde nach:

Der BP-Bericht vom 30.10.2018 (und mit ihm die angefochtenen Bescheide als Ganzes) ist aus den in der BESB dargelegten Gründen für Besteuerungszwecke völlig ungeeignet. Das gilt für den GPLA-Bericht vom 5.11.2018 - eine reine Abschreibübung des BP-Berichts analog und

damit erst recht für den bereits mehr als 21 Monate zuvor ergangenen Sicherstellungsauftrag vom 12.1.2017. Mit dem folgenden Streifzug durch das Anfechtungsobjekt geht es darum, diesen Befund anhand konkreter Beispiele schlüssig darzutun. Dazu im Einzelnen:

1. Im Spruch ist auch die LS 2012 bis 2015 im Gesamtbetrag von € 540.378,53 enthalten, obwohl die Voraussetzungen dafür am 12.1.2017 noch nicht vorgelegen sind. Dazu im Einzelnen:

1.1 Nach Gesetz ist der Dienstnehmer (DN) Primärschuldner der LSt (§ 82 erster Satz EStG 1988), während der Arbeitgeber lediglich dem Bund für deren Einbehaltung und Abfuhr haftet.

Solcherart ist er bloße Haftungsschuldner (§ 83 Abs 1 EStG 1988). "****AS****" wurde erst am 5.11.2018 zur Haftung für eben diese LSt herangezogen. Solcherart hätte sie im angefochtenen Bescheid aus Rechtsgründen unberücksichtigt bleiben müssen. Die wesentlichen Argumentationsschritte sind:

1.1.1. Der Abgabensanspruch entsteht nach der Grundregel des § 4 Abs 1 BAO, „sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.“ Das gilt nur für den Eigenschuldner bei der LSt., also nur für den DN.

1.1.2. Adressat eines Sicherstellungsauftrages kann auch der Haftungsschuldner sein.

1.1.3. Doch entsteht der Abgabensanspruch ihm gegenüber zeitversetzt erst mit seiner bescheidmäßigen Inanspruchnahme (§ 7 Abs 1 BAO). Erst dadurch wird er Gesamtschuldner (VwGH 22.9.1988, 87/08/0262; 3.10.1990, 86/13/0103, VwSlg 6539/F; 20.10.1992, 91/08/0135; Ritz BAO⁶ § 232 T2 4). Insoweit wirkt der Haftungsbescheid konstitutiv (VwGH 26.3.1993, 92/17/0141; 18.10.1995, 91/13/00375 24.6.2010, 2010/16/0014). Deswegen darf der Sicherstellungsauftrag erst ab Ergehen des Haftungsbescheides erlassen werden (Kotschnigg in FS-Tanzer 60 Pkt 2). Die Judikatur ist klar und eindeutig (zB VwGH 11.12.1996, 96/13/0048, VwSlg 7147/F, unter Hinweis auf Stoll BAO 2402):

„Entscheidend ist neben der [...] Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe nur, dass der Abgabepflichtige für Abgaben, die im Rahmen des Sicherstellungsauftrages sichergestellt werden sollen, zur Haftung herangezogen wurde, weil (erst) durch die Heranziehung des potentiell Haftungspflichtigen die für ihn aktuelle Abgabenschuld (als Gesamtschuld) entsteht“.

Auf dieser Linie liegt auch die zu § 66 ASVG ergangene Entscheidung des VwGH vom 20.10.1992, 91/08/0135. Der ihr vorangestellte Rechtssatz lautet:

„Ein Sicherstellungsauftrag nach § 66 ASVG setzt bei sinngemäßer Anwendung der § 232 und 233 BAO voraus, dass der Tatbestand verwirklicht ist, an den die sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen die Verpflichtung zur Zahlung von Beiträgen knüpfen. Das bedeutet, dass diese

Verpflichtung bereits entstanden sein muss. Bei einem potentiell Haftungspflichtigen entsteht sie jedoch nicht - wie beim Beitragsschuldner- kraft Gesetzes; die Rechtswirksamkeit einer Haftung nach § 67 ASVG setzt vielmehr deren bescheidmäßigen Ausspruch gegenüber dem Haftungspflichtigen voraus (Hinweis 22.9.1988, 87/08/0262).“

Aussagekräftig ist weites VwGH 3.10.1990, 86/13/0103, VwSlg. 6.539/F: „Bei einem potentiell Haftungspflichtigen entsteht jedoch die Abgabenschuld nicht gemäß § 4 BAO, sondern als Gesamtschuld gemäß § 7 Abs. 1 BAO erst mit der bescheidmäßigen Geltendmachung der Haftung“; (ähnlich Erk. 23.5.1996, 92/15/0235 f; 25.10.2000, 99/13/0220; Ritz BAO⁶ §224 TZ 4; Stoll BAO 2402). Das wird auch vom BFG so gesehen (für alle: UFS 15.7.2011, RV/1572-W/10):

„Sicherstellungsaufträge setzen voraus, dass der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen. Dieser Zeitpunkt wird von der hA (zB Stoll BAO, 2396; Fischerlehner ÖStz 1998, 323; Ryda/Langheinrich, Fj 1999, 239, Libeg, AbgEO, § 78 Tz 5, Ellinger ua, BAO³, § 4 Anm. 16) mit dem Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches gleichgesetzt.

Bei potentiell Haftungspflichtigen entsteht die Abgabenschuld als Gesamtschuld gemäß § 7 Abs. 1 BAO erst mit der bescheidmäßigen Geltendmachung der Haftung. Nach Erlassung des Haftungsbescheides werden die betreffenden Abgaben nach § 224 Abs. 1 BAO fällig und vollstreckbar. Nur innerhalb dieser Monatsfrist ist die Erlassung von Sicherstellungsaufträgen zulässig (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0044).

Nach der Aktenlage wurde gegenüber dem Bw kein Haftungsbescheid erlassen, sodass die sichergestellte Abgabenschuld dem Bw. gegenüber als Gesamtschuld nicht entstanden ist. Vielmehr wurde laut Spruch des angefochtenen Sicherstellungsauftrages die Sicherstellung der gegenüber der P-GmbH bestehenden Abgabenansprüche in Höhe von € 303.015,00, welche gegenüber der P-GmbH mit Bescheid vom 31. März 2010 festgesetzt wurden, angeordnet. Mangels Entstehen des sichergestellten Abgabenanspruches gegenüber dem Bw. erweist sich die Erlassung des angefochtenen Sicherstellungsauftrages somit als rechtswidrig.

Mangels Vorliegens eines Exekutionstitels gemäß § 233 BAO durfte auch der Pfändungsbescheid vom 3. März 2010 gemäß § 78 AbgEO nicht ergehen.

Diese Judikatur ist wie geschaffen für diesen Fall. Zumal sie durch die Judikatur des VwGH voll bestätigt ist. Dazu zwei weitere Beispiele für alle zur Illustration:

„Bei potentiell Haftungspflichtigen entsteht die Abgabenschuld als Gesamtschuld gemäß § 7 Abs 1 BAO mit bescheidmäßiger Geltendmachung von Haftungen. Nach Erlassung von Haftungsbescheiden werden die betreffenden Abgabenschulden nach § 224 Abs 1 BAO fällig und vollstreckbar. Innerhalb dieser Monatsfrist ist die Erlassung von Sicherstellungsaufträgen zulässig.“ (VwGH 23.5.1996, 92/15/0235 f).

bzw VwGH 3.7.2003, 2000/15/0044 (ähnlich Erkenntnis 28.11.2002, 2002/13/0045):

„Nach der Rechtsprechung kann bei Haftungspflichtigen die Möglichkeit der Sicherungsexekution nur den Anwendungsbereich finden, dass ein Sicherstellungsauftrag zwischen Erlassung eines Haftungsbescheides und dem Eintritt seiner Vollstreckbarkeit erlassen werden kann (Hinweis E 11. Dezember 1996, 96/13/0048).“

Um zum BFG zu wechseln. Am Ende des Erkenntnisses vom 24.5.2016, RV/7104395/2015, heißt es wortwörtlich:

„Da jedoch der Haftungsbescheid des Bf. durch Erkenntnis des BFG (RV/7104392/2015) wegen der zwischenzeitigen Besicherung der Haftungsschuld, die auch dem Sicherstellungsauftrag zugrunde liegt, aufgehoben wurde, liegt für den Bf. kein Gesamtschuldverhältnis für die KEST 2009, die sichergestellt werden könnte, mehr vor.

Da somit die Voraussetzungen des § 232 Abs. 1 BAO nicht als erfüllt anzusehen sind, war daher wie im Spruch wie im Spruch zu entscheiden.“

1.2. Fazit: Die Einbeziehung der LSt in den Sicherstellungsauftrag ist gesetzlos erfolgt; das gilt für die KEST analog, die jedoch mangels bescheidmäßiger Vorschreibung keine Rolle spielt.

Die Betrachtung dieses Falles durch die Prüferin ist wirklichkeitsfremd: Wer Steuern hinterziehen will, der agiert zuallererst über die Einnahmenseite, weil sie ihm bares Geld in Form von Schwarzerlösen verschafft; doch spielt sie hier zu Recht keine, wie auch immer geartete Rolle.

Damit hat die Behörde - nicht alltäglich- ein anderes Wiener Finanzamt gegen sich. Auf Seite 10 der zusätzlichen Begründung vom 20.9.2017 zur BVE (Steuernummer ***StNr.1***) heißt es wortwörtlich:

„Da die reine Aufwandverkürzung ohne Erlösverkürzung den Erfahrungen des täglichen Lebens diametral entgegengesetzt ist, [...].“

Das trifft auch hier mitten ins Schwarze.

Auf Seite 2 ganz unten findet sich eine ebenso unscheinbare wie wichtige Formulierung.

Sie lautet:

„Das geprüfte Unternehmen überweist an diese Subfirmen monatlich auf Grund einer Gesamtrechnung über die am Bauvorhaben in diesem Monat geleisteten Arbeiten den jeweils verrechneten Betrag“.

Hätte sich die Prüferin daran gehalten, so gäbe es diesen Fall längst nicht mehr, bzw wäre "****AS****" die Insolvenz erspart geblieben.

4. Auf Seite 3 ganz oben beginnen die Verstöße gegen das Beweisrecht, wenn es dort wortwörtlich heißt:

„Es wurden der Betriebsprüfung weder Lösungsverzeichnisse, Regiestundenabrechnungen noch Bautagebücher vorgelegt, obwohl laut Subunternehmervertrag die gesamten Regieberichte durch den Bauleiter des geprüften Unternehmens wöchentlich mittels Unterschrift zu bestätigen und dem geprüften Unternehmen zu schicken sind.“

Selbst wenn die BP damit im Recht wäre - was sie aber nicht ist-, ist die daraus gezogene Schlussfolgerung unzutreffend, die beanstandeten Fremdleister seien für "****AS****" nicht leistungserbringend gewesen. Dazu im Einzelnen:

4.1. Nach der Grundregel des Beweises hat jede Seite das Vorliegen der Voraussetzungen der für sie günstigen Rechtsvorschrift(en) zu behaupten und zu beweisen (RIS-Justiz RS0039939, zB OGH 16.10.1958, 2 Ob 163/58, EvBl 1959/38 - JBl 1959, 135; 4.12.1980, 8 Ob 190/80; 16.3.2005, 7 ob 311/04t; Fasching Lehrbuch Zivilprozessrecht² Rz 882; Rechberger in Fasching/Konecny ZPO² vor § 266 Rz 31 f; Rechberger/Simotta Zivilprozessrecht, Rz 760). Die Beweislast legt fest, zu wessen Lasten es geht, wenn eine Tatsache unbewiesen geblieben ist, obwohl alle Beteiligten ihren Pflichten nachgekommen sind. Sie - der VwGH spricht von Feststellungslast (zB 20.5.1983, 81/16/0105, Vwslg 5789/F; 23.2.1994, 92/15/0159; 26.7.2007, 2005/15/0051) - gilt auch in Abgabensachen. Sie regelt die Folgen der Nichterbringung eines Beweises für die Entscheidung (Fasching, Lehrbuch Zivilprozessrecht², Rz 878; Rechberger/Simotta Zivilprozessrecht Rz 759).

Solcherart ist sie das Risiko des Prozessverlustes aus Mangel an Beweisen (Kotschnigg/Pohnert BAO Einf Rz 124).

Die Beweislast liegt für die steuerbegründenden und --erhöhenden Tatsachen beim Finanzamt (zB VwGH 4.9.1986, 86/16/0114, Vwslg 6143/F; 10.3.1994, 92/15/0160; 25.6.2007, 2004/17/0105; UFS 15.10.2003, RV/1687-W/02; 19.2.2008, RV/1210-W/07; BFH 25.6.2000, BStBl 2001 II 9 = BFHE 192, 241; 30.10.2001, BStBl 2002 II 138 = BFHE 197, 126; 338; Ehrke/Rabl in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Tz 1301; Tipke Steuerrechtsordnung 1194 f; Seer in Tipke/Kruse AO/FGO §96 FGO Tz 83-85). Eine frühere Judikurlinie bringt die Sache auf den Punkt:

„Bei Abgabenansprüchen ist Rechtsprätendent die den Abgabengläubiger repräsentierende Behörde. Sie trägt die Feststellungslast für die Tatsachen, die

vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können“ (VwGH 20.5.1983, 81/16/0105, VwSlg 5789/F; ähnlich 26.7.2007, 2005/15/0051).

Die Verteilung der Beweislast birgt logischerweise das Verbot ihrer Verschiebung in sich. Solcherart wird die der Behörde „auferlegte Pflicht zur Erforschung der materiellen Wahrheit durch eine Umkehr der Beweislast nicht aufgehoben“ (VwGH 22.1.1988, 86/17/0117). Zumal es nicht geht, aus dem „bloßen Misslingen eines Nachweises auf das Erwiesensein des Gegenteils“ zu schließen (VwGH 20.9.1995, 93/13/0006).

4.2. Bezogen auf diesen Fall: Die Prüferin (und mit ihr das Finanzamt als Ganzes) versucht, ihre Uninformiertheit auf Tatsachenebene auf diese unstatthafte Weise zu kompensieren, die mit zwei schweren Mängeln behaftet ist:

Zum einen wird von der äußeren Form auf den Inhalt geschlossen und aus der (behaupteten) Nichtvorlage von Unterlagen auf die operative Untätigkeit der Sub-GmbHs geschlossen anstatt - wie es sich von selbst verstanden hätte - sich die simple Kontrollfrage zu stellen, wer, wenn nicht die beanstandeten Subfirmen für "****AS****" leistungserbringend gewesen waren, weil es niemanden gibt, der dafür in Betracht kommt: Die Annahme, B hätte für die Anbeit des Fremdleisters A kassiert, ist wirklichkeitsfremd; für eigene Schwarzarbeiter von "****AS****" gibt es keinen einzigen schlüssigen Beweis. Zudem hat die Behörde das noch in anderem Zusammenhang bedeutsame Erkenntnis des VwGH vom 11.8.1993, 91/13/0005, VwSlg/F gegen sich. Dessen hier relevante Kernaussage lautet:

„Die im § 21 Abs. 1 BAO normierte Beweiswürdigungsregel ist nicht als einseitig fiskalisch orientiertes Instrument aufzufassen, sondern verhält die Abgabenbehörde dazu, bei Wahrnehmung ihrer Verpflichtung, die für die Besteuerung maßgebenden und tatsächlichen Verhältnisse zu ermitteln, auf das tatsächliche Geschehen abzustellen, gleichgültig, ob dieser zwingend gebotene Durchgriff fiskalisch günstig oder ungünstig ist, und ob durch die gewählte, dem Tatsächlichen nicht entsprechende formale Gestaltung Abgabenersparnisse beabsichtigt waren oder nicht (Hinweis Stoll, BAO-Handbuch, Seite 50)“

Dieser - der gebotene - Durchgriff auf das wirtschaftliche Substrat des maßgeblichen Sachverhalts lässt noch immer auf sich warten. Das war zu erwarten: Behauptungen zu A (hier: ***Firma1 & Co***) können fehlende Tatsachenkonstatierungen zu B (hier "****AS****") logischerweise nicht ersetzen.

Zum anderen ist dieses Vorgehen auf Behördenseite als ebenso ungeeigneter wie untauglicher Versuch einer Beweislastumkehr zu werten.

5. Auf Seite 3 ganz unten heißt es wortwörtlich:

„Diese Firmen bezahlen, wenn überhaupt, nur zu Beginn ihre Abgaben.

Nach Wertung sämtlicher Fakten (siehe Seite 8ff), kommt die Betriebsprüfung zum Schluss, dass das geprüfte Unternehmen bzw deren Funktionsträger das wusste bzw. hätten wissen müssen und sich daher vorsätzlich an der Entstehung des steuerlichen Schadens zumindest beteiligt bzw diesen mitindiziert hat."

5.1. Auch hier ist sehr viel in Unordnung geraten, so auch das Folgende:

5.2. Der Einleitungssatz gibt Auskunft darüber, warum es den „Fall ***AS***“ überhaupt gibt: Die GmbH sollte nach dem damaligen Konzept der Prüferin erhalten, um den Steuerausfall bei den beanstandeten Fremdleistern zu kompensieren. Doch gibt es kein Gesetz, dass ein solches Vorgehen ermöglicht, erlaubt oder gar anordnet. An Vfslg 5318/1966 sei erinnert (./A), die an Klarheit keine Wünsche offen lässt. Dazu im Einzelnen:

5.2.1. Das EStG 1953 hat noch die Haushaltsbesteuerung gekannt (die Individualbesteuerung wurde erst durch das EStG 1972 eingeführt). Die Stammfassung des § 6 Abs 2 BAO (BGBl 1961/194) hat zwei Tatbestände zur steuerlichen Gesamtschuld enthalten, von denen einer mit der Haushaltsbesteuerung zu tun gehabt hat. Demnach waren auch solche Personen Gesamtschuldner, die „zusammen zu veranlagten“ sind. Der VfGH hat diese Wortfolge mit Erkenntnis vom 30.6.1966, G 6/66, Vfslg 5318, als verfassungswidrig aufgehoben und dazu folgende zwei Kernaussagen getroffen: Es erscheint dem Gerichtshof

„unsachlich zu sein, wenn jemand verhalten wird, für etwas einzustehen, womit ihn nichts verbindet, hier also auch für Umstände, die außerhalb seiner Interessen- und Einflussphäre liegen.“

Das Fazit ganz am Ende lautet:

„Die Sicherung der Hereinbringung von Steuern ist gewiss ein wichtiges Anliegen, doch berechtigt dies nicht, Personen mit Haftungen zu belasten, die materiell nicht Steuerschuldner sind. Die in Prüfung gezogene Bestimmung beruht auf unsachlichen Gründen, sie verstößt damit gegen den Gleichheitsgrundsatz (Art. 7 B-VG). Sie war als verfassungswidrig aufzuheben.“

Mindestens genauso aussagekräftig ist der Prüfungsbeschluss, wenn der VfGH dort „seinem Zweifel Ausdruck gegeben hat“, dass ein „sachlich einleuchtender Zusammenhang zwischen Zusammenveranlagung und Gesamtschuld aufgefunden werden könne.“ So dürfte der „Gedanke einer wirtschaftlichen Einheit keine Rechtfertigung für die Schaffung eines Gesamtschuldverhältnisses sein, denn das Gesetz (§ 26 Abs. 1 und 2 EStG 1953) setze nur eine Haushaltsgemeinschaft voraus und beachte darüber hinaus nicht das übrige Verhalten der Partner einer Haushaltsgemeinschaft“. Es erscheine daher einer „sachlichen Rechtfertigung zu entbehren, wenn aus dem in aller Regel nur schmalen Teilbereich einer gemeinsamen Wirtschaft (gemeinsamer Haushalt) die Folgerung einer Gesamtschuld für Steuern gezogen

wird, die sich durch Zusammenveranlagung und Zusammenverrechnung von Einkünften ergeben, die idR von jedem Partner unabhängig vom anderen erwirtschaftet werden.“

5.2.2. Bezogen auf diesen Fall; Wenn nicht einmal die Zugehörigkeit zum selben Haushalt ausreicht, um A für Steuerschulden des B heranzuziehen, genügt eine bloße Geschäftsbeziehung dafür erst recht nicht. Es gibt kaum etwas, das "****AS****" samt den für sie handelnden Personen weniger interessiert als die steuerliche Moral oder Ummoral ihrer damaligen Auftraggeber, Kunden, Fremdleister.

5.3. Es ist mutig, angesichts der Feststellungslosigkeit des 21 Monate später abgefassten BP-Berichts von „Fakten“ iS von Tatsachenkonstatierungen zu sprechen. Nach der traditionellen Judikaturformel ist der als wahr (bewiesen, erwiesen, feststehend) angesehene und darum der eigenen Erledigung zu Grunde gelegte Sachverhalt das Ergebnis der Überlegungen der Behörde oder des Gerichts zur Beweiswürdigung (vgl nur VwGH 28.5.1997, 94/13/0200; 18.11.2008, 2008/15/0089; 28.2.2014, 2013/16/0053) und damit des Beweisverfahrens insgesamt (Kotschnigg Beweisrecht BAO Einf. Rz 14). Hier hapert es bereits an den nötigen Beweisen samt einer Beweiswürdigung grundlegend. Letztere wäre schon deshalb unverzichtbar gewesen, weil die Fremdleister großteils bei anderen Finanzämtern registriert sind und die Behörde solcherart von ihnen keine unmittelbare Wahrnehmung haben konnte. Der Rest ergibt sich ganz von selbst: ohne Beweiswürdigung kein Sachverhalt. Was die Prüferin fälschlich als solchen hält, sind in Wirklichkeit bloße Annahmen, Behauptungen, Mutmaßungen, Spekulationen ohne schlüssigen Beweis. Zum Vergleich sei an das ebenfalls zu einem Sicherstellungsauftrag ergangene Erkenntnis des VwGH vom 28.2.2014, 2013/16/0053, erinnert. Dessen Kernaussage lautet:

„Die oben wiedergegebene Begründung des im vorliegenden Fall angefochtenen Bescheides lässt nicht eindeutig erkennen, von welchem Sachverhalt die belangte Behörde ausgegangen ist, und entspricht daher den beschriebenen Anforderungen an eine Bescheidbegründung nicht. Wiederkehrende Hinweise auf die vom Zollamt (gemäß § 100 Abs. 2 StPO) erstatteten Berichte an die StA können die erforderliche Sachverhaltsfeststellung nicht ersetzen. Erst wenn die Behörde ein genaues Bild über die tatsächliche Abwicklung [...] geschildert hat, kann ein Urteil über die Abgabepflicht, insb. zur Frage der Person des Steuerschuldners gebildet werden. So ist dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen, [...]“

5.4. So wertvoll dieses Zitat wegen der Offenlegung der Motivation auf Behördenseite auch ist, so unergiebig ist es als Begründung: Der Schluss vom (behaupteten) Wissen oder Wissenmüssen von Malversationen eines Dritten auf die (behauptete) Teilnahme daran ist ohne schlüssigen Beweis unverzichtbar und zudem bereits steuerlich grundlegend verfehlt; Selbst wenn die Behörde mit ihrer behaupteten „Beteiligung der "****AS****" am Steuerschwindel ihrer Subfirmen im Recht wäre - was sie aber nicht ist - , handelt es sich dabei selbst nach

zutreffender Ansicht der Behörde um steuerrelevante Sachverhalte von ***Firma2 & Co***. Der- wenn auch ungewollt, so doch - selbst eingestandene Versuch, den dortigen Steuerausfall bei "****AS****" zu kompensieren ist aus bereits dargelegten Gründen gleichheits- und jedenfalls verfassungswidrig (vgl nochmals Vfslg 5318/1966). Zudem ist diese Betrachtung der Prüferin wirklichkeitsfremd - dazu sei an BFG Graz 28.11.2016, RV/2100265/2015, erinnert (./B); dort wurde die vergleichbare Betrachtung des dortigen Fahndungsprüfers auf Seite 13 oben explizit als wirklichkeitsfremd abgetan - und angesichts des Schlusssatzes der Rn 45 des EuGH-Urteils vom 22.10.2015, C-277/14, unvertretbar. Er lautete:

„Außerdem war die Mehrwertsteuer, die PPUH Stehcemp tatsächlich für die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Kraftstofflieferungen entrichtet hat, nach den Angaben in den dem Gerichtshof vorliegenden Akten auch im Sinne von Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie „geschuldet oder entrichtet“. Nach ständiger Rechtsprechung wird nämlich die Mehrwertsteuer auf jeden Produktions- oder Vertriebsvorgang erhoben, abzüglich der Mehrwertsteuer, mit der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet worden sind (vgl. u. a. Urteile Optigen u. a., C-354/03, C-355/03 und C-484/03, EU:C:2006:16, Rn. 54, Kittel und Recolta Recycling, C-439/04 und C-440/04, EU:C:2006:446, Rn. 49, sowie Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, Rn. 28). Ob die für diese Verkaufsumsätze geschuldete Mehrwertsteuer vom Lieferer der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Gegenstände an den Fiskus entrichtet wurde, ist daher für das Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug nicht von Bedeutung (vgl. in diesem Sinne Urteile Optigen u. a., C-354/03, C-355/03 und C-484/03, EU:C:2006:16, Rn. 54, sowie Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, Rn. 25).“

Insoweit die Ust eine Rolle spielt, hat die Stimme des EuGH Gewicht. Zumal er insoweit auf derselben Linie wie der VfGH liegt (vgl nochmals Vfslg 5318/1966).

6. Die auf Seite 3 ganz unten vorgenommene Umdeutung der im Firmenbuch eingetragenen, daher rechtlich und steuerrechtlich gleichermaßen existenten Sub-GmbHs in bloß auf dem Papier bestehende Vehikel - eben in „Scheinfirmen“ verstößt gegen die Denkgesetze so explizit VwGH 11.8.1993, 91/13/0005, Vwslg 6801/F).

7 Der allererste Absatz auf Seite 8 ganz oben:

„Durch die Auslagerung der Risiken und Abgabepflichten auf solche betrugsbehafteten Firmen, erhalten die Auftraggeber einen Wettbewerbsvorteil gegenüber einem redlichen Unternehmer, da es aufgrund der bewussten „Abgabenersparnis“ möglich wird, Arbeiten billiger anzubieten.“

ist denklogisch falsch: Zum einen ist die behauptete Abgabenersparnis nicht bei "****AS****" eingetreten, sondern bei den beanstandeten Fremdleistern, weil sie ihre Leistungserlöse am Fiskus vorbeigeschleust haben. Zum anderen hat "****AS****" durch die (behauptete)

Minimierung des Fremderlösaufwandes bei den einzelnen Projekten logischerweise höhere Margen erzielt, was höhere Besteuerungsgrundlagen nach sich zieht.

8. Der Absatz auf Seite 8 Mitte ist in jeder Hinsicht grundlegend verfehlt. Er lautet:

In der Realität sind die zur Verfügung gestellten Arbeiter nicht für die Sub-GmbH tätig und stehen nicht gegenüber dieser in einem Weisungsverhältnis, sondern arbeiten, eingegliedert im Arbeitsprozess und auf Anweisung von Verantwortlichen der Auftraggeber, im konkreten Fall für das geprüfte Unternehmen.

Dazu im Einzelnen:

8.1. Das Personal der beanstandeten Fremdleister war auf den Baustellen der "****AS****" tätig, daher bei ihr, aber nicht für sie. Leistungserbringend waren diese Bauarbeiter für ihren jeweiligen Dienstherrn.

8.2. Es wäre geradezu selbstverständliche Aufgabe der Prüferin (und damit des Finanzamtes als Ganzes) gewesen, den Nachweis schlüssig zu erbringen, dass die Arbeitskräfte der Sub-GmbHs in einem steuerlichen Dienstverhältnis zu "****AS****" gestanden sind. Doch verweigert jede einzelne Erledigung des Finanzamtes jegliche Auskunft darüber, dass und warum die bei fremden Dritten (***Firma1 & Co***) beschäftigten Arbeitskräfte in Wirklichkeit DN von "****AS****" gewesen sein sollen.

8.3. Solcherart bleibt festzuhalten: Nicht nur, dass es keinen einzigen schlüssigen Beweis für einen (welchen) konkreten Bezug des Personals der Sub-GmbHs zu "****AS****" gibt, hätte auch die LSt aus bereits dargelegten Rechtsgründen im Sicherstellungsauftrag unberücksichtigt bleiben müssen. Stattdessen werden steuerliche Dienstverhältnisse zu "****AS****" ohne schlüssigen Beweis und ohne konkretes bzw nachvollziehbares Tatsachensubstrat behauptet und wurde die Lst sehr wohl in den Sicherstellungsauftrag einbezogen. Dieses sehr ernüchternde Beispiel genügt, um zu erkennen, welchen (gegen Null tendierenden) Stellenwert Rechtsrichtigkeit und welche (nur wenige Promille unter der Einhundertprozentgrenze liegenden) Ergebnisorientierung hier gespielt haben.

9. Wenn es noch eines Nachweises bedurft hätte, dass der Sicherstellungsauftrag großteils mit Ausführungen behaftet ist, denen kein Begründungswert zukommt, wird er in den letzten beiden Absätzen auf Seite 8 unten nachgeliefert. Sie lauten:

„Aufgrund der bisherigen Einwendungen besteht der begründete Verdacht, dass sich die Gesellschafter-Geschäftsführer des geprüften Unternehmens zur Umsetzung ihrer unlauteren Tätigkeiten diverser Subfirmen bedienen.

Entsprechend der o.a. angeführten Vorgangsweise in Hinsicht auf die Entlohnung der Arbeiter, geht die Abgabenbehörde von einem Rückfluss (abzüglich einer „Bearbeitungsgebühr und

„Anmeldegebühr“ der bezahlten Sub-Unternehmerleistungen aus. Mit einem Teil der rückgeflossenen Beträge werden die eingesetzten Arbeiter bezahlt. Der verbleibende Restbetrag fließt an das geprüfte Unternehmen zurück"

Das ist schlichtweg falsch. Dazu im Einzelnen:

9.1. Ein Verdacht ist rasch herbeigeredet, um dem Verfahren die gewünschte Richtung zu geben. Das bewahrheitet sich hier aufs Neue:

Verdacht ist ein höherer Grad von Wahrscheinlichkeit (OGH 15.4.1997, 11 Os 54/97; 28.8.2002, 15 Os 99/02). Er setzt auf der objektiven Seite bestimmte Tatsachen voraus, aus denen mit Hilfe von Erfahrungssätzen (OGH 15.4.1997, 11 on 54/97; VwGH 23.11.2000, 95/15/0185) auf eine Straftat geschlossen werden kann (VwGH 15.3.1989, 88/16/0209; 28.6.1989, 89/16/0036, VwSlg 6415/F; 25.5.1992, 92/15/0061).

Daraus folgt umgekehrt: Ohne Tatsachen kein Verdacht (so explizit VwGH 29.3.2006, 2006/14/0097; OLG Graz 12.5.2011, 10 Bs 104/11m: durch entsprechende Tatsachen begründeten Verdacht.“) Bloße Gerüchte, vage Vermutungen etc. reichen dafür nicht aus (OGH 28.7.1999, 11 Os 87/99; VwGH 5.3.1991, 90/14/0207; 20.9.1995, 93/13/0283; 14.12.1995, 95/15/0176; 25.2.2010, 2010/16/0021), sie genügen nicht einmal den deutlichen reduzierten steuerlichen Anforderungen (VwGH 21.2.1981, 455, 457, 459/79: „Vermutungen können eine ausreichende Sachverhaltsermittlung nicht ersetzen“). Es muss sich also um eine konkretisierte Verdachtslage (Pilnacek/Pleischl Das neue Vorverfahren Rz 176) mit einem Mindestmaß an Konkretisierung handeln (Achammer WK-StPO § 48 Rz 3). Auch die Teilnahme an einer Straftat bedarf eines konkreten Verdachts einer strafrechtlich relevanten Mitwirkung (OGH 13.9.1978, 10 Os 97/78, SSt 49/46 = EvBl 1979/60, 162). Der Verdacht als hinreichend konkreter Ausdruck einer speziellen Beziehung zwischen Täter und Tat aus kriminologischer Sicht (OGH 16.12.1980, 10 Os 98/80, EvBl 1981/139, 403 = JBl 1981, 441) hat auch die subjektive Tatseite zu umfassen (VwGH 23.11.2000, 95/15/0185; 22.3.2011, 2008/21/0428).

Bezogen auf diesen Fall: Wo soll im Sicherstellungsauftrag vom 12.1.2017 Platz für einen (welchen?) Verdacht sein, wenn selbst der 21 Monate später ergangene: BP-Bericht vom 30.10.2018 frei von schlüssigen Beweisen, konkreten und nachvollziehbaren Tatsachenkonstatierungen, Sachverhalten ist?

9.2. Selbst wenn der behauptete Verdacht doch vorgelegen wäre (bereits das ist ausgeschlossen), ist für die Behörde damit noch rein gar nichts gewonnen: Der Besteuerung sind ausnahmslos reale, nicht davon abweichende, alternativ mögliche – eben fiktive – Sachverhalte zugrunde zu legen (zB VwGH 12.1.1993, 88/14/0077-00795 19.10.1999, 94/14/0048; 3071002, 2001/14/0105; 25.2.2003, 99/14/0340; 21.10.2004, 2000/13/0136). Ein Verdacht ist als minderer Grad von Wahrscheinlichkeit noch lange kein Sachverhalt.

9.3. Es kann nur mit Staunen- ja Entsetzen - zur Kenntnis genommen werden, die Tätigkeit der "****AS****" als „unlauter“ hinstellen. Zum einen hat sie selbst nach Ansicht der Behörde Umsätze zwischen € 4 und 8 Mio mit steigender Tendenz erwirtschaftet und dabei untergeordnet (zu 20%) mit eigenem Personal gearbeitet, Großteils (zu 80%) jedoch auf Fremdleister zurückgegriffen. Zum anderen sei die simple Kontrollfrage gestellt, ob es diesem Fall "****AS****" auch dann gäbe, wenn die beanstandeten Fremdleister ihren steuerlichen Zahlungspflichten in der gebotener Weise nachgekommen wären. Eben.

9.4. Die letzten beiden Sätze des zitierten Textes stehen zueinander in unlösbarem Widerspruch, weil unterschiedlich hohe Beträge an "****AS****" zurückgeflossen sein sollen. Das ist aber nicht der springende Punkt: Weitaus fataler ist es, wenn die sehr ermittlungsfrei agierende Prüferin ohne Kenntnis der damaligen Gegebenheiten bei "****AS****" aus freien Stücken behauptet, sie - die GmbH - hätte mit den an sie zurückgeflossenen Geldern entweder das eigene Personal „schwarz“ bezahlt oder Schwarzarbeiter entlohnt. Im Klartext: Die Prüferin (und mit ihr das Finanzamt als Ganzes) hat aufgrund ihrer fundierten Ahnungslosigkeit auf Tatsachenebene „****AS****“ in die Insolvenz getrieben.

10. Nachstehende Textstelle auf Seite 9 ganz unten kann nicht so gemeint sein, wie sie sich liest. Sie lautet:

„Kapitalertragsteuer:

Die Neurückflüsse (=rückgeflossener Betrag) sind dem Gesellschaftsvermögen des geprüften Unternehmens ohne wirtschaftlichen Anlass entzogen worden. Der Abfluss der Beträge an die Gesellschafter stellt eine verdeckte Ausschüttung dar.“

"****AS****" ist mit Sicherheit die allererste Gesellschaft auf dieser Welt, bei der Einnahmen das Gesellschaftsvermögen schmälern (anstatt es zu erhöhen).

11. Es ist angesichts der fundierten Uninformiertheit auf Behördenseite über die historische und nunmehr zu beurteilende Sachlage mutig iS von unvertretbar, wenn auf Seite 12 ganz oben "****AS****" für sie handelnden Personen Hinterziehung unterstellt wird (§ 33 FinStrG). Faktum ist: Die Prüferin kann aus Eigenem auf Tatsachenebene nicht beurteilen,

- mit welchem Personal "****AS****" die Aufträge durchgeführt hat: mit Bauarbeitern der Sub-GmbHs oder mit eigenen Schwarzarbeitern;

- welche Arbeitskraft der Fremdleister bis zur behaupteten Auslagerung in Billigfirmen im Personalstand der "****AS****" geführt worden ist bzw wie lange;

- warum "****AS****" Teile des eigenen Personals in rund zwanzig GmbHs anstatt auf eine einzige oder einige wenige ausgelagert und solcherart das Entdeckungsrisiko massiv erhöht hat;

- wie dieses „Auffallen wollen um jeden Preis“ mit der Behauptung im angefochtenen Bescheid in Einklang zu bringen ist, dass "****AS****" „unauffällig“ bleiben wollte (Seite 10 ganz unten; arg „dem Finanzamt gegenüber unauffällig bleiben“). Für uns ist das ein unlösbarer Widerspruch in sich, der ein weiteres Mal zeigt, dass der angefochtene Bescheid aus bloßen Behauptungen ohne schlüssigen Beweis besteht;

- wer zu "****AS****" in steuerlichen Dienstverhältnissen gestanden ist (vgl § 47 Abs 2 EStG 1988): das Personal der Subfirmen oder die eigenen Schwarzarbeiter.

Das sachverhaltsbezogene Nichtwissen der Behörde ist evident. Zum Vergleich sei an das zu einem Sicherstellungsauftrag ergangene Erkenntnis VwGH vom 28.2.2014, 2013/16/0053, erinnert:

„Erst wenn die Behörde ein genaues Bild über die tatsächliche Abwicklung hat, kann ein Urteil über die Abgabepflicht, insb. zur Frage der Person des Steuerschuldners gebildet werden. So ist es dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen, [...]

Davon ist selbst der knapp zwei Jahre später ergangene BP-Bericht vom 30.10.2018 meterweit entfernt, vom hier gegenständlichen Sicherstellungsauftrag erst gar nicht zu reden. Er ist in seiner Gesamtheit aufhebungsreif.“

Mit Vorlagebericht vom 15. Mai 2020 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht mit folgender Stellungnahme zur Entscheidung vor:

„Sachverhalt:

*Verfahrensablauf betreffend Sicherstellungsauftrag ***AS***:*

12.01.2017: Erlassung eines Sicherstellungsauftrages im laufenden BP-Verfahren wegen Gefährdung der Einbringung

*20.01.2017: Niederschrift mit ***GF-AS*** (HR-GF) im laufenden BP-Verfahren u.a. zur Gefährdung der Einbringung*

23.01.2017: Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag

****Datum1***: Eröffnung eines Sanierungsverfahrens ohne Eigenverwaltung*

****Datum2***: Umwandlung in ein Konkursverfahren*

*Ab September 2017: zusätzliche Vertretung durch die Rechtsanwaltskanzlei ***RA***, Beginn einer verbundenen Betriebsprüfung des HR-GF ***GF-AS***, diverse Besprechungen mit dem*

*Stb. ***Stb1*** (Kanzlei ***F***), RA Mag. ***RA***, MV ***M***, Aufforderungen zur Vorlage aller inländischen Bankkonten, umfangreiche Prüfungshandlungen*

19.09.2018: Schlussbesprechung

30.10.2018: Abweisende Beschwerdevorentscheidung betreffend Sicherstellungsauftrag

26.11.2018: Vorlageantrag

07.02.2019: Ergänzung der Beschwerdeschrift vom 07.02.2019 durch Dr. Michael Kotschnigg.

*Die beschwerdeführende GmbH (idF.BF) war in der Baubranche tätig und führte Trockenbauarbeiten für Generalunternehmer (u.a. ***Firma27***, ***Firma26***, etc.) aus.*

Die BF erklärte jährliche Umsätze aus Bauprojekten (Wohnhausanlagen, Bürogebäude, etc.) in Höhe zwischen 4 und 8 Mio. Euro, Tendenz steigend.

Im Zuge des 2016 begonnenen Außenprüfungsverfahrens kam hervor, dass sich die BF neben eigenen, gemeldeten Arbeitnehmern zahlreicher vorgeblicher Subunternehmer bediente und hohe Beträge für Fremdleistungen als Betriebsausgaben geltend machte.

Die BF überwies monatlich auf Grund einer Gesamtrechnung über die am Bauvorhaben in diesem Monat vorgeblich geleisteten Arbeiten den jeweils verrechneten Betrag auf das angegebene Bankkonto.

Die vorgeblich in Anspruch genommen Subunternehmen waren in der Regel nur einige Monate für das geprüfte Unternehmen tätig und gingen kurz nach "Auftragserfüllung" in Konkurs.

Erhebungen seitens der Betriebsprüfung und der GPLA haben ergeben, dass es sich beim Großteil der Subfirmen um malversiv tätige Konstrukte handelte, die als „rechnungsausstellende Scheinfirmen“ bald nach der "Auftragserfüllung" an das geprüfte Unternehmen in Konkurs gingen und das Bild von typischen Betrugsfirmen/Scheinfirmen erfüllten. Bei den eingetragenen Geschäftsführern handelt es sich um ausländische Staatsangehörige oder mit gefälschten Dokumenten ausgestattete Personen, die spätestens bei Konkurseröffnung nicht mehr greifbar waren.

Aufgrund der zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages vorliegenden Kenntnisse lagen für die Behörde gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung der Abgabensprüche in der im SIA angeführten Höhe vor und waren die Bemessungsgrundlagen daher wie im bekämpften Bescheid dargestellt zu berechnen bzw. teilweise zu schätzen.

Da nach der Einkommens - und Vermögenslage der BF zu befürchten war, dass die Abgabeneinbringung nur bei raschem Zugriff der Behörde voraussichtlich gesichert erschien, war als Sofortmaßnahme der bekämpfte Bescheid zu erlassen.

Im Sicherstellungsauftrag findet sich eine Aufstellung mit Angaben zu sämtlichen Subfirmen, sowie eine Darstellung der vom Finanzamt vorgenommenen Berechnung der sicherzustellenden Abgaben.

Beweismittel:

vorgelegte Unterlagen. Auf die umfangreiche Unterlagen Vorlage auf elektronischem Weg zur Vorlage der Beschwerde gegen die Umsatz- und Körperschaftssteuerbescheide 2012-2015 zur gleichen Steuernummer wird hingewiesen, ggf. können diese dem Bundesfinanzgericht auch mittels USB-Stick zur Verfügung gestellt werden.

Stellungnahme:

Stellungnahme des Finanzamtes zu

*1) Vorlageantrag vom 26.11.2018, eingebracht von Stb. ***Stb1***, Kzl. ***F***,*

2) Ergänzung der Beschwerdeschrift vom 07.02.2019, eingebracht von Stb. Dr. Michael Kotschnigg.

Ad 1) Im Vorlageantrag wird in der Begründung mit einem Satz auf die beantragten Änderungen in der Beschwerde vom 23.01.2017 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 12.01.2017 verwiesen. Da in diesem Schriftsatz keine Neuerungen hervorgekommen sind, wird auf die umfangreiche Begründung in der Beschwerde vorentscheidung vom 30.10.2018 verwiesen.

Ad 2) Die Ergänzung der Beschwerdeschrift vom 07.02.2019, eingebracht gegen den Sicherstellungsauftrag vom 23.01.2017 bringt hinsichtlich des verfahrensgegenständlichen Sachverhaltes nichts Neues gegenüber den bereits während des Verfahrens vorhandenen Informationen vor. Es wird daher von den Feststellungen der Außenprüfung zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages ausgegangen und auf Punkt 1 bis Punkt 4 in der Beschwerde vorentscheidung betreffend Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag verwiesen.

Die 43 seitige Ergänzung der Beschwerdeschrift kann im Wesentlichen wie folgt zusammengefasst werden:

2.1. vor Haftungsinanspruchnahme sei eine Erfassung im Sicherstellungsauftrag unzulässig.

2.2. Der Sicherstellungsauftrag sei dem Grund und der Höhe nach falsch.

Die Abgabenbehörde habe keinerlei Beweise erbracht, dass sie den strittigen Subaufwand in dieser Weise (60% eigener Lohnaufwand und 40% Rückfluss mit Wertung als vgA) werten könne.

ad.2.1. zur mangelnden Haftungsanspruchnahme:

Sicherstellungsaufträge können auch nach Fälligkeit der betreffenden Selbstbemessungsabgaben ergehen, wenn diese Abgaben noch nicht vollstreckbar sind, wie z.B. vor Erlassung des Lohnsteuerhaftungsbescheides oder vor Ergehen eines Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides (siehe Ritz, BAO Komm., 6. Aufl., § 232 BAO Tz. 4).

Ergeben sich aus abgabenbehördlichen Prüfungen von Selbstbemessungsabgaben Nachforderungen, so besteht gegebenenfalls die Möglichkeit, trotz in der Vergangenheit liegender Fälligkeit vor Bescheiderteilung mit Sicherstellungsauftrag vorzugehen, weil die Vollstreckbarkeit noch nicht eingetreten ist.

ad.2.2. zum Vorwurf, der Sicherstellungsauftrag sei dem Grund und der Höhe nach falsch:

Ein Sicherstellungsauftrag ist kein abschließender Sachbescheid, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme, aus deren Natur sich ergibt, dass die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld (somit ein entsprechend ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren) für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich ist (VwGH 7.2.1990, 89/13/0047- siehe auch Ritz, Komm. BAO, 6. Aufl., § 232 Tz.8), zumal er dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zu der Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgaben gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grund nach entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegen sind (VwGH 27.8.1998, 98/13/0062).

Der Sachverhalt war von der Behörde nach der ihr zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages vorliegenden Kenntnis zu würdigen.

Die Erbringung von lückenlosen Beweisen, wie in der Beschwerdeschrift oftmals postuliert, ist im Abgabenverfahren keine Bedingung dafür, Feststellungen zu treffen. Vielmehr hat die Behörde an dem Punkt, wo die Grenze ihrer Ermittlungsmöglichkeiten liegt, jene Schlussfolgerungen zu treffen und der Besteuerung zugrunde zu legen, die nach dem Gesamtbild die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB

VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132).

Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht „im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn“ nachweisen (VwGH 23.2.1994, 92/15/0159).

Dies gilt im Abgabenverfahren und umso mehr im Rahmen der „Sofortmaßnahme“ Sicherstellungsauftrag.

*Der Gesellschafter-Geschäftsführer, ***GF-AS***, kannte als jahrzehntelanger Profi der Baubranche dieses Metier mit all seinen Risiken und häufigen Betrugsszenarien. Die Malversationen in der Baubranche sind ein stets präsent Thema in allen Medien.*

Auf Grund der bis zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages vorliegenden Kenntnisse seitens der Abgabenbehörde ergab sich zum damaligen Zeitpunkt für die Behörde als wahrscheinlichste Annahme, dass sich die BF diverser Firmenmäntel bediente, um so im Zusammenspiel mit diesen durch geringere Preise Wettbewerbsvorteile zu lukrieren, die nur mittels Kürzung von Lohnabgaben möglich waren und gleichzeitig steuerfreie Einkommensteile aus dem Rückfluss immer noch zu hoch fakturierter Leistungen zu erzielen. Dies war zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages auf Grund der Würdigung aller zur Verfügung stehender Unterlagen und Angaben aus dem geprüften Unternehmen diejenige Schlussfolgerung für die Abgabenbehörde, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich hatte.

Zur Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung:

Dem Aktivvermögen der GmbH, welches der GmbH allerdings nicht entzogen werden konnte, ohne damit gleichzeitig deren Geschäftsgrundlage zu entziehen, standen zum Zeitpunkt der Erlassung des SIA hohe Verbindlichkeiten gegenüber.

Weiters war sowohl die Gefahr einer Vermögensverschiebung ins Ausland als auch des drohenden Insolvenzverfahrens gegeben.

*Die Eröffnung des Sanierungsverfahrens ohne Eigenverwaltung am ***Datum1***, Umwandlung in ein Konkursverfahren mit ***Datum2*** und Auflösung der Gesellschaft zeigt, dass die Annahme einer Gefährdung der Einbringung infolge Insolvenz realistisch war.*

Festgehalten wird jedoch, dass sich aufgrund der mittlerweile abgeschlossenen Betriebsprüfung (BP-Bericht vom 30.10.2018) und der daraufhin erlassenen Wiederaufnahme- und Abgabenbescheide tatsächlich teilweise noch höhere Abgabennachforderungen ergeben haben, als dem bekämpften Bescheid zugrunde liegen.

Um Wiederholungen zu vermeiden, wird auf die ausführlichen Begründungen im bekämpften Bescheid sowie in der Beschwerdeentscheidung verwiesen.

Es wird beantragt, die Beschwerde abzuweisen.“

Hierauf erstattete Mag. Kotschnigg für den Masseverwalter der AS mit Schriftsatz vom 25. Juni 2020 zum Vorlagebericht des Finanzamtes folgende Gegenäußerung:

„[...] ich erstatte für RA./***MV*** als Insolvenzverwalter der ***AS*** zum Vorlagebericht des Finanzamtes vom 15.5.2020 iS Sicherstellungsauftrag (§ 232 BAO) nachstehende Gegenäußerung:

1. Der Vorlagebericht enthält erwartungsgemäß nichts Neues. Solcherart erscheint ein Pauschalverweis auf unser gesamtes bisher erstattetes Vorbringen bis hin zur Gegenäußerung zum Vorlagebericht im Hauptverfahren (Jahressteuern) ausreichend.

2. Ergänzend ist nur mehr Folgendes zu sagen:

2.1. Die Kernaussage des zu einem Sicherstellungsauftrag ergangenen Erkenntnisses des VwGH vom 28.2.2014, 2013/16/0053, lautet:

„Die oben wiedergegebene Begründung des im vorliegenden Fall angefochtenen Bescheides lässt nicht eindeutig erkennen, vom welchem Sachverhalt die belangte Behörde ausgegangen ist, und entspricht daher den beschriebenen Anforderungen an eine Bescheidbegründung nicht. [...]. Erst wenn die Behörde ein genaues Bild über die tatsächliche Abwicklung [...] geschildert hat, kann ein Urteil über die Abgabepflicht, insb. zur Frage der Person des Steuerschuldners gebildet werden. So ist dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen, [...].“

Das trifft auch hier den Punkt: Jede einzelne Erledigung des Finanzamtes bis hin zu diesem Vorlagebericht erschöpft sich in bloßen Bekundungen von Prüfer-/Behördenseite, die über die Behauptungsebene nicht hinausgehen. Erforderlich gewesen wären jedoch - auch hier - schlüssige Beweise samt konkreten und nachprüfbaren Tatsachenkonstatierungen, die es aber nicht gibt.

2.2. Der Vorlagebericht (und mit ihm das Finanzamt als Ganzes) erweckt den nicht unproblematischen Eindruck, als gäbe es die wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 21 Abs 1 BAO nicht.

Es gibt sie aber doch und hat der VwGH in seinem sehr überzeugenden Erkenntnis vom 11.8.1993, 91/13/0005, VwSlg 6801/F, folgende Klarstellung getroffen (doch erfolgt die

optische Hervorhebung durch Fettdruck durch mich, den Verfasser dieses Schreibens. Das gilt ohne gegenteiligen Hinweis auch für alle weiteren Zitate):

„Die im § 21 Abs 1 BAO normierte Beweiswürdigungsregel ist nicht als fiskalisch orientiertes Instrument aufzufassen, sondern **verhält die Abgabenbehörde dazu, bei Wahrnehmung ihrer Verpflichtung, die für die Besteuerung maßgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln**, auf das tatsächliche Geschehen abzustellen, gleichgültig, ob dieser zwingend gebotene Durchgriff fiskalisch günstig oder ungünstig ist, und gleichgültig, ob durch die gewählte, dem Tatsächlichen nicht entsprechende formale Gestaltung Abgabenersparnisse beabsichtigt waren oder nicht (Hinweis Stoll, BAO-Handbuch, Seite 50).“

§ 21 Abs. 1 BAO verlangt den Durchgriff auf das wirtschaftliche Substrat und solcherart ein Mehr an Ermittlungstätigkeit. Aufzubereiten ist also nicht irgendein, sondern der steuerrelevante - das ist der zur steuerlichen Beurteilung notwendige (vgl VwGH 25.9.2001, 2001/14/0066; 15.9.2016, Ra 2016/15/0049) - Sachverhalt.

Bezogen auf diesen Fall: Selbst wenn man dem Finanzamt darin zustimmen könnte, dass die beanstandeten Subfirmen steuerlich unzuverlässig gewesen seien (bereits das entzieht sich unser aller Wissen und Urteil), ist damit für die beiden Kernfragen noch wenig bis rein gar nichts gewonnen.

Sie lauten:

- Worin haben die (behaupteten) Malversationen der beanstandeten Fremdleister bestanden:

im Vorbeischleusen der erzielten Leistungserlöse am Fiskus, in Ausstellen von Deckungs-/Scheinrechnungen oder in einem Mix aus beidem?

- Welche objektiven Umstände iS von schlüssigen Beweisen gibt es dafür, dass die beanstandeten Subfirmen auch bei "****AS****" malversiv agiert hätten?

Die Antwort ergibt sich von selbst: Das Finanzamt steht angesichts seiner methodisch grundlegend verfehlten Herangehensweise an diesen Fall auf der Beweis- und der Tatsachenebene mit absolut leeren Händen da: Die Behörde kann aus Eigenem weder beurteilen, was sich bei ***Firma7 & Co*** seinerzeit zugetragen hat, noch ist sie von einem schlüssigen Nachweis zu auch nur einem einzigen Schwarzarbeiter von "****AS****" meterweit entfernt.

2.3. Die Unvertretbarkeit der Herangehensweise an diesen Fall zeigt sich gerade unter beweistechnischem Aspekt. Dazu zwei ausgewählte Beispiele für viele zur Illustration:

Unzulässiger Einsatz "geheimer" Beweise. Auch dazu sei auf das Parallelverfahren in der Hauptsache verwiesen. Das Ergebnis liegt auf der Hand: Das zu ***Firma7 & Co*** gewonnene Material ist der "****AS****"-Seite nicht zugänglich und solcherart - auch hier - unvertretbar.

Kontrollmaterial endet an der Außengrenze. Die zu den beanstandeten Subfirmen erlangten Belege, Erkenntnisse, Informationen, Unterlagen sind der Kategorie "Kontrollmaterial" zuzurechnen. Es versteht sich von selbst (und ist außerhalb der Baubranche auch allgemein üblich), es beim Betroffenen auf dessen Relevanz hin zu untersuchen. Eine solche Verprobung gibt es hier aber nicht, weil die Arbeit der Prüferin bereits dort geendet hat, wo sie möglicherweise erst beginnen hätte müssen. Gemeint ist die Außengrenze von ***Firma7 & Co*** und solcherart die Schnittstelle zwischen dem Fremdleister und "****AS****".

2.4. Auch auf die Gefahr hin, ein weiteres Mal dem Vorwurf der Polemik ausgesetzt zu sein:

Die Arbeit des Finanzamtes ist von Uninformiertheit als logische Folge von Beweislosigkeit pur geprägt. Im Klartext: Das Finanzamt

- ist mangels zeitnaher AP bei den beanstandeten Subfirmen objektiv außer Stande, zuverlässig zu beurteilen, was sich dort seinerzeit zugetragen hat;
- ist mangels ordnungsgemäßer Ermittlungstätigkeit zu "****AS****" von einer Antwort auf die Frage, wie - mit welchen Personen und Gesellschaften - sie ihre Leistungen am Markt erbracht hat, meterweit entfernt;
- ist mangels objektiver Umstände bzw schlüssiger Beweise zu auch nur einem einzigen Schwarzarbeiter von "****AS****" von der historischen und nunmehr zu beurteilenden Sachlage zu 100 % uninformiert.

Stattdessen erschöpft sich auch der hiesige Vorlagebericht in einer Beschreibung von ***Firma7 & Co*** als kurzlebige Vehikel in ausländischer Hand, die es auf Steuer- und Sozialbetrug abgesehen hätten, bevor sie sich nach kurzer Zeit konkursbedingt "in Luft aufgelöst" haben. Selbst wenn diese Beschreibung zutrifft, ist sie schon deshalb ziemlich nichtssagend und für Besteuerungszwecke völlig ungeeignet, weil "****AS****" dabei mit keiner Silbe vorkommt. Es bleibt dabei: Weniger an Beweis und Information als hier ist kaum mehr möglich.“

Mit Eingabe vom 11. März 2021 übermittelte der steuerliche Vertreter der Bf. ein vom BFG eingeholtes Gerichtsgutachten des SV DI Dr. ***SV*** vom 29.1.2021 zum Sorgfaltsmaßstab bei der Prüfung von Subunternehmern (in der Baubranche).

Ergänzend wurde darauf hingewiesen, dass in der Folge noch ein ergänzendes Vorbringen, aufgeteilt auf zwei Teile, eingebracht werde.

Das Vorbringen umfasse bei ausgewählten Subfirmen jene Unterlagen, die vor bzw. bei Aufnahme der Geschäftsbeziehung eingeholt worden seien. Dazu würden noch - sofern erforderlich – HFU-Abfragen, die - wie in der Baubranche schon zum eigenen Selbstschutz Standard - vor jeder Auszahlung eingeholt worden seien, kommen

Inhalt des Gutachtens:

„(..) 3. Befund

3.1 Unternehmensgröße der Beschwerdeführerin

Ein wesentliches Kriterium für den üblichen Sorgfaltsmaßstab von Generalunternehmern bei der Überprüfung von Subunternehmern ist die Unternehmensgröße. Dabei kommt es vor allem auf die Anzahl der Mitarbeiter und hier insbesondere auf die Anzahl der Angestellten an. Gemäß Email des Gerichts an den SV vom 13.1.2021 hatte die (Text geschwärzt) im Jahr 2012 insgesamt 125 Mitarbeiter, davon 16 Angestellte und 109 Arbeiter. Im Jahr 2013 beschäftigte sie 33 Mitarbeiter, davon 22 Angestellte und 11 Arbeiter.

Bei der (Text geschwärzt) handelte es sich in den Jahren 2012 und 2013 um ein mittelständisches Bauunternehmen.

3.2 Auftragsvolumen der Subunternehmerleistungen

Ein weiteres wesentliches Kriterium für den üblichen Sorgfaltsmaßstab von Generalunternehmern bei der Überprüfung von Subunternehmern ist das Auftragsvolumen der Subunternehmerleistungen. Im Rahmen von größeren Bauprojekten werden kleinste Subunternehmerleistungen üblicherweise anders administriert als beachtliche Auftragsvolumina. Gemäß Beilage 1 zum Prüfbericht des Finanzamts wurden Subunternehmerbeauftragungen an 5 verschiedene Unternehmen untersucht. Jedes dieser Unternehmen soll im Zeitraum 2012 und 2013 Leistungen zwischen 117.968 EUR und 760.632 EUR ausgeführt und abgerechnet haben.

Alle fünf Auftragsvolumina der zu prüfenden Subunternehmerleistungen übersteigen das Niveau von Kleinstaufträgen bei Weitem und sind für die Administration der Bauabwicklung durch ein sorgfältiges Bauunternehmen jedenfalls beachtlich.

Schriftliche Werkverträge sollten aufgrund der Auftragsvolumina vorliegen.

4. Gutachten

Die üblichen Überprüfungen von Subunternehmern, die von sorgfältigen mittelständischen Bauunternehmen in den Jahren 2012 und 2013 für beachtliche Auftragsvolumina durchgeführt wurden, sind folgende:

4.1 Vor der Beauftragung eines Subunternehmers

4.1.1 Firmenbuchauszug

Mittels Auszug aus dem Firmenbuch kontrollierte das sorgfältige Bauunternehmen den korrekten Firmenwortlaut und sonstige wesentliche Eintragungen und stellte die zeichnungsberechtigten Vertreter des Subunternehmers fest. Der Firmenbuchauszug wurde üblicherweise zum Akt genommen.

Danach prüfte der Generalunternehmer die Befugnis, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und die berufliche Zuverlässigkeit des Subunternehmers.

4.1.2 Befugnis

Üblicherweise kontrollierte der sorgfältige Generalunternehmer die aufrechte gewerberechtliche Befugnis zur Ausführung der durchzuführenden Leistungen. Als formaler Nachweis wurde ein aktueller Auszug aus dem Gewerberegister geprüft (bei Unternehmen mit Sitz im Ausland die Bestätigung des Bundesministeriums für Wirtschaft, Familie und Jugend) und das entsprechende Dokument zum Akt genommen.

4.1 .3 Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit

Falls der sorgfältige Generalunternehmer die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Subunternehmers nicht kannte, griff er auf eventuell vorhandene Unternehmensbroschüren zurück oder suchte auf der Webseite des Subunternehmers nach passenden Referenzprojekten und der Anzahl der Mitarbeiter.

Mittelständische Bauunternehmen haben 2012 und 2013 nur selten Bonitätsauskünfte (z.B. KSV-Rating, Bankauskünfte oder Abfrage beim ANKÖ - Auftragnehmerkataster Österreich) eingeholt. Zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Subunternehmer wurde damals von mittelständischen Bauunternehmen üblicherweise wenig dokumentiert.

4.1.4 Berufliche Zuverlässigkeit

Die berufliche Zuverlässigkeit prüfte der sorgfältige Generalunternehmer 2012 und 2013 durch eine Abfrage bei der Sozialversicherung, ob der Subunternehmer auf der HFU-Liste (= Gesamtliste der haftungsfreistellenden Unternehmen) geführt wurde. Ein Ausdruck der Abfrage der HFU-Liste wurde üblicherweise zum Akt genommen, falls der Subunternehmer eingetragen war.

Die Eintragung des Subunternehmers in dieser Liste stellte den Generalunternehmer von seiner Haftung für Beiträge und Abgaben aus Arbeitsverhältnissen von Subunternehmern frei. Wurde der Subunternehmer nicht auf der HFU-Liste geführt, konnte sich der Generalunternehmer durch Überweisung von 25% (20% Sozialversicherungsbeiträge und 5% Lohnabgaben) des zu leistenden Werklohnes an das Dienstleistungszentrum der Wiener Gebietskrankenkasse (heute: ÖGK) gleichzeitig mit der Bezahlung des restlichen Werklohnes an den Subunternehmer aus der Haftung befreien.

2012 und 2013 haben sich nach den Erfahrungen des Sachverständigen einige mittelständische Bauunternehmen anstelle des automatischen Werklohnabzuges von 25%, falls der Subunternehmer nicht auf der HFU-Liste geführt war, mit Unbedenklichkeitsbestätigungen von Sozialversicherungsanstalten und Finanzämtern zufrieden gegeben. Dadurch haben sie sich aber nicht von der Generalunternehmerhaftung befreit.

4.2 Bei der Beauftragung und Auftragsabwicklung

4.2.1 Lichtbildausweis des/der Zeichnungsberechtigten

Bei der Unterzeichnung des Werkvertrages kontrollierte der sorgfältige Generalunternehmer den amtlichen Lichtbildausweis des/der Zeichnungsberechtigten und legte die Ausweiskopien gemeinsam mit dem Werkvertrag zum Akt.

4.2.2 Anmeldung von Mitarbeitern

2012 und 2013 wurden Anmeldungen der einzelnen Mitarbeiter des Subunternehmers bei der Sozialversicherung (und im Falle eines Drittstaatsangehörigen die Aufenthaltserlaubnis und die Arbeitsbewilligung) vom mittelständischen Generalunternehmer üblicherweise nur beim erstmaligen Einsatz kontrolliert und gemeinsam mit einer Ausweiskopie dokumentiert. Laufend wiederkehrende Kontrollen der sozialversicherungsrechtlichen Anmeldung während der gesamten Bauzeit waren damals nicht üblich. Täglich wurde üblicherweise nur die gesamte Mannanzahl eines Subunternehmers auf den Bautagesberichten dokumentiert.

4.2.3 Rechnungsprüfung

Bei der Rechnungsprüfung wurden 2012 und 2013 vom mittelständischen Bauunternehmen zwar die formalen Anforderungen an die Rechnungslegung geprüft, inhaltlich wurde aber oft auf die Prüfung der Richtigkeit der UID-Nummer verzichtet. Ebenso wenig wurde damals bei der Überweisung des Werklohnes nochmals die Eintragung in die HFU-Liste geprüft.

5. Zusammenfassung

Im Gutachten stellt der Sachverständige den Sorgfaltsmaßstab eines mittelständischen Bauunternehmens bei der Prüfung eines Subunternehmers in den Jahren 2012 und 2013 vor

der Beauftragung (Befugnis, wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, berufliche Zuverlässigkeit) und während der Bauausführung (Lichtbildausweise, Anmeldung von Mitarbeitern, Rechnungsprüfung) dar. Zu den gegenständlichen Subunternehmerleistungen sollten damals zumindest folgende Dokumente abgelegt worden sein:

- Auszug aus dem Firmenbuch
- Auszug aus dem Gewerberegister (zusätzlich die Bestätigung des BM W,J.F bei ausländ. Unternehmen)
- Ausdruck der HFU-Liste
- Werkvertrag
- Lichtbildausweise der Unterzeichnenden und eingesetzter Arbeiter
- Anmeldungen zur Sozialversicherung der eingesetzten Arbeiter (zusätzlich die Aufenthalts- und Arbeitsgenehmigung bei Ausländern)
- Rechnungen, Schriftverkehr

Zusätzlich könnten Nachweise aus der Baustellendokumentation (Bautagesberichte, Fotos etc.) vorgelegt werden.“

Mit Schriftsatz vom 31. März 2021 brachte der steuerliche Vertreter ein ergänzendes Vorbringen ein:

„I. Beweis- und Feststellungslosigkeit

Bloßes Durchlesen des angefochtenen Bescheids genügt, um dessen Freiheit von schlüssigen Beweisen samt konkreten und nachprüfbaren Tatsachenkonstatierungen zu erkennen. Trotzdem soll dieser Nachweis im Folgenden durch Gegenüberstellung der Judikatur des VwGH (Soll-Zustand) und ausgewählter Textstellen erbracht werden (Ist-Zustand). Dazu im Einzelnen:

a) Soll-Zustand:

Die Anforderungen des VwGH an die Begründung eines Sicherstellungsauftrages

1. Die Kernaussage der Leitentscheidung zu den Anforderungen an die Begründung einer steuerlichen Erledigung vom 28.5.1997, 94/13/0200 (sie gilt gemäß § 93 Abs 3 lit a BAO auch für erstinstanzliche Bescheide) lautet (doch erfolgt die optische Hervorhebung durch Fettdruck durch mich, den Verfasser dieses Schreibens. Das gilt ohne gegenteiligen Hinweis auch für alle weiteren Zitate):

„Von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides im Sinne ihrer Eignung, dem VwGH die ihm aufgetragene Gesetzmäßigkeitskontrolle zu ermöglichen, ist die zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes. Mit dieser ist nicht etwa die Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens, einschließlich des Vorbringen des Abgpfl und der Bekundungen von Prüfungsorganen gemeint. Ebenso wenig ist damit die Wiedergabe des Inhaltes von Aussagen, Urkunden oder ggf SV-Gutachten gemeint. Gemeint ist mit der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung als dem zentralen Begründungselement eines Bescheides die Anführung jenes Sachverhaltes, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt [... ..].“

bzw.

“Das der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung methodisch folgende Begründungselement eines Bescheides hat in der Darstellung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung zu bestehen. In den zu diesem Punkt der Bescheidbegründung zu treffenden Ausführungen sind, auf das Vorbringen eines Abgpfl im Verwaltungsverfahren beider Instanzen sachverhaltsbezogen im Einzelnen eingehend, jene Erwägungen der Behörde darzustellen, welche sie bewogen, einen anderen als den vom Abgpfl behaupteten Sachverhalt als erwiesen anzunehmen, und aus welchen Gründen sich die Behörde im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung dazu veranlasst sah, im Falle des Vorliegens widerstreitender Beweisergebnisse gerade den von ihr angenommenen und nicht einen durch Beweisergebnisse auch als denkmöglich erscheinenden Sachverhalt als erwiesen anzunehmen.“

2. Das zu einem Sicherstellungsauftrag für Mineralölsteuer ergangene Erkenntnis vom 28.2.2014, 2013/16/0053, übersetzt diesen Befund für solche Bescheide. Dessen Kernaussage lautet:

“Die oben wiedergegebene Begründung des im vorliegenden Fall angefochtenen Bescheides lässt nicht eindeutig erkennen, von welchem Sachverhalt die belangte Behörde ausgegangen ist, und entspricht daher den beschriebenen Anforderungen an eine Bescheidbegründung nicht. [...]. Erst wenn die Behörde ein genaues Bild über die tatsächliche Abwicklung [...] geschildert hat, kann ein Urteil über die Abgabepflicht, insb. zur Frage der Person des Steuerschuldners gebildet werden. So ist dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen, [... ..].“

Diese Entscheidung enthält zwei weitere aufschlussreiche Passagen, auf die noch näher zurückzukommen ist. Zunächst heißt es den kurz vor dem Erwägungsteil:

„In den nachfolgenden mehrseitigen Ausführen des angefochtenen Bescheides, im Gemisch aus Sachverhaltselementen, rechtlichen Überlegungen und der Beweiswürdigung

zuordenbaren Entgegnungen auf Vorbringen der Bf. im Verwaltungsverfahren findet sich folgende Wendung: [...]."

bzw sodann ziemlich am Ende:

"Zur Klarstellung sei bemerkt, dass die Aussage im angefochtenen Bescheid, die Bf. habe die in Rede stehende Ware "erstmals abgegeben" eine rechtliche Beurteilung und keine Sachverhaltsdarstellung bildet."

Eine außersteuerliche Judikaturlinie meint mit geradezu lehrbuchhaften Worten Dasselbe (für viele: VwGH 4.9.2013, 2013/08/0113; 8.9.2010, Ra 2016/11/0081, VwSlg 19.438/A Rz 31): Die Kernaussage lautet:

„31 [...]. Die Begründung einer Entscheidung eines VwG hat auf dem Boden des § 29 VwGVG 2014 mit Blick auf § 17 leg cit den Anforderungen zu entsprechen, die in der Rechtsprechung des VwGH zu den §§ 58 und 60 AVG entwickelt wurden Nach dieser Rechtsprechung bestehen die drei logisch aufeinander aufbauenden und formal zu trennenden Elemente einer ordnungsgemäß begründeten verwaltungsgerichtlichen Entscheidung 1. in einer im Indikativ gehaltenen Tatsachenfeststellung, 2. In der Beweiswürdigung, 3. in der rechtlichen Beurteilung. Lässt eine Entscheidung die Trennung dieser Begründungselemente in einer Weise vermissen, dass die Rechtsverfolgung durch die Partei über die nachprüfende Kontrolle durch die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts maßgeblich beeinträchtigt wird, dann führt ein solcher Begründungsmangel zur Aufhebung der angefochtenen Entscheidung schon aus diesem Grund (vgl. Erkenntnis 18.2.2015, Ra 2014/03/0045)."

Diese Anforderungen gelten auch für einen Sicherstellungsauftrag, verbunden mit folgendem Zusatz: Fehlender Indikativ in Kombination mit Wendungen wie "Erhebungen [...] haben ergeben, dass [...]" (Seite 3 oben), "kommt die BP zum Schluss, das [...]" (Seite 3 Mitte) oder "auf Grund der bisherigen Ermittlungen besteht der begründete Verdacht, dass [...]" (Seite 8 unten) indiziert bloße Bekundung von Prüfer-/Behördenseite, die Behauptungs-/Vermutungsebene nicht hinausgeht.

3. Der (vorläufige) Schlusspunkt dieser Entwicklung wurde durch das Erkenntnis vom 8.10.2020, Ra 2020/13/0044, gesetzt. Die Kernaussage lautet (ähnlich bereits VwGH 20.2.1997, 95/15/0057, VwSlg 7162/F):

„28 Auch wenn ein Sicherstellungsauftrag kein abschließender Sachbescheid iS des § 183 Abs 4 BAO ist, so muss er dennoch in Ansehung der Verwirklichung des Tatbestandes, an den die Abgabepflicht geknüpft wird, eine schlüssige Begründung enthalten, warum die Abgabenbehörde (bzw. nunmehr auch das Verwaltungsgericht) den Tatbestand als verwirklicht ansieht (vgl. z.B. VwGH 22.3.1991, 90/13/0074; 4.6.2009, 2006/13/0143,

0144, VwSlg. 8451/F). Insbesondere muss die Begründung erkennen lassen, welcher konkrete Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde und welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung dafür maßgebend waren (vgl. z.B. VwGH 30.10.2001, 96/14/0170; 4.6.2008, 2005/13/0041; 28.2.2014, 2013/16/0053). Auf im Zeitpunkt der Entscheidung - auch des Verwaltungsgerichtes - vorliegende Tatsachen und Beweise ist Bedacht zu nehmen (vgl. VwGH 19.12.2013, 2012/15/0036, VwSlg. 8878/F).

b) Ist-Zustand:

Beweis- und Feststellungslosigkeit

1. Einleitender Überblick

Bloßes Durchlesen des angefochtenen Bescheids genügt, und zu erkennen, dass

- kein einziges Beweismittel explizit beim Namen genannt (keine Beweisaufnahmen) bzw sachgerecht bewertet worden ist (keine Beweiswürdigung);
- dort weder das steuerrelevante Geschehen noch ein "genaues Bild der tatsächlichen Abwicklung" - also rein gar nichts - geschildert wird (kein Sachverhalt);
- kein einziges der damaligen 58 BVH auch nur beiläufig erwähnt worden ist (./3);
- die Beschäftigung mit den beanstandeten Subfirmen über pauschale Bezeichnungen wie "malversiv tätige Konstrukte" (Seite 3 oben), "typische Betrugsfirmen/Scheinfirmen" (Seite 3 Mitte), "Firmenkonstrukte" (Seite 3 unten), "rechnungsausstellende Scheinfirmen" (Seite 3 ganz unten), "betrugsbehaftete Firmen" nicht hinausgeht (Seite 8 ganz oben).

Kurzum weniger an Beweis, Beweiswürdigung und Tatsachenkonstatierung als hier ist kaum mehr vorstellbar.

2. Alternativlosigkeit einer Kassation

Es kann nur mit Staunen zur Kenntnis genommen werden, dass das BFG eine meritorische Erledigung tendenziell zu Gunsten des Finanzamtes anstrebt anstatt die gebotene und längst überfällige Kassation zu verfügen; sonst läge uns der aufhebende Beschluss längst vor. Dazu im Einzelnen:

1. Die Kenntnis der Judikatur des VwGH zu § 278 Abs 1 BAO darf als bekannt vorausgesetzt werden, die hauseigene Spruchpraxis erst recht, und damit auch der Kassationsbeschluss vom 18.5.2018, RV/7100876/2018. Dessen Kernaussagen auf Seite 22 lauten:

"Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen ist der Beschwerdefall nicht entscheidungsreif. Bezogen auf den Zeitraum bis 2012 liegen keinerlei Unterlagen auf."

und so dann am Ende dieser Seite:

„Es wurde aufgezeigt, dass noch Ermittlungen erforderlich sind, um den entscheidungsrelevanten Sachverhalt festzustellen. Die Aufgabe, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind, ist in erster Linie von der Abgabenbehörde wahrzunehmen.

Da es im streitgegenständlichen Fall dazu käme, dass erstmals das BFG eine von der Abgabenbehörde vermutete Sachlage tatbestandsrelevant nahezu vollständig ermitteln und beurteilen müsste, würde es nicht die ihm zugedachte Kontrollfunktion, sondern die Aufgaben der Abgabenbehörden übernehmen. Eine solche Kompetenzverschiebung hat aber der Gesetzgeber mit § 278 Abs 1 lit b BAO nicht angedacht, der Verwaltungsgerichten eine Verpflichtung zu Sachverhaltsermittlungen im Interesse der Verwaltungsökonomie auferlegt.“

Dazu kommen noch weitere Kassationsbeschlüsse des BFG, die allesamt in dieselbe Richtung weisen.

Dazu einige beliebige Beispiele aus den letzten Jahren in chronologischer Reihenfolge:

„Die Aufgabe, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (§ 115 Abs. 1 BAO), kommt in erster Linie der Abgabenbehörde zu.

Der Gesetzgeber geht in der Bestimmung des § 278 Abs. 1 BAO erkennbar davon aus, dass eine Beweisaufnahme vor dem BFG nur mehr darin bestehen soll, notwendige Ergänzungen des (bisherigen) Ermittlungsverfahrens vorzunehmen.

Die Begründung eines Bescheides hat das Ergebnis eines behördlichen Ermittlungsverfahrens und die Beweiswürdigung nachvollziehbar wiederzugeben.“

(BFG Beschluss 21.12.2015, RV/5200051/2014)

bzw

„Wurde eine Beschwerde wegen Versäumung der Beschwerdefrist mittels Beschwerdevorentscheidung zurückgewiesen und stellt sich die Rechtswidrigkeit dieser Entscheidung heraus, dann kann die BVE im Wege des § 278 BAO aufgehoben und an das Finanzamt zurückverwiesen werden. Dies schon im Hinblick darauf, dass wegen der Zurückweisung der Beschwerde der entscheidungswesentliche Sachverhalt nicht ermittelt worden war.

Es überwiegen in einem derartigen Fall die Zweckmäßigkeitsgründe, die die Aufhebung rechtfertigen.“

(BFG Beschluss 22.3.2017, RV/2100267/2017)

bzw

„Es ist nicht Aufgabe der Rechtsmittelbehörde, anstatt ihre Kontrollbefugnis wahrzunehmen, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen (Ritz, BAO 6. Auflage, § 278 Tz 5, mit Judikaturnachweis).“

(BFG Beschluss 13.1.2021, RV/7104678/2020 [zum hiesigen FA])

bzw

“Wenn nach der Rechtsprechung des VwGH eine Aufhebung unter Zurückverweisung nach der vom Gesetzgeber verfolgten Zielsetzung zwar nur äußerst restriktiv angewandt werden darf, muss für Fälle mit besonders gravierenden Ermittlungslücken ein Anwendungsbereich für die Kassation bleiben, andernfalls man eine derartige Möglichkeit gar nicht normiert hätte. Dies muss insbesondere dann gelten, wenn eine Verlagerung der üblicherweise im verwaltungsbehördlichen Verfahren gesetzten Maßnahmen zum Verwaltungsgericht erhebliche Verzögerungen und einen Anstieg der damit verbundenen Kosten zur Folge hätten.“

(BFG Beschluss 9.2.2021, RV/5101549/2016)

2. Das trifft auch hier den Punkt. Signifikant dafür sind die Ausführungen auf Seite 8. Dort heißt es auszugsweise wie folgt:

„Durch die Auslagerung der Risiken und Abgabepflichten auf solche betrugsbehafteten Firmen, erhalten die Auftraggeber einen Wettbewerbsvorteil gegenüber einem redlichen Unternehmer, da es aufgrund der bewussten „Abgabenersparnis“ möglich wird, Arbeiten billiger anzubieten.“ (Seite 8 ganz oben)

bzw

„[...] , bedienen sich Firmen des folgenden Geschäftsmodells:

Personal wird auf eine, von einem vorgeschobenen Geschäftsführer, welcher nur zu Unterschriftenleistungen und Einrichtung eines Geschäftskontos herangezogen wird, gegründete bzw übernommene GmbH (in weiterer Folge als SubGmbH bezeichnet) angemeldet.“ (Seite 8 oben zweiter Absatz)

bzw

„In der Realität sind die zur Verfügung gestellten Arbeiter nicht für die Sub-GmbH tätig und stehen nicht gegenüber dieser in einem Weisungsverhältnis, sondern arbeiten, eingegliedert in den Arbeitsprozess und auf Anweisung von Verantwortlichen der Auftraggeber, im konkreten Fall für das geprüfte Unternehmen.“ (Seite 8 Mitte)

bzw

„Am Monatsende legt die Sub-GmbH eine Rechnung an das geprüfte Unternehmen. Das geprüfte Unternehmen begleicht diese Rechnungen durch entsprechende Überweisungen an da angegebene Konto und nimmt die Rechnungen auch in seine Buchhaltung auf bzw. setzt diese Beträge als Betriebsausgabe an.“ (Seite 8 Mitte)

bzw

„Entsprechend der o.a. angeführten Vorgangsweise in Hinsicht auf die Entlohnung der Arbeiter, geht die Abgabenbehörde von einem Rückfluss (abzüglich einer „Bearbeitungsprovision“ und „Anmeldegebühr“) der bezahlten Sub-Unternehmerleistungen aus. Mit einem Teil der rückgeflossenen Beträge werden die eingesetzten Arbeiter bezahlt. Der verbleibende Restbetrag fließt an das geprüfte Unternehmen zurück“ (Seite 8 ganz unten)

Das ist bloße Bekundung von Prüfer-/Behördenseite, die über die für Besteuerungszwecke völlig ungeeignete Behauptungs-/Vermutungsebene nicht hinausgeht. Dazu im Einzelnen:

2.1. Die Behörde beschreibt Zumelderei, ohne auch nur anzudeuten, was dieses "Geschäftsmodell" (Seite 8 oben zweiter Absatz) mit "****AS****" zu tun hat. Signifikant für den sehr freibleibenden Gehalt dieser Ausführungen ist die Wendung ebendort "bedienen sich Firmen des folgenden Geschäftsmodells. [...]." Es geht hier nicht darum, was irgendwelche Dritte tun (oder auch nicht), sondern einzig darum, was sich im Prüfungszeitraum bei "****AS****" zugetragen hat. Solcherart hätte es der Verifikation besagten "Geschäftsmodell" bei der hiesigen GmbH anhand ihrer damaligen Ereignisse, Gegebenheiten, Verhältnisse, Vorgänge, Zustände bedurft. Doch waren sie Teil der ermittlungsfreien Zone.

2.2. Die behaupteten Kick-back-Zahlungen in den Einflussbereich von "****AS****" sind eine weitere hochspekulative Bekundung von Behördenseite ohne schlüssigen Beweis. Sie haben sogar das BFG, konkret dessen Erkenntnis vom 22.5.2019, RV/7100184/2014, gegen sich. Dort heißt es auf Seite 27 oben wortwörtlich:

„Die von der Behörde dargestellten Unstimmigkeiten weisen zum Teil auf formelle Mängel und möglicherweise fragwürdige Geschäftspraktiken der X-GmbH hin, die aber für sich alleine für eine Korrektur auf Seiten des Bf. noch nicht ausreichend sind. Die Feststellung der Behörde, dass Abhebungen vom Geschäftskonto der X-GmbH und kurz danach erfolgte Abhebungen auf Kick-back Zahlungen schließen ließen, geht über die

Behauptungsebene nicht hinaus, zumal ein Zusammenhang mit den Grundgeschäften der Bf. nicht erkennbar ist. Dass Rechnungen, auch wenn sie postalisch übersendet werden, angesichts des aufgezeigten Naheverhältnisses der handelnden Personen bar bezahlt wurden, erscheint ohne weitergehende, damit im Zusammenhang stehende Feststellungen nicht ungewöhnlich.

Trotz der von der Ap. aufgezeigten Bedenken die, soweit sie iZm der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung der X-GmbH im Zusammenhang stehen (Rechnungen mit Pauschalbeträgen ohne Leistungsumfang...) und vom BFG grundsätzlich geteilt werden, führen diese, was die von ihr an den Bf. erstellten Rechnungen betrifft, noch zu keiner berechtigten Aberkennung der Aufwendungen. Die Aufwendungen werden in der verbuchten Höhe anerkannt."

Die Bekundungen hier bleiben selbst hinter den dornigen, meterweit zu kurz geratenen Behauptungen zurück. Das sagt in der negativen Bedeutung des Wortes "alles" über die gegen Null tendierende Aussage-/Beweiskraft dieser Mutmaßung.

2.3. Der letzte Absatz der Zitatkette von eben lässt selbst mit viel Phantasie nicht erkennen, von wem die Arbeitskräfte entlohnt worden sind. Ursächlich dafür ist die auch hier zu konstatierende Beweislosigkeit. Der Schlusssatz (arg: "Der verbleibende Restbetrag fließt an das geprüfte Unternehmen zurück") bestätigt unsere Befürchtung aufs Neue, dass die Behörde den Überblick längst völlig verloren hat, will heißen: Selbst wenn man dem Finanzamt zugestehen könnte – was man aber nicht kann –, dass "****AS****" die ermittlungs- und beweisfrei in den Raum gestellte Zumelderei doch begangen hätte, setzt sich dieser Fremdleistungsaufwand zusammen

- untergeordnet aus den Provisionen der (behaupteten) Anmeldevehikel;
- zu einem nicht unerheblichen Teil auf die Personalkosten;
- auf Steuerpflichtige Einnahmen bei "****AS****". Zumal die selbst nach Ansicht der Behörde dorthin zurückgeflossenen Beträge deren (zuvor geschmälerstes) Betriebsvermögen wieder erhöht haben.

Solcherart erschöpfen sich die steuerlichen Auswirkungen in dem für "****AS****" ungünstigsten Fall auf die Provisionen von ***Firma1***, ***Firma7***, ***Firma24 & Co***.

Zum selben (vermutlich sogar zu einem noch günstigeren) Ergebnis gelangt man auch über § 22 bzw § 23 Abs 1 BAO: Wenn dieses auf Kostenersparnis angelegte "Geschäftsmodell" verworfen wird, müssten an deren Stelle logischerweise jene weitaus höheren Kosten der Besteuerung zugrunde gelegt werden, die angefallen wären, wenn "****AS****" die Arbeitskräfte der beanstandeten Fremdfirmen bei sich im Dienstvertrag beschäftigt hätte.

Dann müsste richtigerweise das eigene hohe Lohnniveau zzgl jeweils 20 % (zusammen 40 %) Lohnnebenkosten und Sozialabgaben zum Ansatz gebracht werden. In diesem Fall

- ist für die KEst schlichtweg kein Platz, dh sie reduziert sich auf Null,
- dreht sich die Köst in einen Verlust in namhafter Höhe,
- bleiben nur die Lohnabgaben hängen (die USt nimmt sich aus anderen, noch darzulegenden Gründen von selbst aus dem Spiel).

Grundvoraussetzung dafür wäre jedoch der schlüssige Nachweis des Vorliegens von Umgehungs- (§22 BAO) bzw Scheingeschäften (§23 BAO). Doch wurde selbst in diese Richtung hin erst gar nicht ermittelt.

2.4. Es bleibt dabei: Der angefochtene Bescheid lässt selbst den geneigten Leser ratlos zurück. Er kann darüber, von welchem konkreten Geschehen die Behörde ausgeht bzw. warum, mangels schlüssiger Beweise samt konkreten und nachprüfaren Tatsachenkonstatierungen nur rätseln bzw. spekulieren. Doch soll die Bescheidbegründung derartiges verhindern. So ist es Mindestanforderung an eine Bescheidbegründung, in einer geschlossenen Sachverhaltsdarstellung (zB VwGH 31.7.1996, 95/13/0225; 28.2.2014, 2013/16/0053) auf nachprüfbare Weise (zB VwGH 18.12.1997, 97/15/0040) darzulegen,

- welches Geschehen der Entscheidung zugrunde liegt,
- weshalb die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser (und nicht irgendein anderer) Sachverhalt vorliegt (zB VwGH 28.5.1998, 96/15/0220; 2.2.2010, 2009/15/0029; 1.9.2010, 2008/17/0174), und
- weshalb der als erwiesen angesehene Sachverhalt dem Tatbestand der ins Auge gefassten Rechtsnorm entspricht (zB VwGH 23.4.1954, 1327/53, VwSlg 932/F; 3.10.1996, 95/16/0084; 31.3.2005, 2000/15/0127; 21.9.2009, 2008/16/0148).

Das ist nicht Selbstzweck, sondern Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips und für einen "effizienten Rechtsschutz" von grundlegende Bedeutung. Erst die Begründung macht den Bescheid für den Bürger "nachvollziehbar und kontrollierbar", der "nicht rätseln" sollen muss, "warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird" (Beiser Steuern¹⁶ Rz 761). Zu diesem Zweck hat sie den Bürger darüber aufzuklären,

- welcher Sachverhalt, dh welche Sachverhaltsannahmen der Abgabenfestsetzung zugrunde liegen,
- welche Ermittlungen gesetzt worden sind,
- welche Beweise erhoben (aufgenommen) und wie sie gewürdigt worden sind,

- wie der festgestellte Sachverhalt rechtlich beurteilt worden ist.

Das hätte auch hier gegolten. Doch verfehlt der angefochtene Bescheid diesen Maßstab meterweit.

3. Zurück zur Alternativlosigkeit einer Kassation.

3.1. Die Rz 16 des zum mit § 278 Abs 1 BAO inhaltsgleichen § 28 Abs 3 zweiter Satz VwGVG ergangenen Erkenntnisses des VwGH vom 25.4.2018, Ra 2018/03/0005, bringt einen wertvollen Gedanken ins Spiel. Sie lautet auszugsweise:

„16 Sind (lediglich) ergänzende Ermittlungen vorzunehmen, liegt die (ergänzende) Feststellung des maßgeblichen Sachverhalts durch das VwG im Interesse der Raschheit iS des § 28 Abs. 2 Z 2 erster Fall VwGVG 2014, zumal diesbezüglich nicht lediglich auf die voraussichtliche Dauer des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens alleine, sondern auf die Dauer des bis zur meritorischen Entscheidung insgesamt erforderlichen Verfahrens abzustellen ist. Ausgehend davon kommt es daher nicht darauf an, ob die Ergänzung des von der Verwaltungsbehörde geführten Verfahrens für sich genommen jeweils vor dem VwG bzw. vor der Verwaltungsbehörde mit höheren Kosten oder einer längeren Verfahrensdauer verbunden wäre. [...]“

Dieser Aspekt ist nicht unwesentlich, weil ein zu erwartender Gang zum VwGH klar für eine Kassation spricht.

3.2. Es versteht sich von selbst: Ermittlungslosigkeit zieht Beweis- und Feststellungslosigkeit nach sich. Dazu kommt noch - je nach Sichtweise - Widersprüchlichkeit oder rechtliche Fehlerhaftigkeit. Dazu ein konkretes Beispiel. Im angefochtenen Bescheid heißt es auf Seite 8 Mitte wortwörtlich:

„In der Realität sind die zur Verfügung gestellten Arbeiter nicht für die Sub-GmbH tätig und stehen nicht gegenüber dieser in einem Weisungsverhältnis, sondern arbeiten, eingegliedert im Arbeitsprozess und auf Anweisung von Verantwortlichen der Auftraggeber, im konkreten Fall für das geprüfte Unternehmen. Die steuerlichen Auswirkungen gehen aus dem Punkt „Lohnabgabenberechnung“ hervor (siehe Seite 10).“

Der fundamentale Unterschied zwischen persönlicher und fachlicher (sachlicher) Weisungsbefugnis dürfte sich noch nicht überall herumgesprochen haben. Der VwGH hat dazu längst klargestellt (für viele: Erk 21.11.2018, Ra 2018/13/0045 Rz 22 bis 24):

„22 Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht

oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

23 Seit dem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, VwSlg 7979/F, entspricht es der ständigen Rechtsprechung des VwGH, dass das Vorliegen eines Dienstverhältnisses nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 anhand zweier Kriterien, nämlich der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zu beurteilen ist. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (vgl. etwa den Beschluss VwGH 22.2.2017, Ro 2014/13/0033, mwN).

24 Die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers. Ein persönliches Weisungsrecht beschränkt die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Hievon muss die sachliche und technische Weisungsbefugnis unterschieden werden, die etwa im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt wird und sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Leistung bezieht (vgl. VwGH 20.1.2016, 2012/13/0095, mwN)."

Dass die Mitarbeiter von ***Firma1***, ***Firma7***, ***Firma24 & Co*** auf den BVH der "****AS****" deren Anordnungen, Vorgaben, Weisungen zu befolgen gehabt haben, macht diese noch lange nicht zu deren Dienstherrn. Vielmehr hätte es ordnungsgemäßer Ermittlungstätigkeit in zweierlei Hinsicht bedurft:

Erstens, wer war für die arbeitsrechtlichen Belange wie Urlaub, Krankenstand, Diensteinteilung, Entlohnung, Kündigung etc zuständig: ***Firma1***, ***Firma7***, ***Firma24 & Co*** oder "****AS****"? Selbst der geeignetste Leser kann mangels jeglicher (zumindest erkennbarer) Beschäftigung mit dieser Frage durch die Behörde darüber nur rätseln oder spekulieren.

Zweitens, von wem stammen die (sachlichen) Anordnungen, Vorgaben, Weisungen ad den damaligen 58 BVH von "****AS****" oder von deren Auftraggeber? Diese Frage hätte schon deshalb nicht offen bleiben dürfen, weil die dort tätig gewesenen Bauarbeiter von ***Firma1***, ***Firma7***, ***Firma24 & Co*** - in der Logik der Behörde - dem Auftraggeber von "****AS****" zuzurechnen wären, wenn die Vorgaben von dort stammen.

Damit fallen auch die Lohnabgaben zur Gänze weg, womit das Mehrergebnis gegen 0 (Null) tendiert.

Überraschungen wie diese sind vorprogrammiert, wenn der zu Papier gebrachte "Sachverhalt" nicht das Ergebnis schlüssiger Beweise, sondern bloße Bekundung von Prüfer-/Behördenseite ohne erkennbaren Bezug zur realen Welt ist. Dabei handelt es sich um sekundäre Feststellungsmängel, die qualitativ der Rechtsrüge zuzuordnen sind (OGH Sachbeschluss 13.1.2009, 5 Ob 193/08f, SZ 2009/1) und solcherart die Erledigung (hier den angefochtenen Sicherstellungsauftrag vom 12.1.2017) mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belasten (zB VwGH 3.10.2013, 2010/09/0152; 1.2.2019, Ro 2018/02/0014).

3.2. Das ist noch längst nicht alles. Denkt man sich die völlig unausgegorenen Spekulationen von Behördenseite zu Ende, stellen sich weitere Fragen über Fragen, auf die der angefochtene Bescheid mangels jedweder Beschäftigung mit ihnen jegliche Auskunft verweigern. Dazu vier weitere Beispiele in Frageform:

Frage 1. Was ist mit den BVH der öffentlichen Hand, was gilt nach Ansicht der AP dort?

Diese Frage stellt sich angesichts der den im Verhältnis zum Steuerrecht deutlich strengeren Vorgaben des Vergaberechts (BVergG 2006, BGBl I 2006/15) und der durchwegs strengen Kontrollen vor Ort durch den zum Zuge gekommenen Bieter bzw den Auftraggeber (zB Bund, Stadt Wien). Der angefochtene Bescheid deutet nicht einmal an, dass "****AS****" auch an öffentlichen BVH mitgewirkt hat.

Frage 2. Was ist mit den Bauarbeitern nach Abschluss des jeweiligen BVH passiert? Diese Frage hätte schon deshalb nicht offen bleiben dürfen, weil "****AS****" für diese Arbeitskräfte danach logischerweise keine Verwendung mehr gehabt hat.

Frage 3. Welche Rolle spielt der Umstand, dass jeder einzelne der beanstandeten Fremdleister auch für andere - also "****AS****"-fremde - Auftraggeber tätig gewesen ist? Nochmals deutlicher gefragt: Wie ist die steuerliche Zurechnung des Personals von ***Firma1***, ***Firma7***, ***Firma24 & Co*** an "****AS****" sachlich zu rechtfertigen, wenn diese Gesellschaften weder in deren Einflussbereich gestanden noch (so gut wie) ausnahmslos für sie leistungserbringend gewesen sind.

Das längst bekannte Bild wiederholt sich hier aufs Neue: Da Finanzamt hat auch in diese Richtung hin nicht (zumindest nicht erkennbar iS von ordnungsgemäß) ermittelt. Solcherart schweigt sich der angefochtene Bescheid auch dazu vollends aus.

4. Fazit in Frageform: Was hat die AP überhaupt ermittelt? Faktum ist: Sie (und mit ihr das Finanzamt als Ganzes) kennt weder den Betrieb der "****AS****" noch deren damalige 58 BVH noch die beanstandeten Subfirmen noch das Vergaberecht, obwohl es bei den öffentlichen BVH unmittelbar anwendbar ist. Die Anforderungen an die Begründung einer steuerlichen

Erledigung sind bekannt: Demnach hat auch ein Sicherstellungsauftrag ein "genaues Bild der tatsächlichen Abwicklung" (VwGH 2013/16/0053) bzw den "konkreten Sachverhalt" zu schildern (VwGH Ra 2020/13/0044 Rz 28). Der angefochtene Bescheid verfehlt diesen Maßstab aus den dargelegten Gründen um Längen. Er ist - so viel steht schon jetzt fest - ersatzlos aufhebungsreif.

Dazu kommt noch das zu einem Wiener Bauunternehmen im zu VwGH 13.11.2019, Ra 2018/13/0107, fortgesetzten Verfahren ergangene Ersatz-Erkenntnis des VwGH vom 17.11.2020, Ra 2020/13/0064. Die Rz 25 hat es auch mit Blick auf diesen Fall in sich. Sie lautet:

„25 Im Hinblick auf das (verwiesene) Vorerkenntnis war es somit Aufgabe des BFG, Erhebungen zu der Frage vorzunehmen, ob und inwieweit es in der Baubranche – und zwar im hier zu behandelnden Zeitraum des Wirtschaftsjahres 2008/09 - üblich war, durch Aufsuchen der Geschäftslokalitäten zu prüfen, ob der jeweilige Subunternehmer an der im Firmenbuch angeführten Adresse tatsächlich seinen Sitz gehabt habe. Aus den vorgelegten Verfahrensakten sind Verfahrensschritte hiezu nicht erkennbar; offenbar hat das BFG eine Internet-Recherche vorgenommen und verweist nunmehr auf eine im Internet auffindbare Checkliste der Wirtschaftskammer. Dass das BFG zu diesen Erhebungsergebnissen sodann der Revisionswerberin (oder dem Finanzamt) Gehör eingeräumt hätte, geht aus den Verfahrensakten und dem angefochtenen Erkenntnis nicht hervor.“

Dort wie hier wurde in diese Richtung hin erst gar nicht ermittelt. Ohne solche Ermittlungsergebnisse wird es für das BFG schwer, die eigene Erledigung, so abzufassen, dass sie der nachprüfenden Kontrolle durch den VwGH standhält, sofern sie unseren Vorstellungen nicht entsprechen sollte,

2. Streifzug durch das angefochtene Erkenntnis

aa) Seite 2 Mitte

Der Einleitungsteil der Begründung des angefochtenen Bescheids lautet:

„Begründung

Die sicherzustellenden Abgabenansprüche sind auf Grund folgender Sachverhalte entstanden und wurden wie folgt ermittelt: [...].“

Nach der traditionellen Judikaturformel ist der als wahr (bewiesen, erwiesen, feststehend) angesehene und darum der eigenen Erledigung zugrunde gelegte Sachverhalt das Ergebnis der Überlegungen der Behörde oder des Gerichts zur Beweiswürdigung (für viele: VwGH 28.5.1997, 94/13/0200; 28.2.2014, 2013/16/0053) und damit des Beweisverfahrens insgesamt (Kotschnigg Beweisrecht BAO Einf Rz 14). Daraus ergibt sich folgende Abfolge:

- Aufnahme von Beweisen (Beweiserhebung),
- deren abschließende, sorgfältige und gewissenhafte Bewertung auf ihre Glaubwürdigkeit und Beweiskraft, und zwar sowohl einzeln als auch in ihrem inneren Zusammenhang (Beweiswürdigung; vorbildlich: § 258 Abs 2 erster Satz StPO);
- Feststellung des maßgeblichen - des zur steuerlichen Beurteilung notwendigen (vgl nur VwGH 27.6.2001, 98/15/0182, VwSlg 7631/F; 25.9.2001, 2001/14/0066; 23.5.2007, 2004/13/0033) - Sachverhalts.

Hier fehlt es jedenfalls an der abschließenden Bewertung der (nicht aufgenommenen) Beweise. Der Rest ergibt sich von selbst: ohne Beweiswürdigung weder konkrete und nachprüfbare Tatsachenkonstatierungen noch Sachverhalte. Trotzdem wird deren Vorliegen von Behördenseite bekundet.

bb) Seite 3 oben

Auf Seite 3 oben heißt es wortwörtlich:

„Erhebungen (Aktenstudien, Prüfungsberichte, Kontrollmitteilungen, Abfragen, Berichte von Masseverwaltern etc.) über diese Subfirmen seitens der BP und der GPLA haben ergeben, dass es sich beim Großteil der Subfirmen um malversiv tätige Konstrukte handelt, die als „rechnungsausstellende Scheinfirmen“ relativ bald nach ihrer Gründung in Konkurs gingen. Viele der Subfirmen erfüllen das Bild von typischen Betrugsfirmen/Scheinfirmen. Bei deren eingetragenen Geschäftsführern handelt es sich meist um ausländische Staatsangehörige oder mit gefälschten Dokumenten ausgestattete Personen, die spätestens bei Konkurseröffnung nicht mehr greifbar sind. Denn sobald ein solches Firmenkonstrukt bei den Behörden auffällig wird, wird diese Firma in Konkurs geschickt und die offiziellen Firmenverantwortlichen tauchen ab. Diese Firmen bezahlen, wenn überhaupt, nur zu Beginn ihre Abgaben.

Nach Wertung sämtlicher Fakten (siehe Seite 8 ff), kommt die BP zum Schluss, dass das geprüfte Unternehmen bzw deren Funktionsträger das wusste bzw hätte wissen müssen und sich daher vorsätzlich an der Entstehung des steuerlichen Schadens zumindest beteiligt bzw diesen mitinitiiert hat.“

Diese Ausführungen sind für Besteuerungszwecke ungeeignet. Die Hauptgründe dafür sind:

1. Kontrollmaterial endet an der Außengrenze des Dritten. BP-Berichte, Kontrollmitteilungen, Berichte von Masseverwaltern etc sind typisches Kontrollmaterial. Doch enden selbst die schönsten Erkenntnisse über einen Dritten an dessen Außengrenze, also dort, wo die eigene Sphäre (hier: jene von "****AS****") erst beginnt. Solcherart hätte es der Verifikation der zu ***Firma1 & Co*** gewonnenen Informationen anhand der damaligen konkreten Ereignisse,

Gegebenheiten, Verhältnisse, Zustände bei "****AS****" bedurft, die es aber nicht gibt (zumindest ist dem angefochtenen Bescheid dazu rein gar nichts zu entnehmen).

Beweistechnisch formuliert: Kontrollmaterial hat bloßen Indiz-, keinen Beweiswert. Das FG Berlin-Brandenburg hat dazu in Rz 36 seines (rechtskräftigen) Urteils vom 20.4.2016, 14 K 14.207/15; ./4), dargestellt wie folgt:

„36 Erlangt da Finanzamt Informationen über eine angebliche Geldanlage eines deutschen Anlegers bei einer liechtensteinischen Bank aus einem kriminellen Umfeld und unternimmt das Finanzamt keine weiteren Ermittlungsmaßnahmen, die die Existenz einer Geschäftsbeziehung zu dieser Bank beweisen bzw. wie die Geldanlage hätte erwirtschaftet werden können, lässt sich selbst bei einer Verlagerung des Wohnsitzes und der Mitnahme des Vermögens ins Ausland, nicht auf die Absicht zur Steuerhinterziehung schließen (vgl. hierzu: FG Rheinland Pfalz, Urteil vom 12.12.2011 2 K 1427/11, NZWiSt 2012, 308).“

Was zu einer Steueroase wie Lichtenstein (vgl. VwGH 25.5.1993, 93/14/0019) gilt, gilt logischerweise erst recht in einem Inlandsfall wie diesem. Zumal die Heranziehung deutscher Judikatur und Literatur bei - wie hier - vergleichbarer Rechtslage sinnvoll und zweckmäßig ist (so explizit VwGH 11.12.1990, 90/15/0014).

2. Der problematische Umgang mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Dieser Fall ist bereits von der Herangehensweise her missglückt, weil - auf Prüferseite weit verbreitet - vom Äußeren auf das Innere geschlossen wird. Da ist auch hier zu konstatieren: Auf Seite 2 ganz oben wird aus der AP (damals) nicht vorgelegtem Material auf Nicht-Leistungserbringung durch ***Firma1 & Co*** für "****AS****" geschlossen. Nicht nur, dass eine solche Schlussfolgerung methodisch unhaltbar ist, wird dadurch § 21 Abs 1 BAO ausgehebelt. Der VwGH hat dazu längst klargestellt (vgl. VwGH 11.8.1993, 91/13/0005, VwSlg 6801/F):

„Die im § 21 Abs 1 BAO normierte Beweiswürdigungsregel ist nicht als einseitig fiskalisch orientiertes Instrument aufzufassen, sondern verhält die Abgabenbehörde dazu, bei Wahrnehmung ihrer Verpflichtung, die für die Besteuerung maßgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, auf das tatsächliche Geschehen abzustellen, gleichgültig, ob dieser zwingend gebotene Durchgriff fiskalisch günstig oder ungünstig ist, und gleichgültig, ob durch die gewählte, dem Tatsächlichen nicht entsprechende formale Gestaltung Abgabenersparnisse beabsichtigt waren oder nicht (Hinweis Stoll, BAO-Handbuch, Seite 50).“

Das hätte auch hier gegolten, dem war aber nicht so. Die Behörde hat weder "auf das tatsächliche Geschehen abgestellt" (VwGH 11.8.1993, 91/13/0005, VwSlg 6801/F) noch dessen "genaues Bild" (VwGH 2013/16/0053) noch den "konkreten Sachverhalt" geschildert (VwGH Ra 2020/13/0044 Rz 28), sondern eine beweisfreie Bekundung nach der anderen aneinander gereiht.

3. Verbot "geheimer" Beweise. Das zu den beanstandeten Fremdleistern erlangte Kontrollmaterial ist aus den Gründen des § 48a BAO gesperrt: Es geht nicht an, einen Bescheid auf ein der Partei nicht zugängliches Beweismaterial zu stützen (vgl nur VwGH 6.5.1980, 1217/79; 14.2.1991, 90/16/0210; 29.9.1993, 89/13/0159). Der Entscheidung darf nur zugrunde gelegt werden, was dem Betroffenen zugänglich gemacht worden ist bzw werden darf (VwGH 27.2.1995, 94/16/0275, VwSlg 6979/F). Das Verbot „geheimer“ Beweismittel duldet keine Ausnahme (so explizit VwGH 29.5.2006, 2005/17/0252). Es gilt auch dann, wenn das Material der Partei aus Gründen des Steuergeheimnisses weder bekannt noch zugänglich ist (vgl VwGH Beschluss 19.8.1997, 97/16/0304). Die traditionelle Judikaturformel seit VwGH 9.4.1962, 528/59, lautet:

„Es ist mit einem rechtsstaatlichen Verwaltungsverfahren grundsätzlich unvereinbar, einen Bescheid auf der Partei (zB wegen zugunsten einer anderen Partei bestehenden Steuergeheimnisses) nicht zugängliche Beweismittel zu stützen (Hinweis Erkenntnisse 9.4.1962, 528/59 und vom 4.3.1971, 243/70).“

(zB VwGH 6.5.1980, 1217/79; 29.9.1993, 89/13/0159).

Bezogen auf diesen Fall: Informationen und Unterlagen zu ***Firma1*** & Co sind uns wegen des Steuergeheimnisses verwehrt. Deshalb dürfen sie auch nicht gegen "****AS****" eingesetzt werden, was sie ad Seite 3 aber sehr wohl worden sind. Anders herum: Ohne dieses Material hängt der angefochtene Bescheid auf der Beweisebene noch stärker in der Luft, als er es ohnedies bereits tut.

4. Der unscheinbare Schlusssatz des ersten (langen) Absatzes lautet:

„Diese Firmen bezahlen, wenn überhaupt, nur zu Beginn ihre Abgaben.“

Diese Bekundung offenbart, woher der "Wind weht": Der bei ***Firma1 & Co*** erlittene Steuerausfall soll bei "****AS****" durch aberwitzige Abzugsverbote kompensiert werden, um solcherart bei übergreifender Betrachtung ein ausgewogenes Ergebnis zu erzielen. Doch fehlt es dafür an einer gesetzlichen Grundlage. Zudem wäre ein Gesetz mit einem solchen Inhalt evident gleichheits- und jedenfalls verfassungswidrig, wie das Erkenntnis des VfGH vom 30.6.1966, G 6/66, Vfslg 5318, zur Aufhebung einer bestimmten Wortfolge des § 6 Abs 2 BAO schlüssig aufzeigt (./1; vgl dazu bereits die Eingabe vom 7.2.2019, dort ab Seite 11, 5.2.1. ff). Ergänzend zum dortigen Vorbringen sei noch bemerkt: Diese "hemdsärmelige" Praxis ist nicht nur hier zu konstatieren, sondern auf Seiten des Fiskus weit verbreitet. Dazu zwei weitere (von vielen) Beispiele aus dem Großraum Wien zur Illustration:

„Abgaben bei den örtlich zuständigen Finanzämtern werden weder gemeldet noch bezahlt. Vielfach bestehen enorme Abgabenrückstände aus Ertragsteuern,

*Umsatzsteuern und lohnabhängigen Abgaben." (Steuernummer ***StNr.2***; Beilage W 10 Tz 2a)*

bzw

„Auf Grund des sich aus den Verhältnissen des vorliegenden Falles ergebenden Gesamteindrucks - die Firmen kamen ihren sozialversicherungsrechtlichen Verpflichtungen nicht oder nur in einem geringfügigen Ausmaß und ihren steuerrechtlichen Verpflichtungen in keiner Weise nach, verantwortliche Personen der vorgenannten Firmen waren nicht mehr greifbar, keine bzw. nur geringfügige Personalanmeldungen - gelangt die BP zur Auffassung, dass die von den oben genannten Unternehmen stammenden Rechnungen als Scheinrechnungen zu beurteilen sind und die diesen Rechnungen zu Grunde liegenden Leistungen nicht erbracht wurden." (Steuernummer ***StNr3***; Tz 1 Seite 4 ganz unten (BP-Bericht vom 22.2.2019))

6. Der letzte Absatz auf Seite 3, konkret die Wortfolge

„Nach Wertung sämtlicher Fakten (siehe Seite 8 ff), kommt die BP zum Schluss, dass das geprüfte Unternehmen bzw deren Funktionsträger das wusste bzw hätte wissen müssen und sich daher vorsätzlich an der Entstehung des steuerlichen Schadens zumindest beteiligt bzw diesen mitinitiiert hat."

ist in jeder Hinsicht missglückt: Erstens, es fehlt auch hier an Beweisen, Fakten, Sachverhalten. Mangels eines stabilen Fundaments auf der Beweis-/Tatsachenebene hängt (auch) diese "Wertung" völlig in der Luft. Zweitens, der angefochtene Bescheid verweigert jede Auskunft darüber, welchen Einfluss "****AS****" auf die steuerliche Gebarung dieser bzw sämtlicher Fremdleister, Kunden und sonstigen Geschäftspartner gehabt hat. Zudem dürfte sich der Grundsatz der Individualbesteuerung - obwohl seit 1972 gesetzlich verankert - noch nicht überall herumgesprochen haben (vgl nochmals ./1). Drittens, das Finanzamt hat in dieser Frage auch das BFG gegen sich, konkret da vollinhaltlich stattgebende Erkenntnis vom 6.4.2020, RV/2100069/2019. Dessen Kernaussage auf Seite 18 Mitte lautet:

„Die Bf. hat daher im Beschwerdefall nicht sorglos gehandelt, wenn ihr der Verkauf unter dem Einstandspreis nicht aufgefallen ist.

*Im Übrigen entspricht es den Usancen des Wirtschaftslebens, dass der Lieferant versucht, seine Kalkulation gegenüber den Abnehmern nicht preiszugeben. Es wäre daher äußerst unüblich, wenn die Bi über die Kalkulation der R** GmbH Bescheid wüsste."*

Wenn der Geschäftspartner (dort: Lieferant, hier: Fremdleister) nicht einmal seine Kalkulation publik macht, wird er steuerliche Malversationen erst recht für sich behalten anstatt sie an die "große Glocke zu hängen". Doch ist diese wirklichkeitsfremde Betrachtung auf Behördenseite

hier zu konstatieren, wenn "****AS****" Teilnahme am (behaupteten) Steuerschwindel Dritter - wie beizufügen ist: absolut ermittlungs-, beweis- und feststellungsfrei - unterstellt wird.

cc) Seite 8/9 oben

Dort heißt es wortwörtlich

"Durch die Auslagerung der Risiken und Abgabepflichten auf solche betrugsbehafteten Firmen, erhalten die Auftraggeber einen Wettbewerbsvorteil gegenüber einem redlichen Unternehmer, da es aufgrund der bewussten „Abgabenersparnis“ möglich wird, Arbeiten billiger anzubieten.

Um die eigenen Personalkosten zu mindern und ein dem Billigstbieterprinzip entsprechendes Angebot legen zu können, bedienen sich Firmen des folgenden Geschäftsmodells:

Personal wird auf eine, von einem vorgeschobenen Geschäftsführer, welcher nur zu Unterschriftenleistungen und Einrichtung eines Geschäftskontos herangezogen wird, gegründete bzw. übernommene GmbH (in weiterer Folge als Sub-GmbH bezeichnet) angemeldet. Die tatsächlichen Machthaber der Sub-GmbH vermeiden jeden nach außen erkennbaren Bezug zum Unternehmen.

In der Realität sind die zur Verfügung gestellten Arbeiter nicht für die Sub-GmbH tätig und stehen nicht gegenüber dieser in einem Weisungsverhältnis, sondern arbeiten, eingegliedert im Arbeitsprozess und auf Anweisung von Verantwortlichen der Auftraggeber, im konkreten Fall für das geprüfte Unternehmen. Die steuerlichen Auswirkungen gehen aus dem Punkt „Lohnabgabenberechnung“ hervor (siehe Seite 10).

Am Monatsende legt die Sub-GmbH eine Rechnung an das geprüfte Unternehmen. Das geprüfte Unternehmen begleicht diese Rechnungen durch entsprechende Überweisungen an das angegebene Konto und nimmt die Rechnungen auch in seine Buchhaltung auf bzw. setzt diese Beträge als Betriebsausgabe an.

In aller Regel handelt es sich beim handelsrechtlichen Geschäftsführer der Sub-GmbH bzw. dem Zeichnungsberechtigten der Konten um Personen, die mit dem operativen Geschäft des Unternehmens nichts zu tun haben, sondern lediglich für ein geringes Entgelt, die zur Gründung nötigen Unterschriften leisten bzw. die Barbehebungen tätigen.

Aufgrund der bisherigen Ermittlungen besteht der begründete Verdacht, dass sich die Gesellschafter-Geschäftsführer des geprüften Unternehmens zur Umsetzung ihrer unlauteren Tätigkeiten diverser Subfirmen bedienen.

Entsprechend der o.a. angeführten Vorgangsweise in Hinsicht auf die Entlohnung der Arbeiter, geht die Abgabenbehörde von einem Rückfluss (abzüglich einer „Bearbeitungsprovision“ und „Anmeldegebühr“) der bezahlten Sub-Unternehmerleistungen aus. Mit einem Teil der rückgeflossenen Beträge werden die eingesetzten Arbeiter bezahlt. Der verbleibende Restbetrag fließt an das geprüfte Unternehmen zurück.

Im gegenständlichen Fall wird der dem geprüften Unternehmen verbleibende, rückgeflossene Betrag mit 40% des iZm obig angeführten Subfirmen geltend gemachten Fremdleistungsaufwandes geschätzt (siehe auch UFS 19.8.2003, RV/0052-W/02)."

Auch diese Ausführungen sind mangels Begründungswert für Besteuerungszwecke ungeeignet.

Dazu im Einzelnen:

1. Davon war bereits die Rede. An dieses Vorbringen sei erinnert.

2. Ergänzend sei dazu noch festgehalten:

2.1. Der Besteuerung sind ausnahmslos reale, nicht davon abweichende, alternativ mögliche, eben fiktive, Sachverhalte zugrunde zu legen (zB VwGH 12.1.1993, 88/14/0077-0079; 19.10.1999, 94/14/0048; 30.7.2002, 2001/14/0105; 25.2.2003, 99/14/0340; 21.10.2004, 2000/13/0136). Das hätte auch hier gegolten, dem war aus bereits dargelegten Gründen aber nicht so.

2.2. Ein Verdacht ist - wie hier - schnell herbeigeredet, um dem Verfahren die angestrebte Richtung zu geben. Doch bleibt davon bei näherem Hinsehen - jedenfalls hier - nicht mehr allzu viel übrig. Verdacht ist ein höherer Grad von Wahrscheinlichkeit (OGH 15.4.1997, 11 Os 54/97; 28.8.2002, 15 Os 99/02). Er setzt auf der objektiven Seite bestimmte Tatsachen voraus, aus denen mit Hilfe von Erfahrungssätzen (OGH 15.4.1997, 11 Os 54/97; VwGH 23.11.2000, 95/15/0185) auf eine Straftat geschlossen werden kann (VwGH 15.3.1989, 88/16/0209; 28.6.1989, 89/16/0036, VwSlg 6415/F; 25.5.1992, 92/15/0061). Daraus folgt umgekehrt: ohne Tatsachen kein Verdacht (so explizit VwGH 29.3.2006, 2006/14/0097; ähnlich OLG Graz 12.5.2011, 10 Bs 104/11m: "durch entsprechende Tatsachen begründeten Verdacht"). Bloße Gerüchte, vage Vermutungen etc reichen dafür nicht aus (vgl nur OGH 28.7.1999, 11 Os 87/99; VwGH 5.3.1991, 90/14/0207; 20.9.1995, 93/13/0283; 14.12.1995, 95/15/0176; 25.2.2010, 2010/16/0021), sie genügen nicht einmal den deutlich reduzierten steuerlichen Anforderungen (VwGH 21.2.1981, 455, 457, 459/79: "Vermutungen können eine ausreichende Sachverhaltsermittlung nicht ersetzen"). Es muss sich um eine konkretisierte Verdachtslage (*Pilnacek/Pleischl Das neue Vorverfahren Rz 176*) mit einem Mindestmaß an Konkretisierung handeln (*Achammer WK-StPO § 48 Rz 3*).

Der Verdacht als hinreichend konkreter Ausdruck einer speziellen Beziehung zwischen Täter und Tat aus kriminologischer Sicht (OGH 16.12.1980, 10 Os 98/80, EvBl 1981/139, 403) hat auch die subjektiven Tatseite zu umfassen (VwGH 23.11.2000, 95/15/0185; 22.3.2011, 2008/21/0428)

Der dem angefochtenen Bescheid zufolge "begründete Verdacht" liegt nicht vor. Dazu im Einzelnen:

2.2.2. Vom unlösbaren Widerspruch, in dem der vorletzte und der letzte Absatz zu einander stehen, war bereits die Rede. Daran sei lediglich erinnert.

2.3. Auch wenn es darauf längst nicht mehr ankommt: Die Aufwandskürzung ist zu hoch ausgefallen.

Da der Fremdleistungsaufwand logischerweise frei von Lohnnebenkosten ist, sind diese in Form von Lohnabgaben und Sozialversicherungsbeiträge von jeweils 20 % zusätzlich steuermindernd zu berücksichtigen. Erstere enthalten die pauschale LSt (15 %), den DB (4,5 %) samt Zuschlag und die KommSt; bei Letzteren ergibt sich die Höhe unmittelbar aus dem Gesetz (§ 67a Abs 3 z 2 ASVG).

3. Zur Unsanierbarkeit von Feststellungsmängeln beim Sicherstellungsauftrag

Die relative Feststellungslosigkeit des angefochtenen Bescheids kommt angesichts der speziellen Voraussetzungen eines Sicherstellungsauftrages uns zugute. Damit gemeint ist das Nachholverbot unterbliebener Tatsachenkonstatierungen. Dazu im Einzelnen:

1. Die traditionelle Judikaturformel lautet (grundlegend: VwGH verstärkter Senat 9.12.1974, 746/73, VwSlg 8721/A):

„Die Einspruchsbehörde hat den im gerichtlichen Exekutionsverfahren schon in Vollzug gesetzten Sicherstellungsauftrag - ohne Beachtung vorhandener Oppositionsgründe - allein darauf zu überprüfen, ob die im Zeitpunkt seiner Erlassung hierfür erforderlichen sachlichen Voraussetzungen gegeben waren oder nicht.“

bzw VwGH 11.5.1983, 82/13/0262:

„Das Berufungsverfahren betreffend einen Sicherstellungsauftrag hat sich auf die Überprüfung der Frage zu beschränken, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages die dafür erforderlichen Voraussetzungen gegeben waren oder nicht (Hinweis Erk verstärkter Senat 9.12.1974, 746/73, VwSlg 8721 A/1973).“

bzw VwGH 17.10.2001, 96/13/0055, 97/13/0088:

„Das Verfahren über eine Berufung gegen einen Sicherstellungsauftrag hat sich auf die Überprüfung der Frage zu beschränken, ob die im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides, mit dem die Sicherstellung angeordnet wurde, dafür erforderlichen Voraussetzungen gegeben waren oder nicht (Hinweis Erk verstärkter Senat 9.12.1974, 746/73, VwSlg 8721 A/1974; Erk 11.5.1983, 82/13/0262). Es kann die Behörde daher im Rahmen der Rechtsmittelentscheidung Umstände nicht berücksichtigen, die nach Erlassung des Sicherstellungsauftrages eingetreten sind. Verfahrensergebnisse im Abgabenfestsetzungsverfahren können allerdings ein Indiz für eine dem erstbehördlichen Sicherstellungsauftrag zugrunde gelegte unrichtige Sachverhaltsfeststellung darstellen. Derlei aufzuzeigen, obliegt der von einem Sicherstellungsauftrag betroffenen Partei.“

bzw VwGH 19.12.2013, 2012/15/0036, Vwslg 8878/F):

„Zwar hat sich das Verfahren über eine Berufung gegen einen Sicherstellungsauftrag auf die Überprüfung zu beschränken, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides, mit dem die Sicherstellung angeordnet worden ist, die erforderlichen Voraussetzungen gegeben waren. Gemäß § 280 BAO ist aber bei der Entscheidung über die Berufung gegen einen Sicherstellungsauftrag auf im Berufungsverfahren der Behörde zur Kenntnis gelangte neue Tatsachen und Beweise - welche sich allerdings auf die Überprüfung der Frage zu beschränken haben, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages die dafür erforderlichen Voraussetzungen objektiv gegeben waren - Bedacht zu nehmen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Februar 1997, 95/15/0057 VwSlg 7162/F).“

2. Bezogen auf diesen Fall:

2.1. Zwecks Vermeidung unnötiger Wiederholungen beschränke ich mich auf einen Pauschalverweis auf das gesamte bisherige Vorbringen.

2.2. Die längst feststehende Aufhebungsreife des angefochtenen Sicherstellungsauftrages wird durch folgende Textstelle auf Seite 8 ganz unten ein weiteres Mal bestätigt. Dort heißt es wortwörtlich:

„Entsprechend der o.a. angeführten Vorgangsweise in Hinsicht auf die Entlohnung der Arbeiter, geht die Abgabenbehörde von einem Rückfluss (abzüglich einer "Bearbeitungsprovision" und „Anmeldegebühr“) der bezahlten Sub-Unternehmerleistungen aus.“

Das ist ein weiteres Mal hochspekulative und zugleich wirklichkeitsfremde Bekundung von Behördenseite. Faktum ist:

- Es gibt keinen einzigen schlüssigen Beweis dafür, dass auch nur ein einziger Bauarbeiter von ***Firma1***, ***Firma2 & Co*** jemals von "****AS****" entlohnt worden ist.
- Es gibt weiter keinen einzigen schlüssigen Beweis für die trotzdem bekundeten Kick-back-Zahlungen.
- Es sei daran erinnert: Die beanstandeten Subfirmen sind parallel dazu auch für andere Auftraggeber leistungserbringend gewesen und solcherart gerade nicht im Einflussbereich von "****AS****" gestanden.
- Es sei weiter daran erinnert: Der Besteuerung sind ausnahmslos reale, nicht davon abweichende, alternativ mögliche - eben fiktive - Sachverhalte zugrunde zu legen (vgl nur VwGH 12.1.1993, 88/14/0077-0079; 19.10.1999, 94/14/0048; 30.7.2002, 2001/14/0105; 25.2.2003, 99/14/0340; 21.10.2004, 2000/13/0136).

Zudem hat der angefochtene Bescheid mit den bloß bekundeten Rückflüssen (an wen?) das Erkenntnis des BFG vom 22.5.2019, RV/7100184/2014, gegen sich. Dort heißt es auf Seite 27 oben wortwörtlich:

„Die von der Behörde dargestellten Unstimmigkeiten weisen zum Teil auf formelle Mängel und möglicherweise fragwürdige Geschäftspraktiken der X-GmbH hin, die aber für sich alleine für eine Korrektur auf Seiten des Bf. noch nicht ausreichend sind. Die Feststellung der Behörde, dass Abhebungen vom Geschäftskonto der X-GmbH und kurz danach erfolgte Abhebungen auf Kick-back Zahlungen schließen ließen, geht über die Behauptungsebene nicht hinaus, zumal ein Zusammenhang mit den Grundgeschäften der Bf. nicht erkennbar ist. Dass Rechnungen, auch wenn sie postalisch übersendet werden, angesichts des aufgezeigten Naheverhältnisses der handelnden Personen bar bezahlt wurden, erscheint ohne weitergehende, damit im Zusammenhang stehende Feststellungen nicht ungewöhnlich.

Trotz der von der Ap. aufgezeigten Bedenken die, soweit sie iZm der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung der X-GmbH im Zusammenhang stehen (Rechnungen mit Pauschalbeträgen ohne Leistungsumfang...) und vom BFG grundsätzlich geteilt werden, führen diese, was die von ihr an den Bf. erstellten Rechnungen betrifft, noch zu keiner berechtigten Aberkennung der Aufwendungen. Die Aufwendungen werden in der verbuchten Höhe anerkannt."

Der angefochtene Sicherstellungsauftrag bleibt selbst hinter dieser vom BFG zu Recht als unzureichend bewerteten Bekundung zurück. Das sagt ein weiteres Mal "alles" über den Umgang mit der Tatfrage durch das Finanzamt.

II. Fremdleistungsaufwand ***Firma25*** (Seite 11 ganz oben)

1. Hier stellt sich als allererste Frage, ob der Tatbestand des § 19 Abs 1a UStG 1994 überhaupt erfüllt ist. Nach der dortigen Legaldefinition im vorletzten Satz sind

„Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Reinigung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen.“

Wie sich aus der beiliegenden Faktura der ***Firma25*** vom 10.6.2015, Nr 3/2015, schlüssig ergibt (./5), wurden an "****AS****" auch Kalkulations- und Abrechnungsleistungen erbracht, die mit der Legaldefinition der Bauleistungen in § 19 Abs 1a vorletzter Satz UStG 1994 rein gar nichts zu tun haben. Solcherart hätte in dem für das Finanzamt günstigsten Fall eine Aufteilung des Gesamtbetrages erfolgen müssen. Zumal selbst "ausschließlich planerische Leistungen" keine Bauleistungen sind (vgl Ruppe/Achatz UStG 1994⁵ § 19 Tz 46). Solcherart sind es argument a maiori ad minus Leistungen wie die eben genannten erst recht nicht.

Fürs Erste bleibt festzuhalten: Von der ***Firma25***-Leistungen sind - wenn überhaupt - nur Tätigkeiten wie Bauleitung oder Baustellenkontrolle als Bauleistung im umsatzsteuerlichen Sinn anzusehen.

2. Das ist aber nicht einmal der springende Punkt.

2.1. Es wurde die in diesem Zusammenhang entscheidende Tatsache völlig außer acht gelassen, dass ***Firma25*** die der "****AS****" in Rechnung gestellte und vereinnahmte USt an das Finanzamt ordnungsgemäß abgeführt hat, und weiter, dass diese Sachverhalte bei übergreifender Betrachtung zu einem Nullsummenspiel geführt haben, weil sich Vorsteuerabzug ("****AS****") und USt-Abfuhr (***Firma25***) in derselben Höhe gegenüber gestanden sind.

2.2. Die MwSt ist ihrem Wesen als Handelssteuer nach auf Unternehmerebene prinzipiell kosten- und wettbewerbsneutral (vgl Ruppe/Achatz UStG 1994⁵ Einf Tz 46-50). Das wird auch von EuGH und VWGH so gesehen, wie dessen zu Trockenbauarbeiten ergangenes Erkenntnis vom 27.2.2019, Ra 2017/15/0067, schlüssig aufzeigt. Die Rz 22 bis 29 lauten auszugsweise

„22 Gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 (idF 2. AbgÄG 2002, BGBl. 1 Nr. 132/2002) wird die Steuer bei Bauleistungen vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistungen beantragt ist. Der Leistungsempfänger hat auf den Umstand, dass er mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist, hinzuweisen. Erfolgt dies zu Unrecht, so schuldet auch der Leistungsempfänger die auf den Umsatz entfallende Steuer. Werden Bauleistungen an einen Unternehmer erbracht, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt, so wird die Steuer für diese Bauleistungen stets vom Leistungsempfänger geschuldet. Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung,

Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Das gilt auch für die Überlassung von Arbeitskräften, wenn die überlassenen Arbeitskräfte Bauleistungen erbringen.

23 Die unionsrechtliche Grundlage für die Regelung des § 19 Abs. 1a UStG 1994 findet sich für das Streitjahr in Art. 199 Abs. 1 lit. a Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwSt-SystRL), 2006/112/EG. [...].

24 Im Urteil vom 13.12.2012, BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH, C-395/11, hat der EuGH klargestellt, dass die Mitgliedstaaten berechtigt sind, die Ermächtigung nur teilweise für bestimmte Untergruppen wie einzelne Arten von Bauleistungen und für Leistungen an bestimmte Leistungsempfänger auszuüben, vorausgesetzt jedoch, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität und die allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts beachtet werden (Rn. 42 sowie VwGH 19.9.2013, 2011/15/0049).

25 Zum Grundsatz der Rechtssicherheit war vom vorlegenden Gericht vorgebracht worden, die nationale Regelung könne zur Folge haben, dass die Stpfl Schwierigkeiten bei der Feststellung haben könnten, wer Steuerschuldner sei, wenn sie keinen Einblick in die Verhältnisse des Vertragspartners hätten. Denn nach der fraglichen nationalen Regelung sei bei Vorliegen einer Bauleistung der Leistungsempfänger nur dann Steuerschuldner, wenn u.a. zumindest 1 % seines Weltumsatzes im vorigen Jahr aus derartigen Bauleistungen bestanden habe.

26 Dazu wies der EuGH darauf hin, dass der Grundsatz der Rechtssicherheit in besonderem Maße gelte, wenn es sich um eine Regelung handle, die sich finanziell belastend auswirken könne, denn die Betroffenen müssten in der Lage sein, den Umfang der ihnen damit auferlegten Verpflichtungen genau zu kennen (Hinweis auf EuGH 16.9.2008, Isle Wight Council u.a., C-288/07, Rn. 47). Der Grundsatz der Rechtssicherheit sei von jeder mit der Anwendung des Unionsrechts betrauten innerstaatlichen Stelle zu beachten (Hinweis auf EuGH 17.7.2008, ASM Brescia, G-347/06, Rn. 65). Es sei Sache des vorlegenden Gerichts, unter Berücksichtigung aller maßgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Umstände zu prüfen, ob es sich im beim vorlegenden Gericht anhängigen Fall so verhalte, dass der betreffende Stpfl den Umfang seiner Verpflichtung auf dem Gebiet der MwSt nicht genau erkennen könne, und ggf Maßnahmen zu ergreifen, die erforderlich seien, um die nachteiligen Folgen einer den Grundsatz der Rechtssicherheit verletzenden Anwendung der in Rede stehenden Vorschriften auszugleichen.

27 In § 19 Abs. 1a UStG 1994 hat der nationale Gesetzgeber den Übergang der Steuerschuld auf den Empfänger der Bauleistung davon abhängig gemacht, dass der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung einer Bauleistung beauftragt ist, oder der Empfänger Unternehmer ist, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt.

28 Dazu hat das BFG im angefochtenen Erkenntnis die Ansicht vertreten, dass es der Revisionswerberin gegenständlich leicht möglich gewesen wäre, zu erkennen, dass keiner der beiden Fälle eines Übergangs der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger vorliegen könne und die Revisionswerberin daher selbst Steuerschuldner der USt bleibe. Durch einen leicht zu bewerkstelligenden Blick auf "die homepage" hätte die Revisionswerberin herausfinden können, dass der Abnehmer der Bauleistung Eigentümer des Gebäudes sei und er damit nicht selbst mit einer Bauleistung beauftragt sein könne.

29 Diese Erwägungen sind nicht schlüssig. Unklar ist schon, von welcher homepage die Rede ist. Geht man davon aus, dass damit die homepage der Z GmbH (oder des Wohnbauprojektes S-Gasse) gemeint war und sich den die Information befunden habe, dass die Z GmbH Eigentümerin des Gebäudes in der S-Gasse sei, taugt diese Information für sich genommen jedenfalls nicht, einen Übergang der Steuerschuld auf die Z GmbH vereinen zu können."

Das trifft auch hier den Punkt: Nicht nur, dass die Behörde mit der gänzlichen Aberkennung des Rechts auf Vorsteuerabzug aus den ***Firma25***-Eingangsrechnungen bereits materiell-rechtlich falsch liegt, ist es mit dem Grundsatz der Neutralität der MwSt schlichtweg unvereinbar, die USt als Vehikel einzusetzen, um (zusätzliches) Ergebnis zu machen. So wurde - nicht untypisch für diesen Fall - nicht einmal veranlasst, dass wenigstens bei ***Firma25*** die USt zu deren Gunsten in derselben Höhe korrigiert - also entsprechend reduziert - wird.

3. 1 Das gilt für die weiteren Eingangsrechnungen der ***Firma25*** analog.

III. Punkt 3) Nicht abzugsfähiger Werbe-/Repräsentationsaufwand

Hier kann ich mich kurz fassen wie folgt: Selbst wenn man davon ausgehen könnte - was man aber nicht kann -, dass die Behörde ausgerechnet hier iS von ausnahmsweise im Recht wäre, sind die darauf entfallenden Mehrsteuern von zusammen TEUR 33 (Seite 11 ganz unten) derart gering, dass es dafür keiner Vorsorge bedarf. Deren Einbringung ist für den (völlig ausgeschlossenen) Fall ihrer Richtigkeit dem Grunde und der Höhe nach jedenfalls durch die in § 212 BAO vorgesehene Möglichkeit der Ratenzahlung zu 100 % gegeben. Ergo bedarf es dafür keines Sicherstellungsauftrages.

IV.

Zum Gefährdungsmoment

a) Argumentation des Finanzamtes

Dazu heißt es im angefochtenen Bescheid auf den Seiten 12 und 13 wortwörtlich (die optische Hervorhebung durch Fettdruck ist hier ausnahmsweise Teil des zitierten Textes, sie stammt also nicht von mir/uns):

„Eine Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung der Abgabeneinbringung besteht,

1. da gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabenanspruches auf Grund der vorsätzlichen Verkürzung bedeutender Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen.

Durch die vorsätzlich verkürzten Gewinne und durch die nicht versteuerten Ausschüttungen (Kick-Back-Zahlungen) wurden bewusst Abgaben in beträchtlicher Höhe nicht abgeführt,

2. da die Gesellschafter/Geschäftsführer der geprüften Gesellschaft durch die Einschaltung von Scheinsubfirmen Kapital aus dem geprüften Unternehmen herausgezogen haben,

3. da den Gesellschaftern/Geschäftsführern der geprüften Gesellschaft jederzeit die Möglichkeit offen steht, die inländischen Bankkonten aufzulösen und offenen Forderungen einzutreiben und die dadurch erzielten Geldmittel ins Privatvermögen zu verbringen,

4. da durch den Auslandsbezug des einen Gesellschafters/Geschäftsführers eine Vermögensverschiebung ins Ausland oder aufgrund der dargestellten Umstände und der Art der Geschäftstätigkeit auch eine Auswanderung anzunehmen ist,

5. da mit Ausnahme von naturgemäß laufend ihren Stand wechselnden Forderungen (im Verhältnis zum sicherzustellenden Betrag von geringer Höhe) kein nennenswertes Betriebsvermögen vorhanden ist, das ohne die Gefahr eines Insolvenzverfahrens verwertet werden könnte. Insgesamt steht die Einkommens- und Vermögenssituation der geprüften Gesellschaft in krassem Missverhältnis zur Höhe des sicherzustellenden Betrages.

Um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung zu begegnen, kann die Abgabenbehörde nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO) bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (g 226 BAO) einen Sicherstellungsauftrag erlassen (§232 BAO).

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages steht im Ermessen der Abgabenbehörde. [...]."

b) Einwendungen

Auch diese Ausführungen sind ohne Begründungswert. Um das zu erkennen, genügt bloßes Durchlesen. Doch soll dieser Nachweis darüber hinaus in Form eines Soll-/Ist-Vergleichs durch Gegenüberstellung der höchstgerichtlichen Judikatur und der Ausführungen im angefochtenen Bescheid erbracht werden. Dazu im Einzelnen:

1. Soll-Zustand

Ein Sicherstellungsauftrag setzt eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgabe(n) voraus. Davon ist erst dann zu sprechen, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann (oder muss), dass der Zahlungseingang nur bei raschem Zugriff der Behörde gesichert erscheint (VwGH 27.8.1998, 98/13/0062; 6.7.2011, 2008/13/0224; Ritz BAO⁶ (§ 232 Tz 5). Solche Umstände liegen nach der Judikatur vor allem vor (zB VwGH 25.3.1999, 97/15/0031; 26.11.2002, 99/15/0076; 3.7.2003, 2000/15/0041) bei

- drohendem Insolvenzverfahren (für viele: VwGH 7.2.1990, 89/13/0047; 17.12.1996, 95/14/0130; 30.6.2015, 2012/15/0165);
- Exekutionsführung von dritter Seite (zB VwGH 25.10.1995, 94/15/0169; 24.1.1996, 95/13/0147; 19.12.2013, 2012/15/0036, VwSlg 8878/F; 30.6.2015, 2012/15/0165);
- Auswanderungsabsicht (zB VwGH 7.2.1990, 89/13/0047; 25.10.1995, 94/15/0169; 24.2.2000, 96/15/0217);
- Vermögensverschiebungen ins Ausland oder an Verwandte (zB VwGH 7.2.1990, 89/13/0047; 25.3.1999, 97/13/0030, VwSlg 7377/F; 26.11.2002, 99/15/0076; 30.6.2015, 2012/15/0165);
- Vermögensverschleppung (zB VwGH 25.10.1995, 94/15/0169; 10.7.1996, 92/15/0115; 26.11.2002, 99/15/0076);
- dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung (ZB VwGH 24.1.1996, 95/13/0147; 25.3.1999, 97/15/0031, 0032; 26.11.2002, 99/15/0076). Allerdings sind Hinterziehung und Mängel der Buchführung weder Umstände, die alleine und ohne Bedachtnahme auf die sonstigen Verhältnisse des Einzelfalles einen Sicherstellungsauftrag rechtfertigen (so bereits VwGH 15.2.1983, 82/14/0246; ebenso zB Erk 4.7.1990, 89/15/0131) noch Ersatz für fehlende Tatsachenfeststellungen (VwGH 4.6.2008, 2005/13/0041).

Hingegen genügt die abstrakte Möglichkeit von Vermögensminderungen nicht (OGH 3.9.1996, 1 Ob 30/86; VwGH 21.11.2001, 96/08/0104). Der Annahme der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung müssen konkrete Tatsachenfeststellungen (zB VwGH 30.10.2001, 96/14/0170; 29.3.2006, 2004/14/0045) und nicht bloße Vermutungen zugrunde liegen (Ritz BAO⁶ §232 Tz

6), die eine ordnungsgemäße Ermittlungstätigkeit von vornherein nicht ersetzen können (zB VwGH 25.11.1992, 91/13/0172; 26.5.1993, 89/13/0082, VwSlg 6783/F: "Ergebnis [...] muss aber stets ein als erwiesen anzunehmender und nicht bloß ein von Mutmaßungen getragener Sachverhalt sein.").

2. Ist-Zustand

Der angefochtene Bescheid enthält fünf Begründungselemente, von denen kein einziges über die Behauptungs-/Vermutungsebene hinausgeht. Dazu im Einzelnen:

1. Argument 1 ist eine - längst widerlegte - Spekulation ohne schlüssigen Beweis. Es sei daran erinnert: Die Behörde kennt keine einzige der damaligen 58 BVH. Zudem erschöpft sich die Beschäftigung mit den beanstandeten Fremdleistern in pauschalen Umdeutungen in Betrugsvehikel, Firmenkonstrukte & Co.

2. Für Argument 2 gilt das eben Gesagte analog, verbunden mit dem Zusatz, dass es gegen die Denkgesetze verstößt, eine im Firmenbuch eingetragene und solcherart rechtlich existente Gesellschaft als inexistent hinzustellen. Die Kernaussage des Erkenntnisses des VwGH vom 11.8.1993, 91/13/0005, VwSlg 6801/F lautet (vgl aus jüngerer Zeit VwGH 19.12.2018, Ra 2017/15/0003 Rz 34 erster Satz):

„Insoweit die belangte Behörde aber unter dem Aspekt der steuerrechtlichen Verdächtigkeit der G. und der gefundenen Beurteilung deren Rechtsbeziehungen zu ihren überseeischen Partnergesellschaften zum Ergebnis zu gelangen scheint, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die G. in ihrer Existenz gedanklich schlicht zu eliminieren sei, entfernt sie sich mit einer solchen Überlegung von den Denkgesetzen. [...]. Aus der verdächtigen Gebarung einer im Handelsregister eingetragenen Gesellschaft auf ihre rechtliche Inexistenz zu schließen, verstößt gegen die Denkgesetze. [...]. Der zur Vorsicht gemahnende Umstand des liechtensteinischen Sitzes der Gesellschaft erlaubt entgegen der Auffassung der belangten Behörde eine andere Beurteilung nicht.“

Davon, dass es keinen einzigen schlüssigen Beweis für auch nur eine einzige Kick-back-Zahlung gibt, war bereits die Rede. Daran sei lediglich erinnert.

3. Argument 3 ist eine bloße Möglichkeit ohne jedweden Bezug zur realen Welt und zu "****AS****". Dazu sei auf die Anforderungen an die Begründung eines Sicherstellungsauftrages verwiesen (vgl nur VwGH 21.11.2001, 96/08/0104):

„Ferner muss der Begründung des Bescheides entnommen werden können, aus welchen konkreten Gegebenheiten auf eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Beiträge zu schließen ist und aus welchen besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Behörde die

Einbringung der Beiträge gesichert erscheint (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 27.8.1998, Zl. 98/13/0062)."

Das deckt sich mit der traditionellen Judikaturformel (für viele: VwGH 25.9.2002, 97/13/0070; 4.6.2008, 2005/13/0041; 24.2.2011, 2007/15/0140; 8.10.2020, Ra 2020/13/0044 Re 28), wonach die Begründung eines Sicherstellungsauftrages erkennen lassen müsse,

„welcher konkrete Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde und welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung dafür maßgebend waren.“

Das dritte Argument der Behörde ist weder konkret noch Sachverhalt, sondern eine weitere bloße Bekundung, Mutmaßung, Spekulation.

4. Für Argument 4 gilt das eben Gesagte analog, verbunden mit dem - nicht neuen - Zusatz, dass der Besteuerung ausnahmslos reale, nicht davon abweichende, alternativ mögliche - eben fiktive - Sachverhalte zugrunde zu legen sind (zB VwGH 12.1.1993, 88/14/0077-0079; 19.10.1999, 94/14/0048; 30.7.2002, 2001/14/0105; 25.2.2003, 99/14/0340; 21.10.2004, 2000/13/0136). Abgesehen davon hätte das Finanzamt unter diesem Aspekt zwischen beiden damaligen Machthabern der "***AS***" trennscharf unterscheiden müssen, was es aus durchsichtigen -sprich: rein ergebnisorientierten - Gründen aber nicht getan hat.

5. Dieses Argument steht unter der längst widerlegten Prämisse der Richtigkeit des behaupteten Sicherstellungsbetrages. Zudem steht der angefochtene Bescheid ein weiteres Mal mit sich selbst in unlösbarem Widerspruch: Hier ist von Vermögenslosigkeit die Rede, obwohl auf Seite 8 unten/9 oben die Rede davon ist, dass Beträge in Millionenhöhe an " ***AS***" zurückgeflossen seien.

Was gilt nun bzw warum und was nicht bzw warum nicht. Der angefochtene Bescheid verweigert selbst darauf jegliche Auskunft.

6. Fazit: Die Streitpunkte 1 und 2 sind aus den bereits dargelegten Gründen längst vom Tisch. Streitpunkt 3 ist schon wegen seiner (zu) geringen Größe für einen Sicherstellungsauftrag völlig ungeeignet.

B.

Zur Sorgfalt von „***AS***“

I.

Soll-Zustand

SV-Gutachten vom 29.1.2021

1. Das vom BFG in einem Parallellfall eingeholte Gerichtsgutachten des Sachverständigen DI Dr ***SV*** zum Sorgfaltsmaßstab bei der Prüfung von Subunternehmern vom 29.1.2021 liegt dem Gericht bereits vor. Im Folgenden geht es anhand einer katalogartigen Auflistung der zu den Subfirmen eingeholten Unterlagen darum, schlüssig aufzuzeigen, dass und warum "****AS****" diesen Maßstab jedenfalls erfüllt hat.

2. Wir machen keinen Hehl daraus: Dieses Gutachten ist nicht nur zu kurz geraten, sondern auch methodischen (mehr als nur) fragwürdig. Dazu im Einzelnen:

2.1. Das ***SV***-Gutachten verweigert jegliche Auskunft darüber, warum ausgerechnet in der Baubranche ein besonderer Sorgfaltsmaßstab bestehen soll. Wer sein Auto zum Service (oder zur Reparatur) gibt, holt sich in aller Regel keine näheren Auskünfte über das Autohaus oder die Werkstätte ein. Erst recht kümmern er sich nicht darum, ob diese Gesellschaft ihren Steuerleistungen pünktlich und vollständig nachkommt. Wenn - wovon angesichts des Gleichheitsgrundsatzes (Art 7 Abs 1 B-VG, § 114 Abs 1 BAO) auszugehen ist - die allgemeinen Regeln auch für die Baubranche gelten, hängt besagtes Gutachten schon deshalb völlig in der Luft.

2.2. Völlig unberücksichtigt geblieben ist die sozialversicherungs- (vgl §§ 67a ff ASVG) und die vergaberechtliche Seite. Nach damaligem (BVergG 2006, BGBl I 2006/15) bzw aktuellem Vergaberecht (BVergG 2018, BGBl I 2018/65) bestehen bei öffentlichen BVH im Verhältnis zum Steuerrecht deutlich verschärfte Anforderungen.

2.3. Zudem wird § 21 Abs 1 BAO völlig ausgehebelt: Entscheidend ist nicht die Qualität der Dokumentation, also nicht das Äußere, sondern was sich seinerzeit auf den diversen BVH vor Ort zugetragen hat. Es sei daran erinnert (vgl nochmals VwGH 11.8.1993, 91/13/0005, VwSlg 6801/F):

„Die im § 21 Abs 1 BAO normierte Beweiswürdigungsregel ist nicht als einseitig fiskalisch orientiertes Instrument aufzufassen, sondern verhält die Abgabenbehörde dazu, bei Wahrnehmung ihrer Verpflichtung, die für die Besteuerung maßgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, auf das tatsächliche Geschehen abzustellen, gleichgültig, ob dieser zwingend gebotene Durchgriff fiskalisch günstig oder ungünstig ist, und gleichgültig, ob durch die gewählte, dem Tatsächlichen nicht entsprechende formale Gestaltung Abgabenersparnisse beabsichtigt waren oder nicht (Hinweis Stoll, BAO-Handbuch, Seite 50).“

Im Gutachten wird der genau gegenteilige Weg beschritten und von der Qualität der Dokumentation auf Leistungserbringung oder Nicht-Leistungserbringung geschlossen. Das ist methodisch unhaltbar. Im Übrigen hat Ruppe bereits 1985 den überzeugenden Nachweis gebracht, das auf peinliche Einhaltung von Formvorschriften gerade dann geachtet wird, wenn

Geschäfte nur zum Schein geschlossen werden (Ruppe in Ruppe [Hrsg] Handbuch der Familienverträge² [1985] 116) .

Ein bloß vorgetäushtes Geschäft macht für die Beteiligten erst bzw nur dann Sinn, wenn es nicht auffällt, was eine entsprechend gute Tarnung erfordert (Kotschnigg Beweisrecht BAO § 23 Rz 78) .

2.4. Dazu kommen noch praktisch bedeutsame Sonderprobleme. Dazu zwei Beispiele in Frageform:

Erstens, was hat zu geschehen, wenn ein Bauunternehmen nur einige wenige Nachweise eingeholt hat? Zweitens, was passiert, wenn ein Bauunternehmen überhaupt nur laufend - zu Beginn und vor jeder Auszahlung - HFU-Abfragen (§°67b Abs 6 ASVG) eingeholt hat? Dann steht mit der nötigen Eindeutigkeit fest, dass diese Subfirma zumindest eine Zeit lang eigenes (angemeldetes) Personal beschäftigt hat.

3. Es bleibt dabei: Wir sind trotz Einhaltung der dort vorgesehenen Sorgfalt kein Freund des ***SV***-Gutachtens .

[...]

Eingabe vom 16. März 2021

Es werde nach Rücksprache mit dem Masseverwalter mitgeteilt, dass er Dr. Michael Kotschnigg die Zustellvollmacht erteilt habe.

Eingabe vom 11. Mai 2021:

„Technisch-Organisatorisches

1. Entgegen unserer festen Absicht handelt es sich hier noch nicht um das finale Vorbringen.

Ursächlich dafür ist eine schwere Grippe, die Herr ***GF-AS*** sich zugezogen hat und aufgrund derer er bettlägerig ist. Sie erhalten das finale Vorbringen - je nach Heilungsverlauf - jedenfalls noch im Mai. Dann werden wir auch den Antrag auf mündliche Verhandlung zurückziehen.

2. In der nächsten (und zugleich letzten) Eingabe geht es darum, weitere Unterlagen zum Nachweis der Leistungserbringung der beanstandeten Subfirmen für "***AS***" ins Treffen zu führen.

Aus unserer Sicht ist dieser Nachweis längst erbracht. Da wir jedoch noch weiteres Material in Händen haben, liegt es nahe, auch sie ins Spiel zu bringen.

3. Ansonsten gilt in technisch-organisatorischer Hinsicht das in den bisherigen Eingaben Gesagte auch hier eins zu eins. Aus diesem Grund werden auch die Beilagen mit ./186 fortgeführt, nachdem bzw. weil sie in der letzten Eingabe vom 31.3.2021 mit ./185 geendet haben.

B. Ergänzendes Vorbringen

I.

Liste der Subfirmen

1. Im Prüfungszeitraum waren für "****AS****" neben den beanstandeten noch folgende weitere insgesamt 20 Fremdleister operativ tätig:

[...]

Dadurch soll dem (falschen) Eindruck vorgebeugt werden, "****AS****" hätte im Prüfungszeitraum ausnahmslos mit den beanstandeten Fremdfirmen gearbeitet. Solcherart stellen sich weitere Fragen über Fragen, die noch immer einer Antwort harren, so bspw auch die Folgenden:

- Welche abwicklungstechnischen Unterschiede haben zwischen den beiden Gruppen von Subfirmen - den beanstandeten und den unbeanstandet gebliebenen - bestanden und welche schlüssigen Beweise gibt es dafür?
- Weshalb hat "****AS****" - dem Finanzamt zufolge - nur bei den beanstandeten Fremdleistern mit eigenen Schwarzarbeitern agiert, bei den anderen Subfirmen hingegen nicht?
- Weshalb wurden - wiederum dem Finanzamt zufolge - Deckungsrechnungen (Falsifikate) für die (behaupteten) eigenen Schwarzarbeitern bei geschätzten 30 Subleistern eingeholt, obwohl die Angreifbarkeit und das Entdeckungsrisiko dadurch um ein Vielfaches höher ist als dem Rückgriff auf einige wenige Subfirmen?
- Wie konnte es sein, dass kein einziger Schwarzarbeiter jemals entdeckt worden ist, obwohl die voneinander völlig unabhängigen Kontrollen erstens durch den Bauherrn bzw die öffentliche Hand und zweitens durch Arbeitsinspektorat, BUAK, GKK (zwischenzeitig: ÖGK), Finanzpolizei & Co rigoros gewesen sind und jeder einzelne Schwarzarbeiter bereits durch simplen Mausclick vor Ort aufgefallen wäre.

Es bleibt dabei: Prüferin, Finanzamt und BFG sind mangels jedweder Beschäftigung mit der operativen Seite des Baugeschäfts zu 100 % uninformiert darüber, was sich auf den damaligen BVH der "****AS****" zugetragen hat.

2. Der Rest ergibt sich bereits von selbst:

2.1. Der angefochtene Sicherstellungsauftrag vom 12.1.2017 schildert rein gar nichts, am allerwenigsten ein "genaues Bild über die tatsächliche Abwicklung" dessen, dass sich auf den damaligen Baustellen der "****AS****" zugetragen hat. An VwGH 28.2.2014, 2013/16/0053, sei erinnert und auch daran, dass diese Entscheidung zu einem Sicherstellungsauftrag ergangen ist. Dieser Maßstab wird hier eindeutig und klar verfehlt.

2.2. Das BFG ist angesichts der relativen Ermittlungs- und absoluten Beweis- bzw Feststellungslosigkeit objektiv außer Stande, die nunmehr zu beurteilende historische Sachlage in der vom Gesetz geforderten Weise zu rekonstruieren. Abgesehen davon ist es nicht Aufgabe des Gerichts, die unterbliebene Ermittlungstätigkeit des Finanzamtes von sich aus zu dessen Gunsten nachzuholen.

Dazu sei an die in der letzten Eingabe vom 31.3.2021 zitierte hauseigene Spruchpraxis des BFG erinnert.

2.3. Dazu kommt ein weiteres Ermittlungsdefizit, gefolgt von absoluter Beweis- und Feststellungslosigkeit:

Das zu einem anderen Wiener Bauunternehmen ergangene Erkenntnis des BFG vom 22.5.2019, RV/7100184/2014, trifft auf Seite 27 ganz oben folgende bemerkenswerte Aussage:

*„Zudem war zu bedenken, dass die ****X**** die von ihr in Rechnung an die Bf. gestellten Beträge in das betriebliche Rechnungswesen aufgenommen und damit das zu versteuernde Betriebsergebnis der Gesellschaft erhöht hat, was im Gegensatz zu der von der AP getroffene Annahme, wonach lediglich 50% des fakturierten Rechnungsbetrages auf die Leistungserbringung entfielen, steht.“*

Solcherart wäre es geradezu selbstverständliche Aufgabe des Finanzamtes gewesen, der Frage nachzugehen, welcher der beanstandeten Subfirmen die "****AS****"-Erlöse in sein Rechenwerk aufgenommen hat, weil dieser Umstand Leistungserbringung durch ihn voraussetzt. Da die Behörde in diese Richtung hin aber erst gar nicht ermittelt hat, ist sie - und mit ihr das BFG – auch in dieser Schlüsselfrage zu 100 % uninformatiert. Solcherart stelle ich für meinen Mandanten den

Beweisantrag ,

das BFG möge erheben, dass jeder einzelne der im Zuge der AP beanstandeten Fremdleister die Leistungserlöse von "****AS****" (und der übrigen Auftraggeber) sehr wohl in sein Rechenwerk aufgenommen hat.

3. Auch wenn es darauf längst nicht mehr entscheidend ankommt: Die traditionelle Formel des Fiskus "Austausch des Fremdleistungsaufwandes durch Ersatz-Lohnaufwand in halber Höhe" greift zu kurz: Ersterer ist logischerweise frei von Lohnnebenkosten, die deshalb bei Letzterem steuermindend zu berücksichtigen sind, und zwar jeweils 20 % - zusammen daher 40 % - an Lohnnebenkosten (zB 15 % LSt, 4,5 %, DB, 3 % KommSt; Sozialabgaben gemäß § 67a Abs 3 Z 2 ASVG).

II.

Bauvorhaben ***Adresse BV***

Im Folgenden geht es ergänzend zum bisherigen Sach- und Beweisvorbringen noch darum, anhand eines konkreten Projekts - konkret des BVH ***Adresse BV***, durch Vorlage weiterer Dokumente die Leistungserbringung der eingesetzten - fälschlich beanstandeten - Fremdfirmen schlüssig darzutun. Dazu im Einzelnen:

Fremdleister ***Firma11*** (**FN11**)

- Subunternehmervertrag vom 28.6.2014 (./186)
- SVA-Anmeldungen (./187)
- 1 Rechnung vom 1.10.2014 inklusive AGH Abfrage (./188)

Fremdleister ***Firma29*** (**FN29**)

- Subunternehmervertrag vom 2.6.2014 (./189)
- SVA-Anmeldungen (./190)
- 1 Rechnung vom 2.1.2015 inklusive AGH Abfrage (./191)

Fremdleister ***Firma22*** (**Firma22**)

- Subunternehmervertrag vom 4.3.2015 (./192)
- SVA-Anmeldungen (./193)
- 1 Rechnung vom 9.4.2015 inklusive AGH Abfrage (./194)

Fremdleister ***Firma17*** (**FN17**)

- Subunternehmervertrag vom 30.7.2014 (./195)
- 2 Rechnungen vom 1.10.2014 und 2.12.2014 inklusive AGH Abfrage (./196)

Sonstige Unterlagen

- Auftragsschreiben ***Firma26*** vom 7.5.2014 (./197)
- Abrechnungsunterlagen Schlussrechnung ***AS*** vom 5.2.2015 (./198)
- Endabrechnung vom Auftraggeber an ***AS*** vom 11.2.2015 (./199)
- Bewertung vom Auftraggeber (. /200)

III.

Zur Zuverlässigkeit von "****AS****"

Die rein ergebnisorientierte Betrachtung der Prüferin (und damit des Finanzamtes als Ganzes) ist in kaum mehr zu überbietender Weise wirklichkeitsfremd. "****AS****" wird als Vehikel hingestellt, das zum Steuer- und Sozialbetrug in großem Stil eingesetzt (um nicht zu sagen: "missbraucht") worden sei. Das genaue Gegenteil ist der Fall: "****AS****" war in jeder Hinsicht ein Vorzeigebetrieb wie aus dem Lehrbuch. Dazu einige konkrete Beispiele aus 2016 stellvertretend für die gesamten Streitjahre:

- ANKÖ-Führungszertifikat vom 19.4.2016 (./201)
- Bescheinigung gemäß § 229a BAO vom 4.5.2016 (./202)
- Unbedenklichkeitsbescheinigung der WGKK vom 4.5.2016 an die "****AS****" (./203)
- Schreiben der BUAK vom 4.5.2016 an die "****AS****" (./204)
- Unbedenklichkeitsbescheinigung des Magistrates der Stadt Wien vom 5.4.2016 (./205)
- Strafregisterbescheinigung der Marktgemeinde ****7**** vom 15.4.2016 (./206)

Besonders erfreut und stolz zugleich ist Herr ***GF-AS*** über die Unbedenklichkeitsbescheinigung des Magistrates der Stadt Wien vom 5.4.2016 (./205): Darin wird ihm hinsichtlich der städtischen Abgaben "steuerliche Zuverlässigkeit" attestiert. Doch hat die Prüferin (und mit ihr das Finanzamt als Ganzes) für solches Material keine Verwendung gehabt, weil - so ist in Anlehnung an VwGH 20.12.1994, 89/14/0036, VwSlg 6955/F zu vermuten - das Mehrergebnis sonst auf Behördenseite nicht mehr zur eigenen Zufriedenheit ausgefallen wäre. Solcherart wurde ein angesehenes, erfolgreiches, profitables - kurzum; kerngesundes - Bauunternehmen vom Finanzamt sehenden Auges aus dem Spiel genommen.“

Eingabe vom 8. Juni 2021:

„Hohes Gericht, mit diesem Schreiben ist unser Vorbringen abgeschlossen. Danke für Ihre Geduld mit uns. Der Umfang dieses Schreibens hat mit dem aktualisieren Beilagenverzeichnis

zu tun, das angesichts der mittlerweile 209 Beilagen bereits einen ähnlichen Umfang wie das Vorbringen hat.

A.

Verzicht auf die mündliche Verhandlung

Hiermit ziehe ich für meinen Mandanten den Antrag auf Durchführung der mündlichen Verhandlung vor dem BFG definitiv zurück. Er ist nicht mehr aufrecht.

B

Technisch-Organisatorisches

In technisch-organisatorischer Hinsicht gilt das Bisherige analog. Aus diesem Grund werden die Beilagen mit . /207 fortgeführt, nachdem sie zuletzt mit ./206 geendet haben.

C.

Finales Vorbringen

Obwohl die Sache -aus unserer Sicht - längst zu unseren Gunsten entschieden ist, sollen noch weitere ergänzende Argumente ins Treffen geführt werden. Dazu im Einzelnen:

I.

Zur (möglichen) Nichtigkeit des angefochtenen Bescheids

Der angefochtene Sicherstellungsauftrag vom 12.1.2017 weist folgenden Adressaten auf:

„***AS**
[...]"

Tatsächlich war bereits ein Jahr zuvor vom Sicherstellungsauftrag die Rede, konkret in der Niederschrift über die Vernehmung des ***GF-AS*** durch das Finanzamt als Finanzstrafbehörde vom 20.1.2016 (. /207). Solcherart hätte die Zustellung des angefochtenen Bescheides an ***Vertreter1*** erfolgen müssen, was jedoch unterblieben ist.

II.

Keine Kick-back-Zahlungen

1. Fälle wie dieser lassen sich bei lösungsorientierter Herangehensweise auf einige wenige Fragen reduzieren:

Frage 1. Welche schlüssigen Beweise gibt es für die von Behördenseite behauptete Beschäftigung von Schwarzarbeitern durch das geprüfte Unternehmen bzw hier für die behauptete Eingliederung des Personals von ***Firma2***, ***Firma7 & Co*** in den Organismus von "****AS****" und warum verweigern sämtliche Erledigungen des Finanzamtes jegliche Auskunft darüber?

Frage 2. Auf Basis welcher Informationsträger steht mit der nötigen Eindeutigkeit fest, dass die beanstandeten Subfirmen im Einflussbereich von "****AS****" bzw ihren damaligen Machthabern gestanden sind? Anders gefragt: Welche schlüssigen Beweise gibt es dafür, dass ***Firma2***, ***Firma7 & Co*** nur für "****AS****" bzw nur im Auftrag ihrer Machthaber tätig gewesen sind? Nochmals anders gefragt: Wie ist sichergestellt, dass sie parallel dazu nicht für eine Vielzahl weiterer Auftraggeber also außerhalb der "****AS****"-Sphäre leistungserbringend gewesen sind?

Frage 3. Welche schlüssigen Beweise gibt es für Rückflüsse von ***Firma2***, ***Firma6***, ***Firma1***, ***Firma7***, ***Firma11***, ***Firma24 & Co*** in den Einflussbereich der "****AS****" oder deren Machthaber?

Um das Ergebnis vorwegzunehmen: Das Finanzamt ist objektiv außer Stande, auch nur eine einzige dieser drei Kernfragen konkret bzw nachprüfbar zu beantworten und durch schlüssige Beweise zu untermauern. Um das zu erkennen, genügt ein darauf reduzierter Vorhalt des BFG. Bleibt dieses Ergänzungsersuchen unbeantwortet und beweisfrei - davon ist auszugehen, weil sonst angefochtener Sicherstellungsauftrag und BP-Bericht grundlegend anders ausgefallen wären-, so ist nicht nur die Sache ein weiteres Mal zu unseren Gunsten entschieden, sondern auch eine vollinhaltlich stattgebende Erledigung gemäß § 300 BAO mittels BVE durch das Finanzamt hochwahrscheinlich. Ich gebe dazu für meinen Mandanten dazu schon jetzt unsere Zustimmung (vgl § 300 Abs. 1 lit. a BAO).

Das weitere Vorbringen handelt von der objektiven Unmöglichkeit der belangten Behörde, diese drei Schlüsselfragen BAO- konform zu beantworten und durch schlüssige Beweise zu untermauern.

2. Um mit den von Prüfer-/Behördenseite beweisfrei bekundeten Kick-back-Zahlungen zu beginnen.

2.1.

Dazu heißt es im angefochtenen Bescheid vom 12.1.2017 auf Seite 9 ganz oben wortwörtlich:

„Im gegenständlichen Fall wird der dem geprüften Unternehmen verbleibende, rückgeflossene Betrag mit 40% des iZm obig angeführten Subfirmen geltend gemachten Fremdleistungsaufwandes geschätzt (vgl auch UFS vom 19.8.2003, RV/0052-W/02).“

Dabei handelt es sich mangels auch nur eines einzigen schlüssigen Beweises um eine weitere bloße Bekundung von Prüfer-/Behördenseite, die über die für Besteuerungszwecke völlig ungeeignete Behauptungs-/Vermutungsebene nicht hinausgeht und die selbst hinter dem Erkenntnis des BFG vom 22.5.2019, RV/7100184/2014, meterweit zurückbleibt. Die Kernaussage auf Seite 27 oben lautet:

„Die Feststellung der Behörde, dass Abhebungen vom Geschäftskonto der XY-GmbH und kurz danach erfolgte Abhebungen auf Kick-back Zahlungen schließen ließen, geht über die Behauptungsebene nicht hinaus, zumal ein Zusammenhang mit den Grundgeschäften der Bf. nicht erkennbar ist. Dass Rechnungen, auch wenn sie postalisch übersendet werden, angesichts des aufgezeigten Naheverhältnisses der handelnden Personen bar bezahlt wurden, erscheint ohne weitergehende, damit im Zusammenhang stehende Feststellungen nicht ungewöhnlich.“

Der angefochtene Bescheid enthält nicht einmal eine solche - völlig unzureichende - Bekundung.

Das war angesichts relativer Ermittlungslosigkeit (so) zu erwarten: Das Finanzamt verfügt über keinen einzigen schlüssigen Beweis für auch nur einen einzigen solcher Rückflüsse, die nicht einmal von den beanstandeten Subfirmen behauptet worden sind. Schon deshalb stehen Prüferin und Finanzamt in dieser Frage auf der Beweisebene noch immer mit absolut leeren Händen da.

2.2. Die Prüferin hat den Konnex zwischen Kick-back-Zahlungen in den (weit verstandenen) Einflussbereich von "****AS****" sehr wohl erkannt und ihn auch zum Gegenstand eigener Ermittlungstätigkeit gemacht, um das Ergebnis dieser Beweis Aufnahme - weil mit der rein ergebnisorientierten Erwartungshaltung nicht kompatibel - sodann auf dem Weg zur Entscheidungsfindung wieder auszusortieren. Damit ist die per E-Mail geführte Korrespondenz vom 12.7.2017 gemeint (. /208): Das Finanzamt hat sämtliche Informationen und Details zu sämtlichen Bankkonten von "****AS****" und deren (weit verstandenem) abverlangt und erhalten, weil sich die Behörde diese Material sonst über das Strafgericht besorgt hätte (und darauf explizit hingewiesen hat).

Im Klartext: Dass Prüferin und Finanzamt dieses erst mehrere Monate später gewonnene Beweisergebnis bei Ergehen des angefochtenen Sicherstellungsauftrages weder gehabt haben noch haben konnten, steht außer Frage. Doch hätte es spätestens bei der BVE oder wenigstens im Vorlagebericht zu unseren Gunsten mitberücksichtigen müssen. Das ist unterblieben, die solcherart erzeugte Optik nicht untypisch für diesen Fall als Ganzes: Teils wird erst gar nicht ermittelt, teils werden missliebige Beweisergebnisse aussortiert, um solcherart akten- und wahrheitswidrig so zu tun, als gäbe es sie nicht. Es gibt sie aber doch.

Zurück zur Frage 3: Wie will die belangte Behörde auch nur eine einzige Kick-back-Zahlung seitens ***Firma2***, ***Firma7 & Co*** vertretbar argumentieren und schlüssig beweisen (können), wenn sie auf Grund ihrer eigenen Tätigkeit auf das Genaueste weiß, dass es solche Zahlungseingänge weder bei "****AS****" noch in ihrem Umfeld gegeben hat? Das ist außerhalb jeder Wahrscheinlichkeit, will heißen: Die Sache ist ein weiteres Mal - wohl endgültig zu unseren Gunsten entschieden.

2.3. Dazu kommt noch - man muss es so deutlich sagen - Sinnfreiheit des angefochtenen Bescheids: Auf der einen Seite hätte "****AS****" die eigenen Lohnkosten durch das auf Seite 8 behauptete "Geschäftsmodell" deutlich reduziert. Dazu heißt es dort wortwörtlich:

„Um die eigenen Personalkosten zu mindern und ein dem Billigstbieterprinzip entsprechendes Angebot legen zu können, bedienen sich Firmen des folgenden Geschäftsmodells: [...].“

Daraus folgt nach den Regeln der Logik zweierlei: Erstens, der Fremdleistungsaufwand für ***Firma2***, ***Firma7 & Co*** ist (deutlich) niedriger als der Lohnaufwand, der angefallen wäre, wenn - so die Bekundung von Behördenseite - das dorthin ausgelagerte Personal im eigenen Personalstand - also in jenem von "****AS****" - geführt worden wäre. Solcherart hätte das Finanzamt - wie gesagt: auf Basis seiner eigenen Argumentation - den Fremdleistungsaufwand durch höheren Personalaufwand ersetzen müssen. Solcherart dürften Köst und KEST von vornherein kein Thema sein, sind es aber doch.

Zweitens, wie sollen sich die behaupteten Kick-back-Zahlungen von ***Firma2***, ***Firma7 & Co*** ausgehen (können), wenn die dorthin bezahlten Gelder nach Ansicht des Finanzamtes an der Untergrenze gelegen sind (Stichwort: Geschäftsmodell) und davon noch das eigene Personal entlohnt werden musste? Das genügt, um ein weiteres Mal zu erkennen, dass und warum im angefochtenen Bescheid, recht besehen: in der Arbeit des Finanzamtes als Ganzes, rein gar nichts zusammenläuft: Es wird relativ ermittlungs- und absolut beweisfrei eine Bekundung nach der anderen aneinander gereiht, ohne zu erkennen, dass das solcherart gewonnene Gesamtbild frei von jeglichem Sinn ist:

- „****AS****“ lagert der Behörde zufolge auf Billigfirmen aus, um sodann den Lohnaufwand im Verhältnis zum Fremdleistungsaufwand zu reduzieren anstatt richtigerweise zu erhöhen.

Solcherart hat "****AS****" eine für sie nachteilige Variante gewählt bzw. löst sich das behauptete "Geschäftsmodell" schon jetzt in seine Bestandteile auf. Was gilt nun bzw. warum und was nicht bzw. warum nicht?

- Das Finanzamt unterstellt - wie gesagt: relativ ermittlungs- und absolut beweisfrei -, ***Firma2***, ***Firma7 & Co*** seien im Einflussbereich von "****AS****" bzw deren Machthaber gestanden. Nicht nur, dass diese Prämisse wirklichkeitsfremd, unvertretbar und leicht widerlegbar ist, macht es schon wegen der damit einher gehenden Erhöhung des

Entdeckungsrisikos keinen Sinn, für das behauptete "Geschäftsmodell" auf mehr als 20 anstatt auf einige wenige Fremdfirmen zurückzugreifen.

Zuletzt werden - wiederum relativ ermittlungs- und absolut beweisfrei - Kick-back-Zahlungen von ***Firma2***, ***Firma7 & Co*** in das Umfeld von "****AS****" behauptet, obwohl sie von Niemandem auch nur behauptet worden sind und obwohl die Behörde sehr genau weiß, dass es solche Rückflüsse nicht gegeben hat.

Fazit in Frageform: Was läuft in dieser Sache auf Behördenseite zusammen, wie geht sich das behauptete "Geschäftsmodell" aus und was hat der angefochtene Bescheid mit der Lebenswirklichkeit zu tun? Die Antwort ergibt sich bei allen drei Fragen von selbst.

III.

Keine Exklusiv-Beziehungen der beanstandeten Subfirmen zu "****AS****" bzw. umgekehrt

1. Das "Geschäftsmodell", von dem eben die Rede gewesen ist, wird im angefochtenen Bescheid auf Seite 8 beschrieben wie folgt:

„Um die eigenen Personalkosten zu mindern und ein dem Billigstbieterprinzip entsprechendes Angebot legen zu können, bedienen sich Firmen des folgenden Geschäftsmodells:

Personal wird auf eine, von einem vorgeschobenen Geschäftsführer, welcher nur zu Unterschriftsleistungen und Einrichtung eines Geschäftskontos herangezogen wird, gegründete bzw. übernommene GmbH (in weiterer Folge als Sub GmbH bezeichnet) angemeldet. Die tatsächlichen Machthaber der Sub- GmbH vermeiden jeden nach außen erkennbaren Bezug zum Unternehmen.

In der Realität sind die zur Verfügung gestellten Arbeiter nicht für die Sub-GmbH tätig und stehen nicht gegenüber dieser in einem Weisungsverhältnis, sondern arbeiten, eingegliedert in den Arbeitsprozess und auf Anweisung von Verantwortlichen der Auftraggeber, im konkreten Fall für das geprüfte Unternehmen. Die steuerlichen Auswirkungen gehen aus dem Punkt „Lohnabgabenberechnung“ hervor (siehe Seite 10).“

Speziell aus dem letzten Absatz folgt: Die behauptete Eingliederung des Personals von ***Firma2***, ***Firma7 & Co*** in den Organismus von "****AS****" setzt logischerweise voraus, dass die beanstandeten Subfirmen im Einflussbereich von "****AS****" bzw. ihrer Machthaber gestanden und nur für sie bzw. nur in deren Auftrag tätig gewesen sind.

2. Diese Prämisse ist bei mehr als 20 beanstandeten Vehikeln in kaum mehr zu überbietender Weise wirklichkeitsfremd und längst widerlegt. Dazu sei an das Vorbringen in der Eingabe vom 31.3.2021 erinnert: Dort wurde ab Seite 35 bei (nahezu) jeder beanstandeten Subfirma

dargelegt, aus welchen Parallelfällen sie mir bekannt ist: Das sind bei ***Firma2*** und ***Firma7*** jeweils fünf Fälle.

Dazu sei ergänzend noch bemerkt:

2.1. In dem zur Steuernummer ***StNr9*** ergangenen BP-Bericht vom 7.6.2015 heißt es in Tz 2 lit B auf Seite 7, dass ***Firma7*** dem dort geprüften Unternehmen

- im Zeitraum 1.9. bis 29.12.2014 insgesamt 13 Mal Baumaterial verkauft und weiters

- im Zeitraum 1.8. bis 5.12.2014 diverse Baugeräte vermietet hat,

ohne selbst leistungserbringend gewesen zu sein. Das Volumen hat insgesamt € 589.093,98 betragen.

2.2. In dem zur Steuernummer ***8*** ergangenen BP-Bericht vom 26.7.2017 heißt es in Tz 4 zu ***Firma6*** wortwörtlich:

„Die BP geht davon aus, dass die Arbeiten nicht von den behaupteten Gesellschaften, sondern von den Schwarzarbeitern der XY-Bau GmbH [gemeint ist das geprüfte Unternehmen] erbracht wurden.“

Der dagegen erhobene Einspruch ist erfolgreich geblieben: Das BFG hat ihm mit Erkenntnis vom 23.1.2020, RV/7101905/2018, vollinhaltlich stattgegeben. Aktuell ist die Sache auf Grund einer Amtsrevision des (damaligen) ***FA2*** beim VwGH zu Ra 2020/13/0025, anhängig.

2.3. Zu ***Firma23*** liegt mir das stattgebende, unbekämpft in Rechtskraft erwachsene Erkenntnis des LVwG Burgenland vom ***Datum5***, ***9***, vor. Es hat die Ansicht der Finanzpolizei, ***Firma23*** sei eine "Scheinfirma" mit überzeugenden Gründen verworfen (./209) und klargestellt, dass ***Firma23*** nachweislich über eine Subfirma leistungserbringend gewesen ist.

3. Fazit. Diese wenigen Beispiele für viele genügen im Kontext mit dem bereits am 31.3.2021 erstatteten Vorbringen, um zu erkennen, dass die beanstandeten Subfirmen nachweislich sehr wohl auch für fremde Dritte leistungserbringend gewesen sind. Solcherart ist die Prämisse, deren damaliges Personal sei in Wirklichkeit solches von "***AS***" bzw. für sie reserviert gewesen, nicht haltbar.

Ohne diese Grundannahme nimmt sich der angefochtene Sicherstellungsauftrag für Besteuerungszwecke ein weiteres Mal von selbst aus dem Spiel, und zwar bereits auf der Beweis- und der Tatsachenebene.

IV.

Niederschrift ***GF-AS*** vom 20.1.2016

a)
Streifzug

Dieser Entlastungsbeweis ist in jeder Hinsicht ein "Volltreffer". Dazu in der Chronologie dieses Vernehmungsprotokolls im Einzelnen:

1. Herr ***GF-AS*** weist einleitend - ab Seite 2 Mitte zu Beginn des Punktes 3 - auf die damaligen, durch das rasche Wachstum bedingten Liquiditätsprobleme der "****AS****" hin und weiters auf seine dementsprechend hohen persönlichen Haftungen der Hausbank gegenüber - das war die ***Bank1*** -, um daraus abzuleiten:

„Alle Forderungen sind deshalb an die Bank zediert, dh Zahlungen dürfen nur auf dem Betriebsbankkonto erfolgen, anderenfalls wäre dies der Bank gegenüber eine Veruntreuung. Daher war aus der Sicht der Geschäftsführung eine rasche Vermögensverschiebung zu Ungunsten der Finanz gar nicht möglich.“

Daraus ist bereits eine bedeutsame Konsequenz abzuleiten: Das Lukrieren von Schwarzgeld über die Leistungsseite - von den Auftraggebern, also "von oben" - ist völlig ausgeschlossen. Zumal es sich bei der persönlichen Haftung des Herrn ***GF-AS*** um eine Bürgenhaftung gehandelt hat, für die er der BTV gegenüber persönlich einzustehen hat.

1.1. Das ergibt sich bereits aus der Struktur der Auftraggeber - ausnahmslos gewerbliche (kommerzielle) Betriebe, weiter gemeinnützige Bauträger und die öffentliche Hand (vgl. /3). Hingegen war "****AS****" für Privatkunden - also für "private Häuslbauer" - nicht tätig. Solcherart ist das Erwirtschaften von Schwarzgeld über die Einnahmenseite außerhalb jeder Wahrscheinlichkeit. Solcherart ist das Thema Schwarzgeld bereits vom Tisch: Um Schwarzarbeiter bezahlen zu können, bedarf es logischerweise der Existenz einer "schwarzen Kasse", die es bereits am 1.1.2012 gegeben haben muss. Dass dem so gewesen wäre, wurde von Behördenseite zu Recht nicht einmal behauptet.

Deren Dotierung durch Rückflüsse von ***Firma2***, ***Firma7 & Co*** scheitert aus den bereits dargelegten Gründen: Niemand hat Kick- back-Zahlungen auch nur behauptet, die zudem bei keinem einzigem Bankkonto von "****AS****" und deren Umfeld jemals eingegangen sind.

1.2. Zum selben Ergebnis gelangt man über die Darlehen, die Herr ***GF-AS*** bei "****AS****" aufgenommen hat. Dazu heißt es ebendort auf Seite 3 ganz oben wortwörtlich:

*„Herr ***GF-AS*** musste zur Abdeckung seiner privaten Schulden Gesellschafterdarlehen von der Firma nehmen, was er nicht gemusst hätte, wenn Kick-back-Zahlungen in derartig horrenden Summen vorgelegen wären.“*

bzw über die strengen Kontrollen auf den damaligen Baustellen der "****AS****". Dazu heißt es in besagtem Protokoll auf Seite 3 Mitte wortwörtlich:

„Sämtliche Arbeitnehmer wurden von den Generalunternehmern immer daraufhin überprüft, ob sie angemeldet waren.“

1.3. Fürs Erste bleibt festzuhalten: Es hat die im angefochtenen Bescheid (nicht nur dort) behaupteten malversiven Praktiken durch "****AS****" nicht gegeben. Sie sind eine rein ergebnisorientierte Erfindung von Behördenseite.

2. Seine sehr überzeugenden Angaben zur Überprüfung der Subfirmen vor Aufnahme der Geschäftsbeziehung und während ihrer Dauer auf Seite 3 oben bestätigen die Ausführungen vom 31. März vollinhaltlich.

3. Die nachfolgenden (gelb unterlegten) Ausführungen am" Seite 3 Mitte werfen das bezeichnende Licht auf diesen Fall. Sie lauten:

*„Herr ***GF-AS*** war keinesfalls vorsätzlich oder wissentlich in Malversationen verstrickt, sondern kann seine Gutgläubigkeit durch umfangreiches Belegmaterial nachweisen.“*

Bedauerlicherweise und wenig überraschend zugleich hat sich die Behörde an diese - ihre eigene - Sicht der Dinge in weiterer Folge nicht mehr gehalten. Sonst wären die Akten und Bücher dieses Falles mit der BVE für immer geschlossen; sie sind aber noch immer offen. Ungeachtet dessen steht die Arbeit der Behörde ein weiteres Mal mit sich selbst in unlösbarem Widerspruch: Auf der einen Seite ist Herr ***GF-AS*** - siehe eben - frei von Schuld und Tadel, um auf der anderen Seite Initiator eines unlauteren "Geschäftsmodells" gewesen sein (Seite 8). Die Kernaussage im angefochtenen Bescheid lautet:

„Um die eigenen Personalkosten zu mindern und ein dem Billigstbieterprinzip entsprechendes Angebot legen zu können, bedienen sich Firmen des folgenden Geschäftsmodells: [...].“

Was von Beidem - die Anständigkeit des Herrn ***GF-AS*** oder sein unangemessenes "Geschäftsmodell" - gilt nun bzw. warum und was nicht bzw. warum nicht? Das Finanzamt verweigert auch darauf jegliche Auskunft und stellt beide Varianten gleichwertig nebeneinander.

4. Die nachfolgenden Angaben auf Seite 3 Mitte zum Verhältnis von Eigenpersonal (20 %) zu jenem der Fremdleister (80 %) sind aus einem weiteren - von der Behörde ebenfalls völlig negierten - Umstand bedeutsam: Es hat keine "gemischten Arbeitspartien" in dem Sinn gegeben, dass eigene und fremde Mitarbeiter gemeinsam an einem bestimmten BVH gearbeitet haben. Das gilt auch für das BVH ***Adresse BV***: Dort waren ausschließlich

Fremdfirmen operativ tätig. Das Tun von "****AS****" hat sich darauf beschränkt, die Einhaltung der Qualitätsstandards durch eine rein fachliche Kontrolle in unregelmäßigen Abständen zu überprüfen, um das fertige Werk am Ende abzunehmen.

b)

Ergänzende und beweisrechtliche Aspekte

1. Die Bekundung im angefochtenen Bescheid auf Seite 2 unten/3 oben,

„Die Abrechnung erfolgt laut Subunternehmervertrag nach m², lfm und Stück und nicht nach geleisteten Stunden (z.B. Trockenbauarbeiten, Verschalungen, Installationen, Wollausstopfungen, Müllentsorgung...).“, zeugt von Uninformiertheit auf Prüfer-/Behördenseite über die gängigen Regeln im Trockenbau:

Dann erfolgt die Abrechnung aus Gründen, die sich von selbst verstehen, nach objektiven (zB Flächen), nicht nach subjektiven Kriterien wie des Zeitaufwandes: In diesem Fall wäre das Entgelt der "langsamen" Subfirma höher als jenes des "schnellen" Fremdleisters. Solcherart hat die Prüferin ihre gegen Null tendierende Kompetenz in wirtschaftlichen Belangen aufs Neue unter Beweis gestellt.

2. Die Angaben des Herrn ***GF-AS*** vom 20.1.2016 (./207) sind ein Beweismittel, dem als öffentliche Urkunde sogar erhöhte Beweiskraft zukommt (vgl § 168 BAO iVm §292 Abs 1 ZPO) .

Zumal die Parteienaussage (vgl § 143 Abs 1 und 2 BAO) neben dem Urkunden- (§ 168 BAO), dem Zeugen- (§§ 169 ff), dem Sachverständigenbeweis (§§ 177 bis 181 BAO) und dem Augenschein (§°182 BAO) zu den fünf klassischen Beweisarten zählt. Dass er diese Angaben vor dem Finanzamt als Strafbehörde gemacht hat, ist irrelevant, auch weil Beides vom VwGH als Einheit gesehen wird (vgl VwGH 9.6.2020, Ra 2020/13/0001 Rz 27)

3. Die detaillierten, lebensnahen und jedenfalls sehr überzeugenden Angaben des Herrn ***GF-AS*** vom 20.1.2016 sind seitens des Finanzamtes bis heute unwidersprochen geblieben. Solcherart gesteht die Behörde nicht nur deren inhaltliche Richtigkeit bzw die Unmöglichkeit, sie zu entkräften, selbst offen ein. Sie legt damit auch den Grundstein für einen vollen Erfolg dieses Einspruchs:

Nach der Spruchpraxis des BFG darf - ja muss - das Gericht das von der Gegenseite unwidersprochen gebliebene Sach- und Beweisvorbringen seiner Erledigung als richtig IS von wahr zugrunde legen (vgl BFG 13.7.2016, RV/7102305/2016; Kotschnigg BFG-Journal 2018, 38). Solcherart erspart sich das Gericht sogar das eingangs erwähnte Ergänzungsersuchen an das Finanzamt.“

Das Finanzamt gab dazu mit Schriftsatz vom 16. Juni 2021 folgende Stellungnahme ab:

„Das Finanzamt nimmt in aller gebotenen Kürze zum Vorbringen des steuerlichen Vertreters; Dr. Michael Kotschnigg, wie folgt Stellung:

1) Ad Zustellbevollmächtigung für den Sicherstellungsauftrag vom 12.01.2017:

Der Sicherstellungsauftrag vom 12.01.2017 wurde von der h.a. Abgabensicherung an die damalige Firmenadresse der ***AS***, ***Adr. AS*** dem handelsrechtlichen Geschäftsführer, ***GF-AS***, zugestellt.

Ob irgendwann einmal über einen Sicherstellungsauftrag von einem anderen Finanzamt (***FA8***) in einem anderen Verfahren (Finanzstrafverfahren) gesprochen worden ist, ist in Ansehung des damaligen steuerlichen Vertreters völlig irrelevant für die Frage, wem der Sicherstellungsauftrag im Zeitpunkt dessen tatsächlicher Erlassung fast ein Jahr nach Aufnahme einer Niederschrift zuzustellen ist.

Die Zustellung erfolgte völlig zu Recht an die Anfang 2017 vertretungsbefugte Stelle, es gab damals keine aufrechte Zustellvollmacht an die damalige steuerliche Vertretung (Kanzlei ***Vertreter1***).

2) Ad „Schwarzarbeiter und Kick-Backzahlungen“

Hinsichtlich der „Schwarzarbeiter“ und der „Kick-Back-Zahlungen“ verweist das Finanzamt auf die umfassenden Feststellungen im Bericht der Betriebsprüfung und der daraus resultierenden Bescheide. Der Umstand, dass der steuerliche Vertreter mit dem festgestellten Sachverhalt nicht einverstanden ist und er damit hadert, dass sein Mandant durch die Betriebsprüfung als Beteiligter an diversen Malversationen im Baubetrug erwischt worden ist, macht die Bescheide der Abgabenbehörde in keinster Weise rechtswidrig.

Die Argumentation des steuerlichen Vertreters, dass bei der vorliegenden systematisch betriebenen Reduktion der Personalkosten ein höherer Personalaufwand angesetzt hätte werden müssen, widerspricht den logischen Denkgesetzen und entbehrt jeglichen weiteren Kommentars.

Die Tatsache, dass (bei anderen Gesellschaften zum Schein tätige) Schwarzarbeiter z.B. wegen unterkollektivvertraglicher Entlohnung und wegen Nichtabfuhr von LSt, DB, DZ und SV billiger sind, als angemeldete (eigene) Arbeiter, wird vom steuerlichen Vertreter schlichtweg ignoriert.

Im Übrigen streitet der steuerliche Vertreter schlichtweg den seitens der Behörde festgestellten Sachverhalt ab, daher wird auch diesfalls auf die Feststellungen der Betriebsprüfung verwiesen. Das Finanzamt ist den Ausführungen von Herrn ***GF-AS*** aus den folgenden Gründen nicht gefolgt:

Der Gesellschafter-Geschäftsführer, ***GF-AS*** kennt als jahrzehntelanger Profi der Baubranche dieses Metier mit all seinen Risiken und häufigen Betrugsszenarien. Die Malversationen in der Baubranche sind ein stets präsent Thema in allen Medien. Herr ***GF-AS*** hatte offensichtlich Zweifel an der Seriosität der Subfirmen, da er die der Abgabebehörde vorgelegten Unterlagen zu Beginn der Tätigkeit mit diesen organisiert hat.

Laut seinen eigenen Aussagen gegenüber dem Finanzamt, musste er die Subfirmen häufig wechseln, da diese plötzlich von der Bildfläche verschwunden waren.

Es kann im gegenständlichen Fall von keiner laufenden Überprüfung einer Seriosität der Subfirmen gesprochen werden.

Die Tatsache, dass sämtliche Subunternehmen im Firmenbuch aufschienen, deren mutmaßliche Geschäftsführer vor Aufnahme der Geschäftsbeziehungen Ausweise, Mietverträge und Fotos der Unternehmensstandorte vorlegten, eine Steuernummer und eine UID-Nummer besaßen, zum Teil Dienstnehmer anmeldeten und in der HUF Liste aufschienen, widerspricht nicht dem Fakt, dass es sich bei den im Sicherstellungsauftrag angeführten Subunternehmen um sogenannte „rechnungsausstellende Scheinfirmen“ gehandelt hat.

Diese Subfirmen haben ja die Intention, bis zu ihrer Qualifizierung als Scheinfirmen den Behörden gegenüber möglichst unauffällig zu bleiben. Besonders auffällig ist, dass die gegenständlichen Subfirmen kurz vor ihrer Beauftragung von der ***AS*** oftmals als ehemals seriöse Firmen als sogenannter Firmenmantel von betrügerisch tätigen Personen aufgekauft und ab diesem Zeitraum malversierend tätig wurden. Einige Monate nach ihrer Tätigkeit für die ***AS*** meldeten die Subfirmen Konkurs an und die Geschäftsführer tauchten ab. Deshalb musste die ***AS*** auch häufig ihre Subleister wechseln. Herrn ***GF-AS***, als Profi in der Baubranche, hat gewusst oder müsste zumindest gewusst haben, dass dies die übliche malversierende Vorgehensweise in dieser Branche ist. Die häufigen Konkurse und das Abtauchen sämtlicher Geschäftsführer wurde nicht hinterfragt. Die Tatsache, dass der Geschäftsführer ***GF-AS*** sich des Weiteren auch nicht von der ordnungsgemäßen Anmeldung der auf den Baustellen tätigen Arbeiter überzeugt hat und keinerlei Unterlagen (z.B.: Unbedenklichkeitsbescheinigungen, ..) abverlangt hat, ist als objektiv sorgfaltswidriger Umgang im Zusammenhang mit der Erbringung von Leistungen in der Baubranche zu beurteilen. Besonders im Umgang mit der Baubranche muss eine erhöhte Sorgfaltspflicht an den Tag gelegt werden (vgl. auch UFS 13.07.2007, RV/1820-W/04). Dieser erforderliche Sorgfaltsmaßstab war und ist aus dem Umgang mit den von ***AS*** in Anspruch genommenen Subfirmen nicht erkennbar.

3) Ad lückenlose Beweisführung:

Der steuerliche Vertreter erhebt den Anspruch, dass durch die Abgabenbehörde eine lückenlose Beweisführung zu erfolgen hätte.

Zu dem „Wunschtraum“ des steuerlichen Vertreters, dass durch das Finanzamt eine lückenlose Beweisführung zu erfolgen hätte, ist festzuhalten, dass lediglich die vorgelegten Beweismittel im Rahmen der freien Beweiswürdigung durch das Finanzamt zu sichten, der festgestellte Sachverhalt darzulegen und die Entscheidung der Behörde zu begründen ist.

Der insbesondere von Vertretern malversierender Steuerpflichtiger vorgebrachte Wunsch einer „lückenlosen Sachverhaltserhellung“, ist weder im Gesetz gefordert, noch in Ansehung dessen, dass dies bedeuten würde, jeden potentiellen Betrüger 24 Stunden/Tag, 7 Tage die Woche, 52 Wochen im Jahr und das vielleicht noch dazu über Jahre hinweg zu überwachen, schlichtweg unmöglich und wäre diese lückenlose Überwachung in Ansehung der geltenden österreichischen Gesetzeslage (Schutz der Privatsphäre, Hausrecht, Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, ...) auch nicht zulässig.“

2) Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Rechtsgrundlagen und allgemeine Ausführungen zu einem Sicherstellungsauftrag

Gemäß § 232 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabepflichtige kann durch Erlag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, daß Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Abs. 2: Der Sicherstellungsauftrag (Abs. 1) hat zu enthalten:

- a) die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld;*
- b) die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt;*
- c) den Vermerk, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann;*
- d) die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken kann, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.*

Ein Sicherstellungsauftrag ist kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende "Sofortmaßnahme", die dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zur Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass

sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, somit nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern dass es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach (gemäß § 4 BAO) mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (VwGH 24.01.1996, 95/13/0147).

Zwar muss nicht das genaue Ausmaß der Abgabenschuld ermittelt und dem Sicherstellungsauftrag zu Grunde gelegt werden, doch müssen entsprechende Tatsachen (Sachverhalte) ermittelt und angeführt werden, aus denen fundiert auf die Höhe der Abgabe, die sicherzustellen beabsichtigt ist, geschlossen werden kann.

Ziel des Sicherungsverfahrens ist, dem Abgabengläubiger bereits zu einem Zeitpunkt, in dem sein Anspruch zwar dem Grunde nach feststeht, er aber noch nicht realisierbar ist, wegen Drohung der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung ein Pfandrecht zu verschaffen, dessen Rang auch für die nachfolgende Exekution zur Einbringung maßgebend ist (Ritz, BAO6, § 232 Tz 1).

Im Beschwerdeverfahren ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes allein zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung der Einbringung gegeben sind (VwGH 31.01.2002, 96/15/0271). Zu prüfen ist somit nicht, ob die diesbezüglichen Voraussetzungen im Zeitpunkt der Beschwerdeerledigung noch vorliegen. Auch im Beschwerdeverfahren ist jedoch auf der Behörde bzw. dem Gericht zur Kenntnis gelangte neue Tatsachen und Beweise Bedacht zu nehmen, soweit sie im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Sicherstellungsauftrages objektiv gegeben waren. Verfahrensergebnisse im Abgabenfestsetzungsverfahren können ein Indiz für eine dem Sicherstellungsauftrag zu Grunde gelegte unrichtige Sachverhaltsfeststellung darstellen.

Entstehung des Abgabenanspruchs:

Nach der Generalklausel des § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Im Sicherstellungsverfahren genügt es, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist.

Nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entsteht der Abgabenanspruch bei der **Körperschaftsteuer** für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Für Steuerabzugsbeträge entsteht der Abgabensanspruch im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte (§ 4 Abs. 2 lit. a Z 3 BAO).

Ergeben sich im Zuge von Außenprüfungen Nachforderungen von Selbstberechnungsabgaben (z.B. Umsatzsteuer, Lohnsteuer), so besteht die Möglichkeit, trotz in der Vergangenheit liegender Fälligkeit vor Bescheiderlassung mit Sicherstellungsauftrag vorzugehen, weil die Vollstreckbarkeit (§ 226) noch nicht eingetreten ist.

Gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 entsteht der Abgabensanspruch bei der Umsatzsteuer im Fall der Sollbesteuerung mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist. Nach lit. b entsteht der Abgabensanspruch im Fall der Istbesteuerung mit Ablauf des Kalendermonats, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist.

Da § 232 BAO primär auf den Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung (im Sinne des § 1 Abs. 1 UStG 1994) anknüpft, ist bei der Umsatzsteuer die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages bereits ab dem Zeitpunkt der erbrachten Lieferung bzw. Leistung und nicht erst ab Entstehung der Umsatzsteuerschuld möglich (Ritz, BAO⁶, § 232 Tz 3).

Abgabensanspruch ist auch der Rückforderungsanspruch einer zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorsteuer (VwGH 17.10.2001, 96/13/0055).

Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 3 BAO entstand der Abgabensanspruch bei der Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte, daher im gegenständlichen Fall laufend im Zeitraum vom 1. Dezember 2008 bis 30. Juni 2010. Steuerschuldner ist gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge, abzugsverpflichtet ist gemäß § 95 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 der Schuldner der Kapitalerträge. Gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 hat der Abzugsverpflichtete die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abziehen. Dem Empfänger der Kapitalerträge ist gemäß § 95 Abs. 4 EStG die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Gemäß § 79 Abs.1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

In gleicher Weise sind die Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen gemäß § 43 Abs.1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 und allenfalls Zuschläge zu diesen gemäß § 122 Abs.7 Wirtschaftskammergesetz 1998 iVm. § 43 Abs. 1 FLAG zu entrichten.

Gefährdung/Erschwerung der Einbringung:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung einer Abgabenschuld schon dann vor, wenn aus der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen und den besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint. Der Annahme der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung einer Abgabenschuld müssen entsprechende Tatsachenfeststellungen zu Grunde liegen.

Der bloße Verdacht einer Abgabenhinterziehung reicht für einen Sicherstellungsauftrag nicht aus; die Frage einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgaben kann auch diesfalls nicht getrennt von den Einkommens- und Vermögensverhältnissen der Partei betrachtet werden (VwGH 11.05.1983, 82/13/0262). Ob daher eine solche Gefährdung vorliegt, ist durch Gegenüberstellung der Abgabenforderung und des zur Begleichung der Forderung zur Verfügung stehenden Einkommens und Vermögens zu beurteilen.

Ermessen:

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages liegt im Ermessen der Behörde.

Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordert gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach berechnigte Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen. Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergibt sich, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden kann. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur in Ausnahmefällen – etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit – wird von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzusehen sein [Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 232 E 71 (Stand 1.6.2012, rdb.at)].

Begründung:

Die Begründung eines Sicherstellungsauftrages muss erkennen lassen, aus welchen Erwägungen die Behörde annimmt, dass der Abgabenanspruch dem Grunde nach entstanden ist und welche Umstände für die Entscheidung betreffend die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld maßgebend sind.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass ein Sicherstellungsauftrag kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO ist, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme. Es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grund nach mit der

Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Tatbestandes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind. Ob der Abgabenanspruch tatsächlich entstanden ist, ist nicht im Sicherstellungsverfahren, sondern im Festsetzungsverfahren zu entscheiden (VwGH 10.7.1996, 92/15/0115; VwGH 30.10.2001, 96/14/0170); die Klärung dieser Frage bleibt daher dem Beschwerdeverfahren gegen die in weiterer Folge erlassenen Abgabenbescheide vorbehalten.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes können Begründungsmängel, die einem Bescheid anhaften, im Rechtsmittelverfahren saniert werden.

Spruch und Begründung eines Bescheides sind als Ganzes zu beurteilen. Die Begründung kann dann als Auslegungsbehelf des Spruchs herangezogen werden, wenn dieser für sich allein Zweifel an seinem Inhalt offen lässt (Ritz, BAO⁶, § 93 Tz 17, mit Verweis auf die dort angeführte Judikatur).

Zulässig ist auch, in der Begründung eines Bescheides auf die eines anderen, der Partei bekannten Bescheides, auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung oder den Betriebsprüfungsbericht zu verweisen (Ritz, BAO⁶, § 93 Tz 15 f).

Obwohl im Beschwerdeverfahren nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als Ausnahme vom Grundsatz, wonach für Beschwerdeentscheidungen grundsätzlich die Sachlage zur Zeit der Entscheidung maßgeblich ist, lediglich zu prüfen ist, ob im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides der Abgabenbehörde die diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben waren, somit nicht, ob sie im Zeitpunkt der Beschwerdeerledigung noch vorliegen (VwGH 20.2.1997, 95/15/0057), ist die mit Bescheiden vom 30.10.2018 und 5.11.2018 erfolgte Festsetzung der dem Sicherstellungsauftrag zu Grunde liegenden Abgaben ein Indiz für die Entstehung des Abgabenanspruches, obgleich dieser grundsätzlich unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit entsteht, er demnach keine diesbezügliche Bescheiderlassung voraussetzt.

2. Rechtswirksame Zustellung des Sicherstellungsauftrages:

Gemäß § 103 Abs 1 2 Satz BAO können im Einhebungsverfahren ergehende Erledigungen aus Gründen der Zweckmäßigkeit, insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens, trotz Vorliegens einer Zustellungsbevollmächtigung wirksam dem Vollmachtgeber unmittelbar zugestellt werden.

Das Vorbringen, der Sicherstellungsauftrag hätte zu Händen der ***Vertreter1*** Steuerberatung GmbH ergehen müssen geht schon deshalb ins Leere, da – gemäß einer durch das BFG vorgenommenen Grunddatenabfrage zum Steuerkonto der Bf. – die genannte Steuerberatungsgesellschaft keine Zustellvollmacht hatte.

Davon abgesehen:

Es liegt im Ermessen der Behörde, im Einhebungsverfahren ergehende Erledigungen ungeachtet einer Zustellungsbevollmächtigung unmittelbar dem Vollmachtgeber zuzustellen. Dies ist jedoch nur rechtmäßig, wenn dies aus Gründen der „Zweckmäßigkeit“ erfolgt. Gemäß der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist dies bei Sicherstellungsaufträgen zweckmäßig, wenn Vollstreckungsmaßnahmen unmittelbar nach der Zustellung dieses Bescheides erfolgen sollen (vgl. Ritz BAO6, Tz3 zu § 103 und die dort angeführte Rechtsprechung). Unmittelbar nach der Zustellung erfolgte gemäß elektronischem Einbringungsakt eine Sachpfändung, sowie Pfändungen von Geldforderungen.

Selbst bei Vorliegen einer Zustellvollmacht wäre somit der Sicherstellungsauftrag rechtmäßig ergangen.

3. Prüfungsberichte

3.1. Prüfungsbericht zur abgabenbehördlichen Prüfung vom 30.10.2018:

Zur Frage der Entstehung von Abgabenansprüchen als Kriterium für eine Sicherstellung kann auch der mittlerweile vorliegende Betriebsprüfungsbericht vom 30.10.2018 herangezogen werden, denn gemäß § 280 BAO ist bei der Entscheidung über die Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen einen Sicherstellungsauftrag auf im Berufungs- (Beschwerde-)verfahren der Behörde zur Kenntnis gelangte neue Tatsachen und Beweise - soweit diese im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages objektiv gegeben waren - Bedacht zu nehmen (vgl. das Erkenntnis vom 20. Februar 1997, 95/15/0057, m.w.N.).

Aus dem Prüfungsbericht zur abgabenbehördlichen Prüfung vom 30.10.2018 ergeben sich folgende Feststellungen:

„Steuerliche Feststellungen

TZ 1 Fremdleistungsaufwand

1.) Fremdleistungsaufwand – Subunternehmen

Sachverhalt:

Die ***AS*** betrieb bis zum ***Datum2*** (Eröffnung des Konkursverfahrens) ein Unternehmen, das Trockenbauarbeiten für Generalunternehmer (u.a. ***Firma27***, ***Firma26*** etc.) durchführte.

Um diese Bauprojekte (Wohnanlagen, Bürogebäude ...) zu realisieren, hat sich die ***AS*** neben eigenen, gemeldeten Arbeitnehmern vorgeblich diverser Subunternehmer bedient. Erhebungen (Aktenstudien, Prüfungsberichte, Kontrollmitteilungen, Abfragen, Berichte von Masseverwaltern etc.) über diese Subfirmen seitens der laufenden Betriebsprüfung und der GPLA haben ergeben, dass es sich beim Großteil der Subfirmen um malversiv tätige Konstrukte

handelt, die als "rechnungsausstellende Scheinfirmen" relativ bald nach ihrer Gründung bzw. ihrer Neuübernahme durch einen malversiv tätigen Gesellschafter/Geschäftsführer in Konkurs gingen. Viele der Subfirmen erfüllen das Bild von typischen Betrugsfirmen/Scheinfirmen. Bei deren eingetragenen Geschäftsführern handelt es sich meist um ausländische Staatsangehörige oder mit gefälschten Dokumenten ausgestattete Personen, die spätestens bei Konkurseröffnung nicht mehr greifbar sind. Denn sobald ein solches Firmenkonstrukt bei den Behörden auffällig wird, wird diese Firma in Konkurs geschickt und die offiziellen Firmenverantwortlichen tauchen ab.

Durch die Auslagerung der Risiken und Abgabepflichten auf solche betrugsbehafteten Firmen, erhalten die Auftraggeber einen Wettbewerbsvorteil gegenüber einem redlichen Unternehmer, da es aufgrund der bewussten "Abgabenersparnis" möglich wird, Arbeiten billiger anzubieten.

Um die eigenen Personalkosten zu mindern und ein dem Billigstbieterprinzip entsprechendes Angebot legen zu können, bedienen sich Firmen des folgenden Geschäftsmodells:

Personal wird auf eine, von einem vorgeschobenen Geschäftsführer, welcher nur zu Unterschriftsleistungen und Einrichtung eines Geschäftskontos herangezogen wird, gegründete bzw. übernommene GmbH (in weiterer Folge als Subfirmen bezeichnet) angemeldet. Die tatsächlichen Machthaber der Subfirmen vermeiden jeden nach außen erkennbaren Bezug zum Unternehmen.

Im gegenständlichen Fall wurden zu Trockenbauarbeiten von den in Anspruch genommenen Subfirmen Leistungen angeboten, die nach geleisteten m² abgerechnet wurden. Dabei konnte festgestellt werden, dass von den Subfirmen im Durchschnitt für je 1m² Trockenbauarbeit ein Entgelt zwischen € 10,00 und € 26,00 an die ***AS*** verrechnet wurde. Laut Internetrecherche der Abgabenbehörde beläuft das durchschnittliche Entgelt für Trockenbauarbeiten zwischen € 30,00 und € 60,00.

Der Gesellschafter/Geschäftsführer, ***GF-AS*** äußerte sich zu o.a. Feststellungen betreffend Subfirmen in der Besprechung am 20.01.2017 wie folgt:

Er habe der Betriebsprüfung beispielhaft Subunternehmerverträge, Teilrechnungen, Abrechnungsunterlagen für einige Bauvorhaben vorgelegt. Diese könnten jederzeit für alle Bauvorhaben vorgelegt werden. Die den Abgabenbehörden zur Verfügung stehenden Informationen über die als Scheinunternehmen zu beurteilenden Subunternehmen standen ihm als Geschäftsführer/Gesellschafter zum Zeitpunkt der Geschäftsbeziehung nicht zur Verfügung. Er habe aber bei allen Subfirmen die folgenden Unterlagen und Nachweise abverlangt:

- Firmenbuchauszüge

- Überprüfung der Identität der Geschäftsführer anhand von Ausweiskopien
- Überprüfung der Aufnahme in der HFU-Liste
- Mietverträge
- Überprüfung der UID-Nummern
- Überprüfung, ob die betroffenen Unternehmen in der Liste der Scheinfirmen des BMF angeführt waren
- Haftpflichtversicherungsverträge
- Vorliegen von Anmeldungen der Dienstnehmer zu Beginn der Auftragsvergabe
- teilweise Fotos, Pläne der Unternehmensstandorte

Des Weiteren sei vor jeder Zahlung eine Überprüfung in der HFU-Liste erfolgt und gegebenenfalls seien 25% Zahlung an die WGKK geleistet worden.

Der Geschäftsführer, Herr ***GF-AS***, war laut eigenen Angaben keinesfalls wissentlich oder vorsätzlich in die Malversationen der Subfirmen verstrickt, sondern lediglich gutgläubig gewesen.

Die Auftragsvergabe an Subunternehmen war für die ***AS*** betrieblich notwendig gewesen, um starke Auftragsschwankungen auszugleichen. Eine Kostenreduktion war nicht das Geschäftsmodell. Die Aufträge waren mit Eigenpersonal nicht erfüllbar. Es lag keine Eingliederung der Arbeitnehmer der Subunternehmen in den Arbeitsprozess der ***AS*** vor.

Die Vermögenssituation der ***AS*** sei mit einer Eigenkapitalquote von 18% trotz Liquiditätsbedarf zufriedenstellend. Der Geschäftsführer, Herr ***GF-AS*** musste für die Bereitstellung von Fremdkapital persönliche Haftungen übernehmen und bekam ein Gesellschafterdarlehen für private Zahlungen. Dies wäre bei Kick-Back Zahlungen nicht notwendig gewesen.

Sämtliche Subunternehmen wurden vom geprüften Unternehmen laut Angaben des Geschäftsführers zum sogenannten Spitzenausgleich für eigenes Personal in Anspruch genommen. Das geprüfte Bauunternehmen bediente sich zur Auftragserfüllung laut eigenen Angaben zu 80% der Leistungen von Subunternehmen, die restlichen 20% wurden mit eigenem Personal erbracht. Dies war laut Gesellschafter/Geschäftsführer, ***GF-AS*** anders nicht machbar. Die in Anspruch genommenen Subunternehmen waren in der Regel nur einige Monate für das geprüfte Unternehmen tätig. Eine längere Inanspruchnahme der Subunternehmen durch das geprüfte Unternehmen war laut Auskunft des

Gesellschafter/Geschäftsführers auch gar nicht möglich gewesen, da die Subfirmen zumeist kurz nach Auftragserfüllung in Konkurs gingen.

Am 21.03.2017 wurde vom geprüften Unternehmen der Betriebsprüfung ein Schriftsatz (Beantwortung des Fragenkataloges der Betriebsprüfung vom 03.02.2017 zu den einzelnen Subfirmen) übermittelt:

Die Fragen zu den einzelnen Subfirmen wurden alle mit den gleichen Inhalten beantwortet.

Der Geschäftsführer der ***AS*** hatte zur Überprüfung der Subfirmen jeweils einen Firmenbuchauszug, eine Ausweiskopie des Geschäftsführers, einen Meldezettel des Geschäftsführers, einen Auszug aus dem Gewerberegister, einen Bescheid für die Umsatzsteuer- Identifikationsnummer, eine Abfrage im MwSt- Informationsaustauschsystem (MIAS), Kontoauszüge der WGKK und eine Benachrichtigung Körperschaftsteuer zu Geschäftsbeginn gemacht.

Des Weiteren wurden Mietverträge, Referenzobjekte, Gewerbescheine, Dienstnehmer und Empfehlungen aus der Branche beigebracht.

Die Abrechnungen der erbrachten Leistungen erfolgten nach m², lfm und Stk. Es können für jedes Bauvorhaben Abrechnungspläne und Aufmaßblätter vorgelegt werden, aus denen hervorgeht, welche Leistungen in welchem Umfang erbracht wurden. Die Leistungserbringung wurde auch durch den jeweiligen Generalunternehmer abgenommen (Bauleitung vor Ort).

Bei Arbeitsbeginn wurden die Anmeldungen und die notwendigen Unterlagen von jedem einzelnen Arbeitnehmer persönlich zur Überprüfung dem am Bauvorhaben des Auftraggebers zuständigen Polier oder Techniker des Generalunternehmers (wie z.B. ***Firma26***, ***Firma27***, ***Firma28*** usw.) vorgelegt. Es wurde erst mit den Arbeiten begonnen, nachdem dies erledigt war und nachdem die vorgelegten Unterlagen vollständig an die ***Firma26***, ***Firma27***, ***Firma28*** usw. übergeben worden waren. Des Weiteren gab es immer wieder Kontrollen durch das Finanzamt, die BUAK und die Gebietskrankenkasse auf den jeweiligen Baustellen, wo ständig die ordnungsgemäße Anmeldung vor Ort überprüft wurde und es hierbei nie zu Verstößen kam.

Es wurde auch bei jeder Zahlung der nachweislich erbrachten Leistungen eine aktuelle Abfrage beim Dienstleistungszentrum (HFU-Liste) eingeholt. Es wurde durch die Bauleitung der ***AS*** und in weiterer Folge durch die Generalunternehmer (wie z.B. ***Firma26***, ***Firma27***, ***Firma28*** usw.) die Qualität der erbrachten Leistungen vor Ort kontrolliert sowie durch die Abrechnungstechniker der ***AS*** die verrechneten m², lfm und Stk. gemäß mitgeschickten Abrechnungsunterlagen überprüft und ggf. korrigiert.

Rechtliche Würdigung durch die Abgabenbehörde:

Die Abrechnung der Fremdleistungen erfolgte laut Subunternehmervertrag nach m², lfm und Stück und nicht nach geleisteten Stunden (z.B. Trockenbauarbeiten, Verschalungen, Installationen, Wollausstopfungen, Müllentsorgung...).

Es wurden der Betriebsprüfung weder detaillierte Leistungsverzeichnisse mit detaillierten Regiestundenabrechnungen (geleistete Stunden der Arbeiter) noch Bautagebücher vorgelegt, obwohl laut Subunternehmervertrag die gesamten Regieberichte durch den örtlichen Bauleiter des geprüften Unternehmens wöchentlich mittels Unterschrift zu bestätigen und dem geprüften Unternehmen zu schicken waren.

Die von ***AS*** in Anspruch genommenen Subfirmen boten Trockenbauarbeiten wesentlich billiger als marktüblich an (siehe Punkt Sachverhaltsermittlung).

Der Gesellschafter-Geschäftsführer, ***GF-AS*** kennt als gelernter Polier und jahrzehntelanger Profi in der Baubranche dieses Metier mit all seinen Risiken und häufigen Betrugsszenarien. Die Malversationen in der Baubranche sind ein stets präsent Thema in allen österreichischen Medien. Herr ***GF-AS*** hatte offensichtlich Zweifel an der Seriosität der Subfirmen, da er die der Abgabebehörde vorgelegten Unterlagen zu Beginn der Tätigkeit mit diesen organisiert hat. Laut seinen eigenen Aussagen gegenüber den Vertretern des Finanzamtes, musste er die Subfirmen häufig wechseln, da diese plötzlich von der Bildfläche verschwunden waren. Dies erschien ihm laut eigenen Angaben nicht hinterfragenswert. Im gegenständlichen Fall kann von keiner laufenden Überprüfung einer Seriosität der Subfirmen durch die Vertreter von ***AS*** gesprochen werden.

Die Tatsache, dass sämtliche Subunternehmen im Firmenbuch aufschienen, deren mutmaßliche Geschäftsführer vor Aufnahme der Geschäftsbeziehungen Ausweise, Mietverträge und Fotos der Unternehmensstandorte vorlegten, eine Steuernummer und eine UID-Nummer besaßen, zum Teil Dienstnehmer anmeldeten und in der HUF Liste aufschienen, widerspricht nicht dem Fakt, dass es sich bei den in Anspruch genommenen Subunternehmen um sogenannte rechnungsausstellende Scheinfirmen handelt.

Diese Subfirmen haben ja die Intention, bis zu ihrer Qualifizierung als Scheinfirmen den Behörden gegenüber möglichst unauffällig zu bleiben. Besonders auffällig ist, dass die gegenständlichen Subfirmen kurz vor ihrer Beauftragung von ***AS*** oftmals als ehemals seriöse Firmen als sogenannter Firmenmantel von betrügerisch tätigen Personen aufgekauft und ab diesem Zeitraum u.a. für ***AS*** als Subunternehmer malversiv tätig wurden. Einige Monate nach ihrer Tätigkeit für ***AS*** meldeten die Subfirmen Konkurs an und die Geschäftsführer tauchten ab. Deshalb musste ***AS*** ja auch so häufig ihre Subunternehmer wechseln. Dem Geschäftsführer/Gesellschafter, ***GF-AS***, als Profi der Baubranche, muss bewusst gewesen sein, dass dies die übliche malversive Vorgehensweise in dieser Branche ist. Eine Unbedenklichkeitsbescheinigung des jeweiligen Finanzamtes für die Subfirmen bei jedem Auftrag und jeder einzelnen Abrechnung wurde von den leistenden

Subfirmen nicht abverlangt. Die häufigen Konkurse, das Abtauchen sämtlicher Geschäftsführer und die extrem billige Preisgestaltung der Subfirmen wurde nicht hinterfragt. Die Tatsache, dass der Geschäftsführer ***GF-AS*** sich des Weiteren auch nicht laufend bei jeder Abrechnung von der ordnungsgemäßen Anmeldung der auf den Baustellen tätigen Arbeiter überzeugt hat, keinerlei Unbedenklichkeitsbescheinigungen von den Subfirmen abverlangt hat, ist objektiv als sorgfaltswidriger Umgang in Zusammenhang mit der Erbringung von Leistungen in der Baubranche zu beurteilen. Besonders im Umgang mit der Baubranche muss eine erhöhte Sorgfaltspflicht an den Tag gelegt werden (vgl. auch UFS 13.07.2007, RV/1820-W/04). Diese ist aus dem Umgang mit den vom geprüften Unternehmen in Anspruch genommenen Subfirmen nicht erkennbar.

Zum Begriff der Scheinfirma:

Laut einer Studie im Auftrag des Bundesministeriums für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz vom 22.05.2013 (IHS Wien) mit dem Thema "Sozialbetrug durch Scheinfirmen im Bauwesen", wird der Begriff der Scheinfirma wie folgt definiert:

Wir bedienen uns des Begriffs der "Scheinfirma" oder "dubiosen" Baufirma in der bei Sozialversicherungsträgern und der öffentlichen Verwaltung gebräuchlichen Bedeutung, wie sie sich uns aus der vorhandenen Literatur (insbesondere Bartos, 2006, 2008; Reindl-Krauskopf u. a., 2012) sowie aus den von uns geführten Expert/inn/eninterviews darstellt. Eine "Scheinfirma" oder "dubiose Baufirma" ist ein Firmenmantel, der ausschließlich der Anmeldung von Dienstnehmer/innen zur Sozialversicherung dient. Solche Firmen sind "im Wirtschaftsleben offensichtlich nie tätig" und werden "bloß zu Betrugszwecken" gegründet, sie verfügen über kein oder nur sehr geringes Betriebsvermögen und keine Betriebsmittel (Bartos, 2006, S. 120f). Die Dienstnehmer/innen, die auf diese Firmen angemeldet sind, sind tatsächlich für andere Firmen tätig. Die Anmeldung auf das Konto der Scheinfirma dient dazu, die Sozialversicherung und andere öffentliche Stellen über die/den wahre/n Dienstgeber/in zu täuschen, und damit zu verhindern, dass Beiträge bei den wahren Dienstgeber/innen eingefordert werden können (Bartos, 2006).

Die Personen, die Dienstnehmer/innen anwerben und ihnen auf Baustellen Anweisungen geben, stehen in der Regel in keinem rechtlichen Verhältnis zu der Scheinfirma. Umgekehrt hat die Person, die als Geschäftsführer/in der Scheinfirma eingetragen ist, keine betriebswirtschaftliche Funktion in dieser Firma (i.e. sie hat keinen Kontakt zu Kund/inn/en und Lieferant/inn/en, stellt weder Dienstnehmer/innen an noch beaufsichtigt sie deren Arbeit).

Scheinfirmen werden also nur gegründet, um ein Sozialversicherungs- und Steuerkonto zu erlangen.

Zu diesem Zweck werden entweder ehemals seriöse Firmen, die ansonsten stillgelegt worden wären, aufgekauft, oder Firmen werden eigens gegründet. In diesem Fall fungiert ein

Strohmann (oftmals aus dem Ausland) als Geschäftsführer/in, der oder die nach der Erledigung der für die Firmengründung notwendigen Formalitäten Österreich wieder verlässt (Bartos, 2008). Da diese Firmen nicht, oder nur in geringem Ausmaß, Steuern und Abgaben leisten, wird relativ bald nach der Firmengründung oder Übernahme ein Insolvenzverfahren eingeleitet; diese Insolvenz ist jedoch im Vorhinein geplant (sie begründet die Entstehung von Forderungen gegenüber der Insolvenz-Entgelt-Fonds-Service GmbH, siehe unten).

Zusammenfassend unterscheiden sich "Schein-" bzw. "dubiose" Baufirmen von anderen Baufirmen dadurch, dass erstens die Dienstnehmer/innen, die auf das Konto der Scheinfirmen angemeldet sind, tatsächlich für andere Firmen/Personen tätig sind (sie folgen in ihrer normalen Tätigkeit den Anweisungen von Personen, die rechtlich gesehen nichts mit der Scheinfirma zu tun haben), zweitens die Geschäftsführung solcher Firmen nicht an der Anstellung bzw. Leitung und Beaufsichtigung ihrer eigenen Angestellten beteiligt ist, drittens eine Entrichtung von Steuern und Abgaben zum Zeitpunkt der Gründung bzw. Übernahme der Firma nicht geplant ist und viertens die baldige Insolvenz der Firma zum Zeitpunkt der Gründung oder Übernahme vorausgesehen und in Kauf genommen wird.

Funktionsweise von Scheinfirmen:

Scheinfirmen operieren vor allem in Bereichen, die sehr personalintensiv, aber kaum mit Kapitalinvestitionen verbunden sind. Dies ermöglicht die kostensparende Gründung und Auflösung dieser Firmen. Besonders betroffen sind Eisenbiede- und Eisenverlege-, Stuckatur- und Trockenbauarbeiten.

Scheinfirmen profitieren von den in der Bauwirtschaft üblichen Subauftragnehmerketten. Generalunternehmen, die Bauaufträge gewinnen, vergeben typischerweise Unteraufträge an Subunternehmen. Die Unternehmen in der ersten Ebene der Vergabekette operieren in der Regel vollkommen legal und führen ordnungsgemäß Sozialversicherungsbeiträge und Lohnsteuer für alle Dienstnehmer/innen ab. Eines dieser Unternehmen beauftragt wiederum ein weiteres Unternehmen, das einige wenige Beschäftigte zur Sozialversicherung angemeldet hat.

Dieses Unternehmen kontaktiert eine/n Spezialistin/Spezialisten (ein "Lohnbüro"), der/die entweder Kontakte zu Arbeiter/inne/n hat oder diese informell anwerben kann ("Arbeiterstrich"), sowie über sogenannte "Firmenmäntel" (i.e. Scheinfirmen) verfügt. Auf dieses Konto werden Dienstnehmer/innen zur Sozialversicherung angemeldet, es werden jedoch keine oder kaum Steuern und Abgaben abgeführt. Des Weiteren werden die Dienstnehmer/innen typischerweise nicht entsprechend der Anmeldung bezahlt - teilweise erfolgen Akontozahlungen, die jedoch oft nicht dem laut Kollektivvertrag gebührenden Entgelt entsprechen.

Werden Sozialversicherungsbeiträge drei Monate lang nicht geleistet, stellt die zuständige Krankenkasse normalerweise einen Insolvenzantrag, woraufhin die Arbeitsverhältnisse beendet oder die Dienstnehmer/innen umgehend auf eine andere Scheinfirma umgemeldet werden. Da diese Firmen meist über keine oder nur sehr geringe Betriebsmittel verfügen, können die Forderungen öffentlicher Stellen sowie der Dienstnehmer/innen im Regelfall nicht aus der Insolvenzmasse befriedigt werden. Die Dienstnehmer/innen melden eine offene Lohnforderung bei der Insolvenz-Entgelt-Fonds-Service GmbH (IEF) an. Der IEF übernimmt Lohnzahlungen an Arbeitnehmer/innen im Falle der Insolvenz ihres/ihrer Arbeitgebers/Arbeitgeberin. Bei Nachforschungen durch den IEF oder durch andere Stellen, die dazu dienen sollen den insolventen "Firmenmantel" mit dem/der tatsächlichen Subauftragnehmer/in in Verbindung zu bringen, können die Dienstnehmer/innen meist keine konkreten Angaben machen und es bleibt oft unklar, auf welchen Baustellen sie tatsächlich eingesetzt wurden. Teilweise können gemäß § 14 AÜG Beitragsforderungen über abgesetzte Rechnungen für die "Personalüberlassung" bei in der Subvergabekette übergeordneten Firmen eingeholt werden; in der Regel führt die mangelnde Zuordnung der Dienstnehmer/innen zu den Beschäftigten/innen aber dazu, dass die Forderungen abgeschrieben werden müssen.

Die von ***AS*** beauftragten Subfirmen erfüllten genau jenes Bild von Scheinfirmen, das in der von der Beurteilung der Finanzverwaltung unabhängigen Studie des Bundesministeriums für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz vom 22.05.2013 (IHS Wien) ausgearbeitet und erforscht wurde.

In der Realität sind die zur Verfügung gestellten Arbeiter nicht für die Sub-GmbH tätig und stehen gegenüber dieser nicht in einem Weisungsverhältnis. Die Bauarbeiter arbeiten, eingegliedert im Arbeitsprozess und auf Anweisung von Verantwortlichen

- entweder für das geprüfte Unternehmen selbst (dies bedeutet Lohnaufwand mit allen abgabenrechtlichen Konsequenzen für die ***AS***), da die Subunternehmen mit eigenem Personal oder Fremdleistungen die Arbeiten nicht bewerkstelligen konnten (detaillierte Feststellungen zu den so qualifizierten Subfirmen siehe nachfolgende Auflistung Punkt A)

- oder für einen anderen Auftraggeber als den in der Rechnung bezeichneten Subunternehmer (detaillierte Feststellungen zu den so qualifizierten Subfirmen siehe nachfolgende Auflistung Punkt B)

Auf Grund der Ermittlungen der Betriebsprüfung besteht der begründete Verdacht, dass die geprüfte Gesellschaft bzw deren Gesellschafter/Geschäftsführer zur Umsetzung ihrer unlauteren Tätigkeiten einen Teil der Fremdleistungsaufwände von diversen Subfirmen geltend machten, wobei entweder die Trockenbauarbeiten per se zwar von irgendeinem Dritten beaufsichtigt und geleistet wurden, diese Leistungen jedoch von den in der Rechnung bezeichneten Subunternehmen nicht erbracht werden konnten

oder

die Arbeiten mit eigenem nicht bei der Sozialversicherung angemeldeten Personal erbracht wurden.

A) Subfirmen, die nach Ansicht der Betriebsprüfung eine Empfängerbezeichnung erfordern:

Firma1

Adresse Firma1

Feststellungen der Betriebsprüfung 2008 bis 2013; seit 2012 hat das Unternehmen keine operative Tätigkeit mehr.

Diese Feststellungen werden auf die nachfolgenden finanzpolizeilichen Ermittlungen gestützt.

29.3.2012 Finanzpolizeikontrolle: weder am Betriebsort noch an der Wohnung des Geschäftsführers wurde jemand angetroffen. Die Eingangstüre in ***Adresse Firma1*** war aufgebrochen, ebenso das Glas der Wohnung des Geschäftsführers (unbewohnt). Der Geschäftsführer ist für die Vermieter seit 2013 nicht mehr erreichbar und zahlt auch keine Miete mehr, Post wird keine entgegengenommen. Laut Ausweisabgleich ist die Identität des Geschäftsführers gefälscht. Es handelt sich um eine andere Person, die für die Finanzverwaltung nicht erreichbar ist. Die ***Firma1*** wird seit Anfang 2012 von der Finanzverwaltung als Betrugsfirma eingestuft.

Masseverwalter: dieser konnte niemanden von der Firma kontaktieren

Firma2

Adresse Firma2

Feststellungen der Betriebsprüfung 2010 bis 2012: es konnte niemand aus dem Unternehmen kontaktiert werden, seit dem 2. Halbjahr 2012 wurde an der Firmenadresse keine Miete mehr entrichtet, das Unternehmen wurde delogiert, das Unternehmen existiert seitdem nicht mehr, es handelt sich um eine Scheinfirma.

Masseverwalter: Dieser konnte weder den Geschäftsführer noch irgendwelche Unterlagen finden. Kick-Back-Zahlungen über das Bankkonto.

Firma5

Adresse Firma5

Masseverwalterin: Diese hat die Firmenadresse in der Kleistgasse besichtigt, dort war weder ein Firmenschild noch war den Mietern eine Firma ***Firma5*** bekannt. Auch die Nachfolgeadresse in ***Adresse Firma5 neu*** war eine Scheinadresse.

Betriebsprüfung 2010: Von der Fa. ***Firma5*** wurden laufend Leistungen mit Eigenpersonal erbracht, wobei dieses bei diversen Firmen scheinangemeldet war. Die Betriebsprüfung konnte niemanden ausfindig machen.

Firma9

Adresse Firma9

Masseverwalter und Betriebsprüfung: es wurde festgestellt, dass an der Firmenadresse nie eine operativ tätige Baufirma war. Der offizielle Geschäftsführer war nur vorgeschoben. Die Firma hatte als Mantel nur den Zweck missbräuchlich Scheinrechnungen auszustellen und zu verkaufen. Unternehmenszweck ist gewerbsmäßiger Betrug durch Missbrauch des Firmenmantels für die Erstellung und den Verkauf von Scheinrechnungen. Dienstnehmer wurden zwar laufend angemeldet, allerdings wurde ein missbräuchlicher Gebrauch des Firmennamens festgestellt.

Es traten mehrere Personen unter dem Firmennamen ***Firma9*** auf. Es handelt sich um eine Scheinfirma.

Firma10

Adresse Firma10

Masseverwalter: laut diesem handelt es sich um einen Ausländerbaukonkurs mit Verdacht auf Sozialbetrug. Kick-Back-Zahlungen am Bankkonto.

Es konnte kein Kontakt zur Schuldnerin (zum Geschäftsführer) hergestellt werden. Es sind Scheinanmeldungen von KFZ vorgenommen worden.

USO-Prüfung: 2013 und 2014 war niemand greifbar.

Firma11

Adresse Firma11

Masseverwalter: laut diesem handelt es sich bei der Firmenadresse um ein Businesscenter. Er konnte keinerlei Kontakt zum ungarischen Geschäftsführer herstellen. Es handelt sich um keinen realen Firmensitz.

Firma13

Adresse Firma13

Scheinunternehmen lt. FB iSd §3 Abs. 1 Zi 15a FBG (eingetragen am ***Datum3***)

Betriebsprüfung 2013 und 2014:

Das Unternehmen hat als Unternehmensgegenstand einerseits die Hausbetreuung und andererseits die Hausreinigung (Gewerbeschein). 2014 wurden die Arbeiter bar bezahlt.

Feststellungen durch die Finanzpolizei:

Spätestens ab 01.12.2015 liegt ein Scheinunternehmen mit überfülltem Postkasten vor. Es konnte kein Kontakt mehr zum Geschäftsführer hergestellt werden, da dieser laut seinem Neffen und Angestellten (vermutlich wahrer Machthaber) in Belgrad im Spital sei. 2014 und 2015 Kick-Back-Zahlungen am Bankkonto.

Firma14

Adresse Firma14

Wenige Arbeiter im Jahr 2014. Antrag des Finanzamtes auf amtswegige Löschung, da keine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wurde.

Finanzpolizei: Laut Finpol-Ermittlungen und BBKO-Ermittlungen war diese Firma spätestens ab 12/2014 (elektronischer AV) nicht mehr wirtschaftlich tätig.

Firma21

Adresse Firma21

Masseverwalter: laut Erhebungen des MV wurde das Unternehmen von den Geschäftsführern als Schein- und Sozialbetrugsunternehmen geführt. Eine Kontaktaufnahme mit diesen war nicht möglich. Es wurde vom Finanzamt am 20.05.2016 ein Scheinunternehmen gemäß § 8 SBBG festgestellt, nachdem kein Hinweis bei den angegebenen Geschäftsanschriften auf das gegenständliche Unternehmen festgestellt werden konnte, die für das Unternehmen tätigen Personen unauffindbar sind und keine Betriebsmittel festgestellt werden konnten.

Firma22

Adresse Firma22

Masseverwalter: laut MV konnte kein Kontakt zur Geschäftsführung hergestellt werden, es konnten keinerlei Unterlagen ausgehoben werden.

BP 2011 bis 2014, Nachschau 2015: Der ab 2015 zuständige Geschäftsführer duldete, dass Dritte auf den Namen der Fa. ***Firma22*** Rechnungen schrieben, obwohl keinerlei Leistung erbracht wurde. Kick-back-Zahlungen am Bankkonto. Es wurden Scheinrechnungen gegen Provision verkauft.

Firma23

Adresse Firma23

Masseverwalter: laut MV wurde mit 26.02.2016 vom Finanzamt ein Feststellungsbescheid erlassen, dass es sich um ein Scheinunternehmen gemäß § 8 SBBG handelt, da am Firmensitz keinerlei Aktivität oder Infrastruktur erkennbar war, weder der Geschäftsführer noch andere Betriebspersonen angetroffen wurden, die Firmenadresse als Risikoadresse bekannt ist, der Geschäftsführer nicht erfasst und mit einem gefälschten Ausweis ausgewiesen ist.

USO 01-10/2015: Feststellung eines Scheinunternehmens

Am 20.09.2018 wurde von der Abgabenbehörde ein Bescheid gemäß § 162 Bundesabgabenordnung erlassen, in dem das geprüfte Unternehmen aufgefordert wurde, die wahren Empfänger der Beträge betreffend o.a. Subfirmen bis 10.10.2018 zu nennen.

Subfirmen mit Beträgen im Detail:

Subaufwand gesamt:

2012:

Fremdleister	Leistungszeitraum	Konkurs/gelöscht	Gesamtaufwand
Firma1	23.04. bis 31.12.2012	***Datum13***	217.077,08
Firma2	28.03. bis 03.09.2012	***Datum14***	34.613,72
Firma3	13.11. bis 11.12.2012	***Datum15***	142.86,75
Firma5	29.06. bis 06.09.2012	***Datum17***	11.949,65
Summe			406.509,20
Abzüglich Skonti			-22.099,07
			384.410,13

2013

Fremdleister	Leistungszeitraum	Konkurs/gelöscht	Gesamtaufwand
--------------	-------------------	------------------	---------------

Firma2	03.01. bis 06.05.2013	***Datum14***	256.138,71
Firma6	12.07. bis 02.12.2013	***Datum18***	238.534,74
Firma1	09.01. bis 31.08.2013	***Datum13***	145.339,02
Firma3	03.01. bis 05.02.2013	***Datum15***	136.489,68
Firma7	19.11 bis 29.11.2013	***Datum19***	99.908,63
Firma8	29.08. bis 18.12.2013	***Datum20***	47.635,42
Firma9	27.05. bis 30.08.2013	***Datum21***	40.635,95
Firma10	01.12. bis 10.12.2013	***Datum22***	22.076,47
Firma8	25.04.2013	***Datum23***	6.334,25
Summe:			993.092,87
Abzüglich Skonti			-13.527,68
Summe Gesamtaufwand			979.565,19

2014:

Fremdleister	Leistungszeitraum	Konkurs/gelöscht	Gesamtaufwand
Firma11	01.10.2014	***Datum24***	55.083,66
	28.10.bis 11.12.2014		165.260,87
	01.07. bis 16.12.2014		80.992,01
	01.09.2014		85.000,00
Firma12	24.10. bis 11.12.2014	**Datum25***	27.146,82
	10.12.2014		4.150,00
	03.12.2014		22.500,00
	28.11. bis 01.12.2014		68.381,59
Firma7	25.06. bis 25.08.2014	***Datum19***	78.033,65

	02.06. bis 11.12.2014		31.493,05
	27.06 bis 01.12.2014		143.818,73
	30.05.2014		225.670,12
Firma13	01.09.2014	Lt. FB Scheinunternehmen	31.427,12
Firma14	16.12.2014	***Datum26***	18.545,00
	17.10. bis 12.11.2014		55.672,86
	10.12.2014		33.267,00
Firma15	17.06.2014	***Datum27***	17.962,48
	17.06.2014		32.620,03
Firma16	20.11.2014		7.140,00
Firma17	23.09.2014	***Datum28***	16.884,40
	01.10.2014		11.950,00
	01.10. bis 02.12.2014		89.317,52
	01.08.2014		29.266,68
	03.11.2014		14.352,00
	03.11.2014		3.933,00
	03.11.2014		19.950,00
	23.09.2014		50.015,60
	01.10. bis 25.11.2014		74.325,61
	04.08.2014		27.647,53
	28.10. bis 27.11.2014		84.672,63
	04.08.bis 23.09.2014		89.034,68
	21.08.2014		41.212,50
	01.08. bis 27.11.2014		226.778,28
Firma18	28.07.2014	***Datum29***	2.174,75

	01.08. bis 15.12.2014		71.583,54
	04.08. bis 09.12.2014		53.292,13
Firma19	02.10. bis 15.12.2014	***Datum30***	82.707,33
Firma20	03.03. bis 07.05.2014	***Datum31***	289.743,36
Summe			2.462.506,53
Abzüglich Skonti			-163.964,36
Summe Gesamtaufwand			2.298.542,17

2015:

Fremdleister	Leistungszeitraum	Konkurs/gelöscht	Gesamtaufwand
Firma12	03.02.2015	***Datum32***	105.062,88
	01.03.2015	***Datum32***	17.500,00
	01.03.2015		20.000,00
	01.03.2015		54.174,12
	01.03.2015		45.733,00
	23.01. bis 20.03.2015		119.852,63
Firma21	14.09. bis 07.10.2015	***Datum33***	84.909,62
Firma22	09.04.2015	***Datum34***	12.250,00
	06.05. bis 01.06.2015		80.342,16
	08.04. bis 07.05.2015		180.000,00
	23.04. bis 01.06.2015		157.848,81
	01.06.2015		2.450,00
	24.03. bis 01.06.2015		108.307,39
	01.05.2015		18.193,21
Firma23	18.09. bis 01.12.2015	***Datum11***	82.621,00
	28.07. bis 01.09.2015		163.879,25

	01.06. bis 25.08.2015		322.677,80
	11.12.2015		74.617,72
	09.07.2015		30.000,00
	21.09.2015		31.776,50
	27.11.2015		42.398,39
	11.12.2015		79.382,87
	10.09.2015		55.500,00
	13.07.2015		5.250,00
	01.09. bis 27.11.2015		277.230,00
	08.10.2015		30.791,20
	04.12.2015		60.000,00
Firma24	04.07. bis 01.08.2015	***Datum35***	170.000,00
	01.05.2015	***Datum35***	18.875,00
	02.11.2015		20.156,72
Summe			2.471.780,27
Abzüglich Skonti			-147.217,33
Summe Gesamtaufwand			2.324.562,94

Subaufwand § 162 BAO Qualifizierung:

§ 162 lautet

Abs. 1: Wenn der Abgabepflichtige beantragt, daß Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, daß der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

Abs. 2: Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.

2012:

Behaupteter Fremdleister lt. Buchhaltung	Leistungszeitraum	Konkurs/ gelöscht	Gesamtaufwand
Firma1	23.04. bis 31.12.2012	***Datum13***	217.077,08
Firma2	28.03. bis 03.09.2012	***Datum14***	34.613,72
Firma5	29.06. bis 06.09.2012	***Datum17***	11.949,65
Summe			263.640,45
Summe Gesamtaufwand			263.640,45

2013:

Behaupteter Fremdleister lt. Buchhaltung	Leistungszeitraum	Konkurs/ gelöscht	Gesamtaufwand
Firma2	03.01. bis 06.05.2013	***Datum14***	256.138,71
Firma1	09.01. bis 31.08.2013	***Datum13***	145.339,02
Firma9	27.05. bis 30.08.2013	***Datum21***	40.635,95
Firma10	01.12. bis 10.12.2013	***Datum22***	22.076,47
Summe			464.190,15
Summe Gesamtaufwand			464.190,15

2014

Behaupteter Fremdleister lt. Buchhaltung	Leistungszeitraum	Konkurs/ gelöscht	Gesamtaufwand
Firma11	01.10.2014	***Datum24***	55.083,66
	28.10. bis 11.12.2014		165.260,87
	01.07. bis 16.12.2014		80.992,01
	01.09.2014		85.000,00
Firma13	01.09.2014	Lt. FB Scheinunternehmen	31.427,12
Firma14	16.12.2014	***Datum26***	18.545,00

	17.10. bis 12.11.2014		55.672,86
	10.12.2014		33.267,00
Summe			525.248,52
Summe Gesamtaufwand			525.248,52

2015

Behaupteter Fremdleister lt. Buchhaltung	Leistungszeitraum	Konkurs/ gelöscht	Gesamtaufwand
Firma21	14.09. bis 07.10.2015	***Datum33***	84.909,62
Firma22	09.04.2015	***Datum34***	12.250,00
	06.05. bis 01.06.2015		80.342,16
	08.04. bis 07.05.2014		180.000,00
	23.04. bis 01.06.2015		157.848,81
	01.06.2015		2.450,00
	24.03. bis 01.06.2015		108.307,39
	01.05.2015		18.193,21
Firma23	18.09. bis 01.12.2015	***Datum11***	82.621,00
	28.07. bis 01.09.2015		163.879,25
	01.06. bis 25.08.2015		322.677,80
	11.12.2015		74.617,72
	09.07.2015		30.000,00
	21.09.2015		31.776,50
	27.11.2015		42.398,39
	11.12.2015		79.382,87
	10.09.2015		55.500,00
	13.07.2015		5.250,00
	01.09. bis 27.11.2015		277.230,00

	08.10.2015		30.791,20
	04.12.2015		60.000,00
Summe			1.900.425,92
Summe Gesamtaufwand			1.900.425,92

Die Aufforderung der Abgabenbehörde, die wahren Empfänger zu nennen, blieb bis dato unbeantwortet.

Daher können die Beträge nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden.

B) Subfirmen, deren angebliche Arbeitsleistungen nach Ansicht der Betriebsprüfung unter den eigenen Lohnaufwand der *AS*** subsummiert werden müssen:**

Firma3

Adresse Firma3

Das Unternehmen hatte im November 2012 nur mehr einen Arbeiter angemeldet. Ab 18.11.2012 war überhaupt kein Arbeitnehmer mehr angemeldet.

Betriebsprüfung 2009-2011: alle Schriftstücke kamen zurück, kein Kontakt mit dem Geschäftsführer möglich, Konkurs mit ***Datum15***, kein Hinweis auf ein tätiges Unternehmen.

Masseverwalter: Dieser konnte trotz mehrmaliger Versuche auch keinen Besprechungstermin mit dem Geschäftsführer zustande bringen.

Firma6

Adresse Firma6

Betriebsprüfung 2008 bis 2012, Nachschau 2013: Laut Betriebsprüfung wurde am Firmensitz in der ***Firmenadr.6*** niemals eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt (auch an der Adresse davor nicht) und die Firma hat 2013 keinerlei Tätigkeit ausgeübt. Die Firma hat lediglich Deckungsrechnungen ausgestellt.

2013: amtswegige Löschung.

Firma7

Adresse Firma7

Masseverwalter: Laut diesem war die Firmenadresse der Wohnsitz des Geschäftsführers, dieser konnte vom Masseverwalter nicht mehr kontaktiert werden. Im Insolvenzantrag der Wiener GKK wurde der Verdacht des Sozialbetruges gemeldet.

Betriebsprüfung 2013 und 2014: Der Geschäftsführer ist mitten in der Betriebsprüfung abgetaucht und vom vorhandenen Personal konnten keine Leistungen erbracht werden, es handelt sich bei allen Rechnungen um Schein bzw. Deckungsrechnungen.

Firma8

Adresse Firma8

Masseverwalter: laut diesem konnte kein aufrechtes Unternehmen gefunden werden. Dieses Auftragsvolumen der ***Firma8*** reichte nicht aus, um für ***AS*** arbeiten zu können.

Ab Dezember 2013 wurden keine Arbeitnehmer mehr gemeldet, obwohl an ***AS*** im Dez. 2013 Leistungen fakturiert wurden.

Firma12

Adresse Firma12

Masseverwalter: laut diesem wurde das Unternehmen mit 14.08.2014 von einem neuen Geschäftsführer übernommen, da der vorherige Geschäftsführer schwer krank wurde. Ab diesem Zeitpunkt wurde das Unternehmen zu einem Sozialbetrugsunternehmen. Kick-Back-Zahlungen. An der Firmenadresse war kein operativ tätiges Unternehmen.

2014 wurden keine DN angemeldet.

Firma15

Adresse Firma15

USO-Prüfung 03- 09/2014: Laut USO Feststellungen handelt es bei dieser Firma seit Frühjahr 2014 um eine Betrugsfirma, die keine redliche Tätigkeit ausübt. Bauleistungen konnten keine erbracht werden. Es gab kein ausreichendes Personal und der Geschäftsführer war nicht greifbar (Bulgarien). Die Firma handelt mit Scheinrechnungen und Anmeldungen zur Sozialversicherung und eventuell auch mit Lohnzetteln.

An der Firmenadresse war lt. Erhebungen der Finanzverwaltung keine Firma vorhanden (Briefkastensitz). Kick-Back Zahlungen am Bankkonto.

Firma16

***Adresse Firma16**

Masseverwalter: laut Erhebungen des MV war schon 2 Jahre vor Konkureröffnung keine Firma an der Firmenadresse mehr vorzufinden. Der MV konnte nur kurz mit dem Geschäftsführer Kontakt aufnehmen, dann brach der Kontakt ab. Es handelt sich um Baubetrugsszenario.

Firma17

Adresse Firma17

USO-Prüfung 04-12/14: Die Firma ist nicht unternehmerisch tätig.

Masseverwalter: laut MV hat es ab dem Gesellschafterwechsel Anfang 2014 nur noch um eine auf Abgaben- und Beitragshinterziehung ausgerichtete Gesellschaft gehandelt.

Firma18

Adresse Firma18

USO-Prüfung 07/14-01/15: Der im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführer ist nur vorgeschoben, der wahre Machthaber ist eine andere Person. Die Firma hat ab Beginn 2013 keinen aufrechten Firmensitz.

Masseverwalter: laut MV konnte der wahre Machthaber die buchhalterische Situation nur grob und mangelhaft darlegen.

Firma19

Adresse Firma19

Masseverwalter: laut MV haben Nachbarn seit Jahren den Geschäftsführer bzw die Firma an der Firmenadresse nicht mehr gesehen bzw wahrgenommen. Ein Kontakt mit dem Geschäftsführer konnte nicht hergestellt werden.

BP 2014: Es wurde seit Übernahme durch den neuen GF (am ***Datum6***) keine wirtschaftliche Tätigkeit mehr ausgeübt. Es handelt sich um ein Betrugsvehikel für die Produktion von Schein- und Deckungsrechnungen.

Firma20

Adresse Firma20

Masseverwalter: laut MV konnte kein Kontakt zum Geschäftsführer hergestellt werden und an der Adresse konnte auch vor dem Konkurs kein Firmenschild bzw keine aufrechte Firma vorgefunden werden.

Erhebungen Finanzamt: Laut Erhebungen der Finanzverwaltung liegt ein Betrugsunternehmen mit Kick Back vor.

Firma24

Adresse Firma24

Masseverwalter: laut MV konnte zum Geschäftsführer kein Kontakt hergestellt werden. Seitens des Finanzamtes und der Finanzpolizei gab es Ermittlungen gegen das Unternehmen, dass Rechnungen ohne Leistungserbringung ausgestellt wurden. Kick-back-Zahlungen am Bankkonto.

USO 07-11/2015: Leistungen konnten mit eigenen Arbeitern nicht erbracht werden, die in Anspruch genommenen Subfirmen sind Betrugsfirmen.

Subfirmen mit Beträgen im Detail:

2012

Fremdleister	Leistungszeitraum	Konkurs/ gelöscht	Gesamtaufwand
Firma3	13.11. bis 11.12.2012	***Datum15***	142.868,75
Summe			142.868,75
Abzüglich Skonti			-22.099,07
Summe Gesamtaufwand			120.769,68

2013

Fremdleister	Leistungszeitraum	Konkurs/ gelöscht	Gesamtaufwand
Firma6	12.07. bis 02.12.2013	***Datum18***	238.534,74
Firma3	03.01. bis 05.02.2013	***Datum15***	136.489,68
Firma7	19.11. bis 29.11.2013	***Datum19***	99.908,63
Firma8	29.08. bis 18.12.2013	***Datum23***	47.635,42
	25.04.2013		6.334,25
Summe			528.902,72
Abzüglich Skonti			-13.527,68

Summe Gesamtaufwand			515.375,04
---------------------	--	--	------------

2014

Fremdleister	Leistungszeitraum	Konkurs/ gelöscht	Gesamtaufwand
Firma12	24.10. bis 11.12.2014	***Datum32***	27.146,82
	10.12.2014		4.150,00
	03.12.2014		22.500,00
	28.11. bis 01.12.2014		68.381,59
Firma7	25.06. bis 25.08.2014	***Datum19***	78.033,65
	02.06. bis 11.12.2014		31.493,05
	27.06. bis 01.12.2014		143.818,73
	30.05.2014		225.670,12
Firma15	17.06.2014	***Datum27***	17.962,48
	17.06.2014		32.620,03
Firma16	20.11.2014		7.140,00
Firma17	23.09.2014	***Datum28***	16.884,40
	01.10.2014		11.950,00
	01.10. bis 02.12.2014		89.317,52
	01.08.2014		29.266,68
	03.11.2014		14.352,00
	03.11.2014		3.933,00
	03.11.2014		19.950,00
	23.09.2014		50.015,60
	01.10. bis 25.11.2014		74.325,61
	04.08.2014		27.647,53
	28.10. bis 27.11.2014		84.672,63

	04.08. bis 23.09.2014		89.034,68
	21.08.2014		41.212,50
	01.08. bis 27.11.2014		226.778,28
Firma18	28.07.2014	***Datum29***	2.174,75
	01.08. bis 15.12.2014		71.583,54
	04.08. bis 09.12.2014		53.292,13
Firma19	02.10. bis 15.12.2014	***Datum30***	82.207,33
Firma20	03.03. bis 07.05.2014	***Datum31***	289.743,36
Summe			1.937.258,01
Abzüglich Skonti			-163.964,36
Summe Gesamtaufwand			1.773.293,65

2015

Fremdleister	Leistungszeitraum	Konkurs/ gelöscht	Gesamtaufwand
Firma12	03.02.2015	***Datum32***	105.062,88
	01.03.2015		17.500,00
	01.03.2015		20.000,00
	01.03.2015		54.174,12
	01.03.2015		45.733,00
	23.01 bis 20.03.2015		119.852,63
Firma24	04.07 bis 01.08.2015	***Datum35***	170.000,00
	01.05.2015		18.875,00
	02.11.2015		20.156,72
Summe			571.354,35
Abzüglich Skonti			-147.217,33
Summe Gesamtaufwand			424.137,02

Die zu allen Subfirmen getroffenen Feststellungen der Betriebsprüfung und die dazu erhobenen Umstände innerhalb des geprüften Unternehmens waren bei Erlassung der Erstbescheide nicht bekannt und stellen daher Wiederaufnahmsgründe im Sinne des § 303 Bundesabgabenordnung dar.

	2012	2013	2014	2015	Summe
BMGL für § 162 BAO	263.640,45	464.190,15	525.248,52	1.900.425,92	3.153.505,04
Abzgl. 22,9% rückst. Lohnabg.	27.656,26	118.020,88	406.084,25	97.127,38	648.888,76
Gewinnerhöhung	235.984,19	346.169,27	119.164,27	1.803.298,54	2.504.616,28
25% Körperschaftsteuer	58.996,05	86.542,32	29.791,07	450.824,64	626.154,07
25% Zuschlag gem. § 22(3) KStG	124.906,16	202.589,85	161.103,20	925.931,12	1.414.530,33

§ 22 KStG lautet: Steuersätze

Abs. 1: Die Körperschaftsteuer vom Einkommen (§ 7 Abs. 2) oder vom Gesamtbetrag der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 21 beträgt 25%.

Abs. 2: Die Körperschaftsteuer beträgt 25% für nach § 13 Abs. 3 und 4 zu versteuernde Einkünfte einer Privatstiftung nach Abzug von Sonderausgaben gemäß § 13 Abs. 1 Z 4.

Abs. 3: Zusätzlich zur Körperschaftsteuer gemäß Abs. 1 und 2 ist ein Zuschlag in Höhe von 25% von jenen Beträgen zu entrichten, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnet.

Steuerliche Auswirkungen:

Körperschaftsteuer

	2012	2013	2014	2015
[714]Bilanzgewinn/Bilanzverlust	235.984,19	346.169,27	119.164,27	1.900.425,92
[704]Bilanzgewinn/Bilanzverlust Zuschlag gem. § 22(3) KStG	263.640,45	464.190,15	525.248,52	1.900.425,92
[777]Gesamtbetrag der Einkünfte	235.984,19	346.169,27	119.164,27	1.803.298,54
[777]Gesamtbetr. der Einkünfte Zuschlag gem. § 22(3) KStG	263.640,45	464.190,15	525.248,52	1.900.425,92

Tz. 2 Provisionsspanne ***GF-AS***

Es wird davon ausgegangen, dass dem Gesellschafter/Geschäftsführer, ***GF-AS***, 5% vom gesamten Subaufwand als handelsübliche Provisionsspanne zur eigenen Verfügung verblieben ist. Dieser Vorteil der Gesellschaft an den Gesellschafter wird als verdeckte Ausschüttung an diesen erfasst.

Tz. 3 Kapitalertragsteuer-Direktivvorschrift

Die auf die verdeckte Ausschüttung anfallenden Kapitalertragsteuerbeträge (siehe nachfolgende Tabelle) werden vom Gesellschafter ***GF-AS*** getragen und diesem auch direkt vorgeschrieben.

Im vorliegenden Fall ist auf die Bestimmung des § 95 EStG Bedacht zu nehmen. Die genannte Gesetzesbestimmung sieht vor, die Kapitalertragsteuer dem Empfänger der Kapitalerträge ausnahmsweise direkt vorzuschreiben. Die verdeckte Gewinnausschüttung fließt dem begünstigten Gesellschafter im Zeitpunkt seiner Bereicherung ungekürzt zu. Wenn nun mangels Abzug der Kapitalertragsteuer der Vorteil bei verdeckten Gewinnausschüttungen ungekürzt zufließt, muss es prinzipiell zweckmäßig sein und der Intension des Gesetzgebers entsprechen, wenn die Kürzung durch den dafür vorgesehenen Weg der Direktvorschrift erreicht wird. Dies trifft insbesondere dann zu, wenn auf Grund objektiver Umstände damit zu rechnen ist, dass Haftungsansprüche gegen die ausschüttende Körperschaft nicht oder nur unter großem Aufwand durchsetzbar sein werden. Unzweifelhaft stellt eine leichtere direkte Durchsetzbarkeit der Ansprüche ein Zweckmäßigkeitselement dar. (vgl. auch Schwaiger in ÖStZ 2001, 543ff).

In Zusammenhang mit den für die Ermessensübung iSd § 7 BAO entwickelten Grundsätzen, wonach der Haftende idR nur in Anspruch genommen werden soll, wenn die Einbringung der Abgaben beim Hauptschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert wäre, ergibt sich für den vorliegenden Fall, dass die Geltendmachung der Haftung gegenüber der sich in Konkurs befindenden Gesellschaft (vor der Vorschreibung an den empfangenden Gesellschafter) als nicht zweckmäßig erscheint.

	2012	2013	2014	2015	Summe
BMGL gesamter Subaufwand	384.410,13	979.565,19	2.298.542,17	2.324.562,94	5.987.080,43
5% Provision vom ges. Subaufwand	19.220,51	48.978,26	114.927,11	116.228,15	299.354,02
25% Kapitalertragsteuer	4.803,13	12.244,56	28.731,78	29.057,04	74.838,51

Tz. 4 Fremdleistungsaufwand ***Firma25***

In den Jahren 2013 und 2014 wurden für Bauleistungen der Fa. ***Firma25*** Vorsteuern geltend gemacht, obwohl es sich dabei um einen Übergang der Umsatzsteuerschuld auf den Empfänger der Leistung gemäß § 19 (1)a UStG handelt (Bauleistungen). Diese Vorsteuerbeträge sind daher nicht anzuerkennen.

Umsatzsteuer	2013	2014
Nicht anzuerkennende Vorsteuern	-42.848,60	-42.800,00

Änderung der Besteuerungsgrundlagen:

[777] Gesamtbetrag der Einkünfte

	2012	2013	2014	2015
Vor BP	134.493,96	301.759,20	408.010,70	119.184,36
Fremdleistungsaufwand	235.984,19	346.169,27	119.164,27	1.803.298,54
Fremdleistungsaufwand- Zuschlag gem. § 22(3) KöStG	263.640,45	464.190,15	525.248,52	1.900.425,92
Nach BP	634.118,60	1.112.116,62	1.052.423,49	3.822.908,82

Zurechnungen aus BP

	2012	2013	2014	2015	Summe
Bemessungsgrundlage § 162 BAO	263.640,45	464.190,15	525.248,52	1.900.425,92	3.153.505,04
Abzgl. Rückst. für Lohnabgaben	27.656,26	118.020,88	406.084,25	97.125,38	648.888,76
25%KÖSt	58.996,05	86.542,32	29.791,07	450.824,64	626.154,07
25% Zuschlag gem. § 22(3) KStG	65.910,11	116.047,54	131.312,13	475.106,48	788.376,26
Summe KÖSt	124.906,16	202.589,85	161.103,20	925.931,12	1.414.530,33

3.2. Bericht gemäß § 150 BAO vom 5.11.2018 über das Ergebnis der Außenprüfung lohnabhängiger Abgaben

„Eingesehene Unterlagen und Hinweise für den Dienstgeber:

Es wurden alle erforderlichen bzw. abverlangten Unterlagen zur Einsichtnahme vorgelegt. Im Übrigen wird auf die Niederschriften zur Schlussbesprechung, BP und GPLA vom 19.9.2018 und auf den BP-Bericht vom 30.10.2018 verwiesen.

Die Heranziehung zur Haftung gemäß § 82 Einkommensteuergesetz (EStG) iVm § 202 Abs. 1 und § 224 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) wurde im Rahmen der Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände getroffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" ist insbesondere die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einhebung der Abgaben" beizumessen. Im Hinblick darauf, dass die Arbeitgeberhaftung ein für den praktischen Vollzug des Lohnsteuerverfahrens unerlässliches Element darstellt und die im vorliegenden Fall festgestellten Fehlberechnungen und Einbehaltungsdifferenzen nicht bloß von geringem Ausmaß sind, war bei der Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an einer ordnungsgemäßen Abgabenerhebung der Vorzug zu geben und die gegenständliche Haftungsheranziehung bescheidmäßig auszusprechen.

Gemäß §§ 202 iVm 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe (z.B. Lohnsteuer, Abzugsteuer) erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden. Die Voraussetzungen für eine sinngemäße Anwendung des § 303 BAO liegen vor, weil Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind. Die Tatsachen oder Beweismittel, die neu hervorgekommen sind, sind den unten angeführten Sachverhaltsdarstellungen und der Niederschrift zu entnehmen.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe (DB, DZ) erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden. Die Voraussetzungen für eine sinngemäße Anwendung des § 303 BAO liegen vor, weil Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind. Die Tatsachen oder Beweismittel, die neu hervorgekommen sind, sind den unten angeführten Sachverhaltsdarstellungen und der Niederschrift zu entnehmen.

Feststellungen

Pauschale Nachverrechnung Finanz

Sachverhaltsdarstellung

Nachversteuerung/Nachverrechnung des durch die BP festgestellten zusätzlichen Lohnaufwandes von € 120.769,68. Auf die Begründungen zum BP-Bericht 2012 - 2015 vom 30.10.2018 und Niederschriften zur Schlussbesprechung der BP und der GPLA, jeweils vom 19.9.2018, wird verwiesen.

Pauschale Nachrechnung Finanz

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.1.2012-31.12.2012	0,00	120.769,68	120.769,68	18.115,45	J

Summen über die gesamte Feststellung pro Abgabenart

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.1.2012-31.12.2012	0,00	120.769,68	120.769,68	18.115,45	J
DB	1.1.2012-31.12.2012	0,00	120.769,68	120.769,68	5.434,64	J
DZ	1.1.2012-31.12.2012	0,00	120.769,68	120.769,68	483,08	J

Pauschale Nachverrechnung Finanz:

Sachverhaltsdarstellung

Nachversteuerung/Nachverrechnung des durch die BP festgestellten zusätzlichen Lohnaufwandes den € 515.375,04. Auf die Begründungen zum BP-Bericht 2012 - 2015 vom 30.10.2018 und Niederschriften zur Schlussbesprechung der BP und der GPLA, jeweils vom 19.9.2018, wird verwiesen.

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.1.2013-31.12.2013	0,00	515.375,04	515.375,04	77.306,26	J

Summen über die gesamte Feststellung pro Abgabenart

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.1.2013-31.12.2013	0,00	515.375,04	515.375,04	77.306,26	J
DB	1.1.2013-31.12.2013	0,00	515.375,04	515.375,04	23.191,88	J
DZ	1.1.2013-31.12.2013	0,00	515.375,04	515.375,04	2.061,50	J

Pauschale Nachverrechnung Finanz:

Sachverhaltsdarstellung

Nachversteuerung/Nachverrechnung des durch die BP festgestellten zusätzlichen Lohnaufwandes den € 1.773.293,65. Auf die Begründungen zum BP-Bericht 2012 - 2015 vom 30.10.2018 und Niederschriften zur Schlussbesprechung der BP und der GPLA, jeweils vom 19.9.2018, wird verwiesen.

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.1.2014-31.12.2014	0,00	1.773.293,65	1.773.293,65	265.994,05	J

Summen über die gesamte Feststellung pro Abgabenart

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.1.2014-31.12.2014	0,00	1.773.293,65	1.773.293,65	265.994,05	J
DB	1.1.2014-31.12.2014	0,00	1.773.293,65	1.773.293,65	79.798,21	J
DZ	1.1.2014-31.12.2014	0,00	1.773.293,65	1.773.293,65	7.093,17	J

Pauschale Nachverrechnung Finanz:

Sachverhaltsdarstellung

Nachversteuerung/Nachverrechnung des durch die BP festgestellten zusätzlichen Lohnaufwandes den € 424.137,02. Auf die Begründungen zum BP-Bericht 2012 - 2015 vom 30.10.2018 und Niederschriften zur Schlussbesprechung der BP und der GPLA, jeweils vom 19.9.2018, wird verwiesen.

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.1.2015-31.12.2015	0,00	424.137,02	424.137,02	63.620,55	J

Summen über die gesamte Feststellung pro Abgabenart

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.1.2015-31.12.2015	0,00	424.137,02	424.137,02	63.620,55	J
DB	1.1.2015-31.12.2015	0,00	424.137,02	424.137,02	19.086,17	J
DZ	1.1.2015-31.12.2015	0,00	424.137,02	424.137,02	1.696,55	J

Abfuhrdifferenz

Sachverhaltsdarstellung

Die Gegenüberstellung der einbehaltenen und abgeführten Lohnsteuer ergab die im Bericht ausgewiesene Differenz. Der vom Arbeitgeber berechnete DB/DZ wurde nicht oder nicht in

vollständiger Höhe entrichtet. Es ergibt sich daher die im Bericht ausgewiesene Differenz. Die für die Monate 1-2/2017 gemeldeten Lohnabgaben waren wieder gut zu schreiben, da die Löhne/Gehälter für diesen Zeitraum nicht mehr ausbezahlt wurden.

Jahr	Monat	Differenz	AA	SZ
2013		34,70	DB	J
2013		3,10	DZ	J
2014		-55,01	DB	N
2014		-4,90	DZ	N
2015		-74,05	DZ	N
2017	01	-8.909,28	L	N
2017	01	-2.596,28	DB	N
2017	01	-253,30	DZ	N
2017	02	-7.889,50	L	N
2017	02	-2.445,30	DB	N
2017	02	-238,57	DZ	N

Ergebnisübersicht für das Jahr 2012

Abgabenart	Betrag	Säumniszuschlag
Lohnsteuer	18.115,45	362,31
Dienstgeberbeitrag	5.434,64	108,69
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	483,08	0,00
Summe	24.033,17	471,00

Ergebnisübersicht für das Jahr 2013

Abgabenart	Betrag	Säumniszuschlag
Lohnsteuer	77.306,26	1.546,13
Dienstgeberbeitrag	22.336,58	463,84

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2.064,60	0,00
Summe	102.597,44	2.009,97

Ergebnisübersicht für das Jahr 2014

Abgabenart	Betrag	Säumniszuschlag
Lohnsteuer	265.994,05	5.319,88
Dienstgeberbeitrag	79.743,20	1.595,96
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	7.088,27	141,86
Summe	352.825,52	7.057,70

Ergebnisübersicht für das Jahr 2015

Abgabenart	Betrag	Säumniszuschlag
Lohnsteuer	63.620,55	1.272,41
Dienstgeberbeitrag	19.086,17	381,72
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1.622,50	0,00
Summe	84.329,22	1.654,13

Ergebnisübersicht für das Jahr 2017

Abgabenart	Betrag	Säumniszuschlag
Lohnsteuer	-16.798,78	0,00
Dienstgeberbeitrag	-5.041,58	0,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	-491,87	0,00
Summe	-22.332,23	0,00

Jahr	Lohnaufwand	22,9% Rückst
2012	120.769,68	27.656,26

2013	515.375,04	118.026,88
2014	1.773.293,65	406.084,25
2015	424.137,02	97.127,38
Summe	2.833.575,39	648.888,76
		Ergebnis gesamt aus Lohnaufwand

Endgültige Lohnabgabenberechnung:

2012	LST 15%	18.115,45
2012	DB 4,5%	5.434,64
2012	DZ 0,4%	483,08
2012	KommSt 3%	3.623,09
		27.656,26

2013	LST 15%	77.305,26
2013	DB 4,5%	23.191,88
2013	DZ 0,4%	2.061,50
2013	Kommst 3%	15.461,25
		118.020,88

2014	LST 15%	265.994,05
2014	DB 4,5%	79.798,21
2014	DZ 0,4%	7.093,17
2014	Kommst 3%	53.198,81
		406.084,25

2015	LST 15%	63.620,55
------	---------	-----------

2015	DB 4,5%	19.086,17
2015	DZ 0,4%	1.696,55
2015	Kommst 3%	12.724,11
		97.127,38

	2012	2013	2014	2015	Summe
Bemessungsgrundlage § 162 BAO	263.640,45	464.190,15	525.248,52	1.900.425,92	3.153.505,04
abzüglich Rückstellung für Lohnabgaben	27.656,26	118.020,88	406.084,25	97.127,38	648.888,76
Gewinnerhöhung	235.984,19	346.169,27	119.164,27	1.803.298,54	2.504.616,28
25% Köst	58.996,05	86.542,32	29.791,07	450.824,64	626.154,07
25% Zuschlag gem. § 22(3) KStG	65.910,11	116.047,54	131.312,13	475.106,48	788.376,26
Summe Köst	124.906,16	202.589,85	161.103,20	925.931,12	1.414.530,33
Summe KÖSt-Mehr					1.414.530,33
Bmgl. gesamter Sub- Aufwand	384.410,13	979.565,19	2.298.542,17	2.324.562,94	5.987.080,43
Bmgl. 5% Kick-Back vom gesamten Sub- Aufwand	19.220,51	48.978,26	114.927,11	116.228,15	299.354,02
25% KEST. Direktvorschreibung	4.805,13	12.244,56	28.731,78	29.057,04	74.838,51
Summe KEST					74.838,51

Gesamte Nachforderung

	2012	2013	2014	2015	Summe
Umsatzsteuer		42.848,60	42.800,00		85.648,60

Körperschaftsteuer	124.906,16	202.589,85	161.103,20	925.931,12	1.414.530,33
Kapitalertragsteuer	4.805,13	12.244,56	28.731,78	29.057,04	74.838,51
Lohnabgaben	27.656,26	118.020,88	406.084,25	97.127,38	648.888,76
Gesamte Nachforderung					2.223.906,20

4. Das BFG geht daher von folgendem Sachverhalt aus:

Körperschaftsteuer:

Das BFG ist zum Schluss gekommen, dass aufgrund der Eingangsrechnungen der Subunternehmen ***Firma1***, ***Firma2***, ***Firma5***, ***Firma9***, ***Firma10***, ***Firma11***, ***Firma13***, ***Firma14***, ***Firma21***, ***Firma22***, ***Firma23***, dem Prüfungsbericht folgend davon auszugehen ist, dass hinsichtlich der geltend gemachten Betriebsausgabe nach § 162 BAO mangels Empfängernennung keine Abzugsfähigkeit gegeben ist.

Zu den Firmen ***Firma3***, ***Firma6***, ***Firma7***, ***Firma8***, ***Firma12***, ***Firma15***, ***Firma16***, ***Firma17***, ***Firma18***, ***Firma19***, ***Firma20***, ***Firma24*** ist den Feststellungen der Prüfung folgend davon auszugehen, dass die angeblichen Arbeitsleistungen die diese Firmen erbracht haben sollen, tatsächlich Leistungen durch der Bf. zuzurechnende Arbeitskräfte darstellen und ein Lohnaufwand angefallen ist.

Die laut Prüfung festgesetzten Nachforderungen an Köst ergeben sich aus der Nichtanerkennung des geltend gemachten Aufwandes abzüglich eines geschätzten Lohnaufwandes zuzüglich nicht abzugsfähigen Werbeaufwandes.

Die geltend gemachten Vorsteuern aus Eingangsrechnungen der ***Firma25*** sind nicht anzuerkennen, da es sich dabei um einen Übergang der Umsatzsteuerschuld auf den Empfänger der Leistung gemäß § 19 Abs. 1 lit. a UStG (Bauleistungen) handelt.

Umsatzsteuer 2015:

Die Nachforderung in Höhe von € 1.808,47 ergibt sich aus der durch das Unternehmen selbst eingereichten Umsatzsteuererklärung 2015. Die gemeldeten Bemessungsgrundlagen wurden unverändert im Bescheid vom 30. Oktober 2018 übernommen.

Im BP-Bericht ist die Umsatzsteuer 2015 nicht angeführt.

Im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages (12.1.2017) stand daher der Abgabeananspruch in der Höhe von € 1.808,47 fest, weshalb der Sicherstellungsauftrag betreffend Umsatzsteuer 2015 auf diesen Betrag einzuschränken war.

Zu den Nachforderungen an lohnabhängigen Abgaben wird den Feststellung der Prüfung folgend davon ausgegangen, dass 40% des geltend gemachten Aufwandes als Lohnzahlung für beschäftigte Arbeitnehmer angefallen ist und dieser anerkannte Aufwand der Berechnung von voraussichtlichen Nachforderungsbeträgen an lohnabhängigen Abgaben zu Grunde zu legen ist.

Somit sind bei Annahme des Zutreffens der Feststellung der abgabenbehördlichen Prüfung die Abgabeanprüche zu den im Sicherstellungsauftrag genannten Abgabenschuldigkeiten entstanden.

5. Erwägungen:

5.1. allgemeine Erwägungen im Zusammenhang mit dem Prüfungsbericht:

Mit Bescheiden vom 30.10.2018 und 5.11.2018 erfolgte die Festsetzung der dem Sicherstellungsauftrag zu Grunde liegenden Abgaben. Dieser Umstand stellt eben ein weiteres gewichtiges Indiz dafür dar, dass die Abgabeanprüche dem Grunde nach entstanden sind.

Auffallend ist das Verhältnis der beanstandeten zu den unbeanstandet gebliebenen Unternehmen. Den 23 im Betriebsprüfungsbericht angeführten Firmen stehen (gemäß Vorbringen des steuerlichen Vertreters vom 11. Mai 2021) insgesamt 20 Fremdleister gegenüber, deren Subunternehmerschaft von der BP hinsichtlich der für die Pflichtige erbrachten Leistungen anerkannt wurde, woraus sich ergibt, dass mehr als 50% der von der ***AS*** herangezogenen Subfirmen von der Betriebsprüfung als Scheinfirmen angesehen wurden.

In seinem Erkenntnis vom 13.11.2019, Ra 2018/13/0107 führt der Verwaltungsgerichtshof aus:

„Soweit ersichtlich begründet das Bundesfinanzgericht das hier angefochtene Erkenntnis im Wesentlichen damit, dass die Revisionswerberin ihrer Sorgfaltspflicht nicht nachgekommen sei, weil sie sich in keinem Fall davon überzeugt habe, dass der jeweilige Subunternehmer an der im Firmenbuch angeführten Adresse tatsächlich seinen Sitz gehabt habe, und auch keine näheren Informationen über den Betrieb des jeweiligen Subunternehmers eingeholt worden seien, insbesondere darüber, ob dieser in der Lage sei, entsprechende Leistungen überhaupt und ordnungsgemäß zu erbringen. Diesbezüglich ist auf das in der Revision ins Treffen geführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Oktober 2017, Ra 2015/13/0054, zu verweisen, in dem der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen hat, dass solche Feststellungen nicht einordenbar und in ihrer Tragweite nicht erschließbar sind, solange im angefochtenen

Erkenntnis nicht dargelegt wird, ob und inwieweit dies in der Baubranche üblich ist. Allgemeine Aussagen dahingehend, dass es sich beim Baugewerbe um eine Risikobranche handle, bei der eine erhöhte Sorgfalt beim Eingehen von Geschäftsbeziehungen zugrunde zu legen sei, können Feststellungen zu den diesbezüglichen Gepflogenheiten nicht ersetzen.“

Der steuerliche Vertreter übermittelte dem BFG ein Gerichtsgutachten zum Sorgfaltsmaßstab bei der Prüfung von Subunternehmen, das in der Zusammenfassung ausführte:

„Im Gutachten stellt der Sachverständige den Sorgfaltsmaßstab eines mittelständischen Bauunternehmens bei der Prüfung eines Subunternehmers in den Jahren 2012 und 2013 vor der Beauftragung (Befugnis, wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, berufliche Zuverlässigkeit) und während der Bauausführung (Lichtbildausweise, Anmeldung von Mitarbeitern, Rechnungsprüfung) dar. Zu den gegenständlichen Subunternehmerleistungen sollten damals zumindest folgende Dokumente abgelegt werden sein:

Auszug aus dem Firmenbuch, Auszug aus dem Gewerberegister (zusätzlich die Bestätigung des BM W,J.F bei ausländ. Unternehmen), Ausdruck der HFU-Liste, Werkvertrag, Lichtbildausweise der Unterzeichnenden und eingesetzter Arbeiter, Anmeldungen zur Sozialversicherung der eingesetzten Arbeiter (zusätzlich die Aufenthalts- und Arbeitsgenehmigung bei Ausländern), Rechnungen, Schriftverkehr. Zusätzlich könnten Nachweise aus der Baustellendokumentation (Bautagesberichte, Fotos etc.) vorgelegt werden.“ Weiters legte der steuerliche Vertreter zahlreiche Urkunden (z.B. Firmenbuchauszüge, Pass-Kopien, Bescheide über Erteilung der UID-Nummern, Auszüge aus Gewerberegister etc.) vor. Anm: Diese wurden in diesem Erkenntnis im Sachverhalt detailliert angeführt und bereits zum Großteil im Abgabefestsetzungsverfahren aufgrund einer Vorhaltsbeantwortung vom 21.3.2017 dem Finanzamt vorgelegt.

Dazu ist festzustellen, dass gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei der Entscheidung über die Beschwerde (früher Berufung) gegen einen Sicherstellungsauftrag auf im Beschwerdeverfahren der Behörde zur Kenntnis gelangte neue Tatsachen und Beweise - soweit diese im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages objektiv gegeben waren - Bedacht zu nehmen (vgl. das Erkenntnis vom 20. Februar 1997, 95/15/0057, m.w.N.) ist.

Jedoch ist ein Sicherstellungsauftrag ist aber kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme, die dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zur Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre.

Auffallend ist, dass die jeweiligen Geschäftsführer der beanstandeten Firmen ihre Funktion als Vertreter der Gesellschaft erst kurz bevor sie als Subfirmen der „***AS*** in Erscheinung

getreten sind übernommen und diese Gesellschaften in der Folge kurz nach Beendigung der Zusammenarbeit mit der ***AS*** insolvent und/oder im Firmenbuch gelöscht wurden.

Dies beweist folgende Tabelle:

[...]

Auffallend ist weiters, dass die Geschäftsführer ***GF-Firma1*** (***Firma1***), ***GF-Firma5*** (***Firma5***), ***GF-Firma9*** (***Firma9***), ***GF-Firma7*** (***Firma7***), ***GF-Firma10*** (***Firma10***), ***GF-Firma6*** (***Firma6***), ***GF-Firma20*** (***Firma20***), und ***GF-Firma15*** (***Firma15***) gemäß den vorliegenden Abtretungsverträgen (Erwerb der Gesellschaftsanteile) der deutschen Sprache nicht mächtig sind.

Hier drängt sich die Frage auf, wie die Geschäftsabwicklung, nachdem diese Personen gemäß Angaben des Herrn ***GF-AS*** die Ansprechpartner waren, erfolgte, zumal eine Konversation mit diesen Personen Kenntnisse der bulgarischen, kroatischen, serbischen und ungarischen Sprache erforderlich machen würden.

Die Firma ***Firma16*** hatte bis ***Datum7*** den Firmennamen ***Firma30***, war ein Kaffeehausbetrieb und wurde unmittelbar nach dem Erwerb der Geschäftsanteile durch ***GF-Firma16*** aufgrund des Firmenbuchantrages vom ***Datum7*** umbenannt. Im Firmenbuch schien weiterhin der Geschäftszweig „Kaffeehausbetrieb“ auf.

Es soll somit ein Kaffeehaus Bauarbeiter zur Verfügung gestellt haben, was durchaus tatsächlich festgestellten Gepflogenheiten in der Risikobranche Bauwirtschaft entspricht, aber bei einer unerlässlichen Überprüfung eines zukünftigen Geschäftspartners nicht für dessen Seriosität spricht.

Weiters hat Herr ***GF-AS*** erklärt, dass sein Ansprechpartner bei der ***Firma12*** Herr ***GF-Firma12*** gewesen sei. Dieser war erst seit ***Datum8*** Geschäftsführer, der Leistungszeitraum begann jedoch gemäß den Ermittlungen des Finanzamtes bereits am 24.10.2014.

Sowohl in der Beschwerdevorentscheidung als auch in der Niederschrift wird festgestellt, bei Erhebungen zu den Sitzadressen der Subfirmen hätten sich keine Anhaltspunkte für die dort ausgeübte Tätigkeit ergeben, bzw. es handle sich um Schein- und Sozialbetrugsunternehmen, bzw. es sei keine Kontaktaufnahme mit den Geschäftsführern möglich gewesen etc (vgl. den Prüfungsbericht vom 30. Oktober 2018). Die Feststellungen zu den einzelnen Subfirmen wurden in der Beschwerdevorentscheidung dargelegt. Weiters hat sich das Finanzamt in der Beschwerde zu den mit Eingabe vom 31.3.2021 vorgelegten Unterlagen, die im Wesentlichen den durch den steuerlichen Vertreter dem BFG übermittelten Beilagen entsprechen, auseinandergesetzt und weiters ausgeführt, dass der Betriebsprüfung weder detaillierte

Leistungsverzeichnisse mit detaillierten Regiestundenabrechnungen (geleistete Stunden der Arbeiter) noch Bautagebücher vorgelegt worden seien, obwohl laut Subunternehmervertrag die gesamten Regieberichte durch den örtlichen Bauleiter des geprüften Unternehmens wöchentlich mittels Unterschrift zu bestätigen und dem geprüften Unternehmen zu schicken seien.

Hatte damit die Behörde in der Begründung der Beschwerdeentscheidung (Berufungsvorentscheidung) das Ergebnis der behördlichen Ermittlungen dargelegt, wäre es gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.2.1995, 94/17/0123) Sache der Partei gewesen, sich im Vorlageantrag mit dem Ergebnis dieser Ermittlungen auseinanderzusetzen und die daraus gewonnenen Feststellungen zu widerlegen (zu diesem Charakter einer Berufungsvorentscheidung als Vorhalt vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. März 1994, Zl. 93/16/0163, und vom 25. Oktober 1994, Zl. 90/14/0184; siehe dazu auch Philipp, Die österreichischen Landesabgabenordnungen, 258, mit weiteren Hinweisen auf hg. Rechtsprechung).

Dem wurde in diesem Beschwerdeverfahren nichts entgegengesetzt. Im Gegenteil In den Schriftsätzen des nunmehrigen steuerlichen Vertreters wird die Beschwerdeentscheidung mit keinem Wort erwähnt. Die Bautagebücher, Leistungsverzeichnisse und Regieberichte wurden nicht vorgelegt.

Aufgrund eines ähnlichen Ablaufes bei einer Vielzahl von Firmen mit denen der Geschäftsführer ***GF-AS*** eine Geschäftsbeziehung eingegangen ist (Übernahme der Geschäftsführertätigkeit kurz vor Tätigwerden für die ***AS***, vielfach die vom Gf. der „***AS***“ genannten Ansprechpartner der deutschen Sprache nicht mächtig waren, sämtliche Firmen insolvent bzw. gelöscht wurden), ist ein bloßer Zufall auf eine unseriöse Firma hineingefallen zu sein auszuschließen. Vielmehr wurden diese Subunternehmen sichtlich bewusst in den Konkurs geführt, mit dem Ziel, Beiträge und Abgaben für diese Firmen nicht bezahlen zu müssen und hat der Geschäftsführer der „***AS***“ somit nicht die angemessene Sorgfalt in der Prüfung seiner Vertragspartner walten lassen.

Er hat selbst zugestanden, dass er laufend neue Unternehmen beschäftigen musste, da viele seiner Geschäftspartner bald nach Geschäftsaufnahme nicht mehr am Markt waren, dennoch wurden keine besseren Sicherheitsmaßnahmen ergriffen, sondern über die Jahre hinweg eben Kontakte zu 23 nicht vertrauenswürdigen Firmen eingegangen.

Auf die Feststellung der abgabenbehördlichen Prüfung, dass die beanstandeten Subfirmen nach den vorgelegten Unterlagen auffallend niedrigere Preise verrechnet haben sollen als marktüblich, wurde in der Beschwerde ebenfalls nicht eingegangen.

Auch dieser Umstand spricht dafür, dass die Geschäftsbeziehungen nicht wie behauptet stattgefunden haben.

Geht man von den Sachverhaltsannahmen des Finanzamtes aus, so ist die Schlussfolgerung, dass die Gesellschaften, mit denen die Bf. Verträge abschloss, nicht die wirklichen Erbringer der Leistungen gewesen sein können, weshalb im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung der Abgabenansprüche vorgelegen sind.

5.2. Erwägungen zur Eingabe vom 11.5.2021

Zu den mit Eingabe vom 11. Mai 2021 vorgelegten Urkunden zum Bauvorhaben ***Adresse BV***:

Nach den dem BFG im Beschwerdeverfahren vorgelegten Verträgen der AS mit den Subunternehmern waren bei Beginn der Arbeiten vom Subunternehmer Lichtbildausweise, Fotos, Krankenkassenanmeldungen, gültige Arbeits- und Aufenthaltsgenehmigungen der durch ihn beschäftigten Dienstnehmer am ersten Arbeitstag dem Polier des Auftraggebers vorzulegen. Jeder Arbeitnehmer soll in der Folge einen Baustellenausweis erhalten haben (siehe Beilage 195).

Tatsächlich wurden jedoch auch im Beschwerdeverfahren nur Anmeldungen einzelner Arbeiter jeweils vor Geschäftsaufnahme mit dem Subunternehmer vorgelegt.

Die vertraglich behaupteten Vorgaben wurden demnach nicht eingehalten, weil es der AS sonst möglich sein müsste durch Vorlage der Lichtbildausweise nachzuweisen, welche Personen tatsächlich durch welches Subunternehmen zur Verfügung gestellt wurden.

Die vorgelegten Subunternehmerverträge enthalten nur die pauschalen Bezeichnungen der Arbeiten (Bearbeitung der Wände und Decken);

Es liegen keine Leistungsverzeichnisse vor. In den Subunternehmerverträgen wird darauf hingewiesen, dass der Bauzeitplan einzuhalten sei, ohne diesen konkret zu nennen bzw. diesen der Urkunde anzuschließen, Bestimmungen über die Folgen einer Überschreitung des Zeitplanes sind nicht ersichtlich. Obwohl – wie bereits ausgeführt – gemäß den Subunternehmerverträgen die Regieberichte durch den örtlichen Bauleiter wöchentlich zu bestätigen und an den Auftraggeber zu schicken waren, wurden diese nicht vorgelegt.

Eine fehlende Dokumentation über eine Mannanzahl der bei den Baustellen eingesetzten Arbeiter spricht für eine Sorgfaltspflichtverletzung in der Geschäftsbeziehung mit Subunternehmern hinsichtlich der gebotenen und üblichen Sorgfalt eines Unternehmens in der Hochrisikobranche Bauwesen in den verfahrensgegenständlichen Jahren.

a) Fremdleister ***Firma29***

Die vorgelegte Rechnung ist mit 2.1.2015 datiert und erging für den Leistungszeitraum November und Dezember 2014. Gemäß sämtlichen dazu unter (./190) dazu vorgelegten SVA-Anmeldungen waren die Arbeiter jedoch erst ab Jänner bzw. Februar 2015 bei der genannten Firma beschäftigt.

b) Fremdleister ***Firma22***

Im Subunternehmervertrag vom 4.3.2015 wird ***Adr. AS*** als Sitz der ***AS*** angeführt und auf Seite 4 des Vertrages vereinbart, dass alle Teil- und Schlussrechnungen an diese Adresse zu senden sind. (Anm. BFG. Die Adressänderung im Firmenbuch von ***Adr.AS alt** auf die soeben genannte Adresse erfolgte am 18. Dezember 2014). Die Rechnung vom 9.4.2015 (./194) ist jedoch an die alte Anschrift, somit ***Adr.AS alt** adressiert.

c) Fremdleister ***Firma17***

Es wurden der Subunternehmervertrag und 2 Rechnungen vom 1.10.2014 und 2.12.2014, jedoch keine Abfragen der SVA-Anmeldungen vorgelegt.

Dies korrespondiert mit den Feststellungen der belangten Behörde unter Hinweis auf die USO 4-12/2014 in der Beschwerdeentscheidung und auch im Prüfungsbericht, dass die Firma nicht unternehmerisch tätig gewesen sei.

Niederschrift ***GF-AS***:

Diese wird in der Eingabe vom 8. Juni 2021 als „Volltreffer“ für einen Entlastungsbeweis genannt.

Diese Niederschrift lautet:

„aufgenommen am 20.01.2016 (Gegenwärtig (..), Über persönliche Verhältnisse gibt der Verdächtige an: (...)

Zur Sache gibt der Verdächtige an:

*1) Zu Punkt 2 im Sicherstellungsauftrag: Die geltend gemachten Vorsteuern betreffend ***Firma25*** (Bauleistungen) werden durch Rg-Korrekturen im Jänner 2017 bereinigt.*

2.) Zu Punkt 3 im Sicherstellungsauftrag:

Eine Zurechnung vom 50% der dort genannten Beträge erschiene aus unserer Sicht als angemessen.

3.) Zu Punkt 1 im Sicherstellungsauftrag:

*Es gibt in der Fa. aufgrund des Wachstums und des Vorfinanzierungsbedarfes seit jeher ein Liquiditätsproblem und dadurch hohe Bankverbindlichkeiten mit Herrn ***GF-AS*** als persönlich Haftenden. Alle Forderungen sind deshalb an die Bank zediert, dh Zahlungen dürfen nur a.d. Betriebskonto erfolgen, andernfalls wäre dies der Bank gegenüber eine Veruntreuung. Daher wäre aus Sicht der Geschäftsführung eine rasche Vermögensverschiebung zu Ungunsten der Finanz gar nicht möglich. Der im Bescheid (SIA) erwähnte Auslandsbezug des Herrn ***B1*** geht ins Leere, er hat keine Zeichnungsberechtigung, außerdem ist der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich. Die Firma ist bis jetzt ausschließlich als verlässlicher Zahler an das Finanzamt aufgetreten und war nie steuerlich auffällig.*

Zu den behaupteten kick-back Zahlungen:

*Herr ***GF-AS*** musste zur Abdeckung seiner privaten Schulden Gesellschafterdarlehen von der Firma nehmen, was er nicht gemacht hätte, wenn Kick-Back-Zahlungen in derartig horrenden Summen vorgelegen wären. Vielmehr hat er sich bemüht, bei sämtl. Subfirmen gewissenhaft ihre Seriosität zu überprüfen. Vorgelegt wurden beispielhaft Ausweiskopien, Büropläne, Mietverträge usw. Fast alle waren in der HFU eingetragen. Sämtliche Arbeitnehmer wurden von den Generalunternehmern immer daraufhin überprüft, ob sie gemeldet waren. Herr ***GF-AS*** war keinesfalls vorsätzlich oder wissentlich in Malversationen verstrickt, sondern kann seine Gutgläubigkeit durch umfangreiches Belegmaterial nachweisen.*

*Es wurde nicht mit eigenem, sondern 80% Fremdpersonal aus Subfirmen gearbeitet um Spitzen auszugleichen und das Risiko von Unterbeschäftigung und Minderleister nicht selbst tragen zu müssen. Eigenpersonal ist auch oft nicht so schnell zu bekommen, wie ein Auftrag begonnen werden muss. Im Bedarfsfall wurde der Kontakt zu Subfirmen durch Mundpropaganda gefunden, bzw. boten sich diese auch selbst an. Die Verrechnung mit diesen Firmen erfolgte meist monatlich nach Abnahme der jeweiligen Leistung durch den firmeneigenen Techniker und nach m². Eine Zurechnung des Fremdpersonals zur ***AS*** wird entschieden bestritten.*

4.) Es wird beabsichtigt, den Sicherstellungsauftrag dem Grunde und der Höhe nach mittels Beschwerde anzufechten. Eine ausführliche Begründung erfolgt bei dieser Gelegenheit. Bei Aufrechterhaltung der Sicherstellungsmaßnahmen müsste die Firma in Kürze Konkurs anmelden.“

Bereits aus dem Inhalt der Niederschrift geht zweifelsfrei hervor, dass die Vernehmung des Herrn ***GF-AS*** erst nach dem Ergehen des Sicherstellungsauftrages erfolgt sein muss. Daraus folgt, dass das Datum anstatt 20.01.2016, richtig 20.1.2017 lauten muss. Es bedarf keiner weiteren Erörterung dazu, dass zu Jahresbeginn oftmals irrtümlich das vorangegangene Jahr angeführt wird. Angemerkt wird, dass bei der dem BFG vorliegenden Kopie der

Niederschrift über die Vernehmung des Verdächtigen bei der Jahreszahl die Zahl 6 durchgestrichen und daneben 7 - somit das Jahr 2017 - geschrieben wurde.

Bei den Ausführungen in der Niederschrift handelt es sich um die Aussagen des Herrn ***GF-AS***, verwiesen wird auf Seite 2 der Niederschrift „Zur Sache gibt der Verdächtige an: [...] und nicht um eine Bewertung des Sachverhaltes durch das Finanzamt. Die Behauptung, die Behörde habe den Geschäftsführer in dieser Niederschrift „frei von Schuld und Tadel“ gesprochen, ist daher aktenwidrig.

Zu Punkt 2.1 der Eingabe vom 8.6.2021

Der steuerliche Vertreter bringt vor, in dem zur Steuernummer ***StNr9*** ergangenen BP Bericht vom 7.6.2015 (richtig wohl 7.6.2017) wird auf Seite 7 ausgeführt, dass ***Firma7*** dem dort geprüften Unternehmen im Zeitraum 1.9. bis 29.12.2014 13 Mal Baumaterial verkauft und im Zeitraum 1.8. bis 5.12.2014 diverse Baugeräte vermietet habe.

Im BP Bericht ist an der genannten Stelle festgehalten, dass die geprüfte Gesellschaft Eingangsrechnungen der ***Firma7*** und Mietaufwand, der (angeblich) in bar an ***Firma7*** entrichtet wurde, ins Rechenwerk aufgenommen habe.

Der steuerliche Vertreter verschweigt jedoch die weiteren Ausführungen der Betriebsprüfung dazu:

*„Für den Zeitraum 2013-2014 erfolgte bei der ***Firma7*** eine Betriebsprüfung. Dabei wurde aufgrund von Kontrollmaterial festgestellt, dass die vorliegenden Ausgangsrechnungen unterschiedliche Firmenlogos aufweisen. Ein Bankkonto der Oberbank, das auf den Rechnungen als Geschäftsverbindung angeführt wurde, existierte niemals. Die Rechnungsnummern wurden in unterschiedlichster Weise aufgebaut und überwiegend bar bezahlt. Die Kassenbestätigungen wiesen verschiedene Unterschriften auf - teilweise auch die Unterschrift des Geschäftsführers ***GF-Firma7***.“*

*(Seite 9ff): Für den Zeitraum 2013-2014 erfolgte bei der ***Firma7*** eine Betriebsprüfung. Dabei wurde aufgrund von Kontrollmaterial festgestellt, dass die vorliegenden Ausgangsrechnungen unterschiedliche Firmenlogos aufweisen, die Rechnungen verschieden aufgebaute Rechnungsnummern haben und zum überwiegenden Teil bar bezahlt wurden. Die Kassabestätigungen weisen unterschiedliche Unterschriften auf.*

Der Geschäftsführer der GmbH wurde über Geschäftsverbindungen und angeblich geleistete Arbeiten und Geldflüsse befragt.

*Dabei wurde immer bestritten, dass die Leistungen von der ***Firma7*** erbracht wurden und dass Zahlungen von ihm oder einem Mitarbeiter in Empfang genommen wurden.*

Befragt zu den offensichtlich von ihm selbst unterschriebenen Zahlungsbestätigungen gab er an, dass es sich hierbei um Unterschriftsfälschungen handeln müsse, und er könne sich auch nicht erklären, wie eine Kopie seines Ausweises an die Unternehmen gelangen konnte.

*Es wurde vom Prüfer außerdem festgestellt, dass die ***Firma7*** niemals über so viel Personal verfügte, dass sie neben den erklärten Umsätzen auch die lt. Kontrollmaterial erbracht haben konnte. Diese bar bezahlten Rechnungen sind laut Prüfer als Schein-/Deckungsrechnungen zu verifizieren.*

*Bei der gegenständlichen Prüfung ist auffällig, dass die Eingangsrechnungen der Fa. ***Firma7*** nicht die Kriterien einer ordnungsmäßigen Rechnung aufweisen. Es ist weder ein Bauvorhaben noch der Tag der Lieferung vermerkt. Lieferscheine bzw. Übernahmebestätigungen, der auf die diversen Baustellen gelieferten Waren, wurden nicht aufbewahrt. Eine Überprüfung des Warenflusses ist der Prüferin daher nicht möglich.*

*(Seite 10): Auffallend ist auch, dass der Rechnungsinhalt der Eingangsrechnungen der Fa. ***Firma7*** (ReNr. 14/14) sowie der --GmbH (ReNr. 199/2012) komplett identisch ist. Sogar der Fettdruck der Zahl „1“ unter dem Titel „Pos“ ist gleich. Dies deutet darauf hin, dass die Rechnungen von ein und demselben Aussteller stammen. (...)*

Das Vorbringen des steuerlichen Vertreters brachte somit belastendes Material zum Vorschein.

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass der genannte Bericht auch Aussagen zur ***Firma2*** und zur ***Firma23*** beinhaltet:

a) ***Firma2***

„Der Geschäftssitz der Fa. ***Firma2*** befand sich seit dem 2. Halbjahr 2012 nicht mehr an der im Firmenbuch angeführten Adresse, ***Adresse Firma2***. Diese Adresse diente ab Mitte 2012 lediglich als „Briefkasten“ für mutmaßlich arglistige Zwecke. Das Unternehmen existierte nicht mehr, fungierte nach Ansicht der Behörde nur mehr als Scheinfirma.“

Dies korrespondiert mit den Feststellungen im hier zugrundeliegenden BP-Bericht.

b) ***Firma23***

Die Firma ***Firma23*** vormalig ***Name alt** wurde mit Erklärung vom ***Datum9*** errichtet. Mit Einbringungsvertrag vom ***Datum9*** erfolgte die Einbringung des

nichtprotokollieren Einzelunternehmens ***N***. Mit ***Datum10*** schied Herr ***10*** aus dem Unternehmen aus. Seine Anteile übernahm Herr ***GF-Firma23***.

Die Firma ***Firma23*** gilt mit Mitteilung der Finanzbehörde gemäß Sozialbetrugsbekämpfungsgesetz vom 26.2.2016. GZ ***11111*** als Scheinunternehmen. Mit Beschluss des Gerichtes vom ***Datum11*** wurde über das Unternehmen Konkurs eröffnet.

Abgabenbehördliche Ermittlungen durch die Finanzpolizei haben ergeben, dass am Firmensitz der ***Firma23*** in der ***Adresse Firma23***, keinerlei Aktivität oder Infrastruktur erkennbar ist. Es konnten weder der Geschäftsführer noch eine andere Betriebsperson angetroffen werden. Der Geschäftsführer ***GF-Firma23***, geb. am ***Datum12***, ist seit 6.11.2015 in Österreich melderechtlich nicht mehr erfasst.“

Der Leistungszeitraum der ***Firma23*** umfasst im vorliegenden Fall auch den Dezember 2015. Die Rechnungen müssen demzufolge nach dem 6.11.2015 ausgestellt worden sein obwohl der Geschäftsführer nicht mehr in Österreich war.

Im Übrigen entfalten Erkenntnisse des Landesverwaltungsgerichtes keine Bindungswirkung für die Abgabenbehörden. Das Vorbringen, dass das genannte Gericht die ***Firma23*** nicht als Scheinfirma angesehen habe, ist daher kein Nachweis einer unrichtigen Beurteilung durch die Finanzbehörde.

Soferne der steuerliche Vertreter in Punkt 2.2. der Eingabe vom 8. Juni 2021 vorbringt, dass in dem zur Steuernummer ***8*** ergangenen BP-Bericht in Tz 4 zur ***Firma6*** ausgeführt werde, dass davon ausgegangen werde, dass die Arbeiten nicht von den behaupteten Gesellschaften, sondern von Schwarzarbeitern des geprüften Unternehmens erbracht worden seien, und dem dagegen erhobenen Einspruch mit Erkenntnis des BFG vom 23.1.2020, RV/7101905/2018, vollinhaltlich stattgegeben worden sei, ist dem entgegenzuhalten, dass mit diesem Erkenntnis Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für 2011 bis 2015 und die Bescheide Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2011 bis 2015 mangels Bekanntgabe neu hervorgekommener Tatsachen, somit aus Formalgründen aufgehoben wurden.

Ein Sicherstellungsverfahren kann keine Vorwegnahme des Abgabenfestsetzungsverfahrens sein. Soferne im Beschwerdeverfahren vorgebracht wird, dass noch Ermittlungen durchzuführen wären, ist dazu auszuführen, dass es in der Natur einer solchen Maßnahme zur Sicherstellung liegt, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Tatbestandes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind. Ob der

Abgabenanspruch tatsächlich entstanden ist, ist in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden (vgl. VwGH 26.7.2007, 2007/15/0131, VwSlg. 8260/F; 4.6.2008, 2005/13/0041, je mwN).

Aus den im Punkt Sachverhalt wiedergegebenen Feststellungen aus dem Betriebsprüfungsbericht ergibt sich somit nach Ansicht des Senates schlüssig und nachvollziehbar die Entstehung der im Spruch des Erkenntnisses genannten Abgabenansprüche zum Prüfungszeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages, da es der Lebenserfahrung und auch der Wahrscheinlichkeit widerspricht, dass ein Gewerbeunternehmen rein zufällig mit einer Vielzahl von Betrugs- und Scheinunternehmungen in Geschäftsbeziehung kommt.

Die im Beschwerdeverfahren vorgelegten Beweismittel sind nicht geeignet, den Abgabenanspruch von vornherein als nicht entstanden anzusehen.

Zur Kapitalertragsteuer hat die Prüferin im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 30.10.2018 festgestellt, dass diese auf die verdeckte Ausschüttung entfallenden Kapitalertragsteuerbeträge für die Jahre 2012-2015 vom Gesellschafter ***GF-AS*** getragen und auch diesem vorgeschrieben würden.

Die diesbezüglichen an den genannten Gesellschafter gerichteten Bescheide ergingen am 29.10.2018. An die Gesellschaft ergingen keine Kapitalertragsteuerbescheide.

Der Beschwerde war daher im Umfang der Kapitalertragsteuer (2012: € 53.538,08, 2013: € 130.608,69, 2014: € 306.472,29 und 2015: € 309.941,73) antragsgemäß stattzugeben.

Ebenso erging zur Umsatzsteuer 2012 kein (Wiederaufnahme-) Bescheid, weshalb der Beschwerde auch diesbezüglich stattzugeben war.

Da mittlerweile infolge Erlassung der Abgaben- und Haftungsbescheide das Ausmaß der Abgabenschuld feststeht, war die Sicherstellung auf nachstehende Abgaben einzuschränken, weil durch die genannten Bescheide (teilweise) Minderungen des Abgabenanspruches eingetreten sind. Unberücksichtigt bleiben mussten dabei jene Fälle, bei denen die bescheidmäßige Vorschreibung höhere Beträge als im Sicherstellungsauftrag angenommen ergab:

Abgabenart	Zeitraum	laut Sicherstellungs- auftrag	laut Bescheiden	laut Erkenntnis
Umsatzsteuer	2012	606,69	Kein Bescheid	Aufhebung
Umsatzsteuer	2013	43.339,03	42.848,60	42.848,60
Umsatzsteuer	2014	46.228,88	42.800,00	42.800,00
Umsatzsteuer	2015	5.198,78	1.808,47	1.808,47

Körperschaftsteuer	2012	28.378,17	124.907,00	28.378,17
Körperschaftsteuer	2013	65.500,30	202.590,00	65.500,30
Körperschaftsteuer	2014	160.216,54	161.103,00	160.216,54
Körperschaftsteuer	2015	164.254,62	873.498,00	164.254,62
Kapitalertragsteuer	2012	53.538,08	Kein Bescheid	Aufhebung
Kapitalertragsteuer	2013	130.608,69	Kein Bescheid	Aufhebung
Kapitalertragsteuer	2014	306.472,29	Kein Bescheid	Aufhebung
Kapitalertragsteuer	2015	309.941,73	Kein Bescheid	Aufhebung
Lohnsteuer	2012	36.138,20	18.115,45	18.115,45
Dienstgeberbeitrag	2012	10.841,46	5.434,64	5.434,64
Dienstgeberzuschlag	2012	963,69	483,08	483,08
Lohnsteuer	2013	88.160,87	77.306,26	77.306,26
Dienstgeberbeitrag	2013	26.448,26	23.226,58	23.226,58
Dienstgeberzuschlag	2013	2.350,96	2.064,60	2.064,60
Lohnsteuer	2014	206.868,79	265.994,05	206.868,79
Dienstgeberbeitrag	2014	62.060,64	79.743,20	62.060,64
Dienstgeberzuschlag	2014	5.516,50	7.088,27	5.516,50
Lohnsteuer	2015	209.210,67	63.620,95	63.620,95
Dienstgeberbeitrag	2015	62.763,20	19.086,17	19.086,17
Dienstgeberzuschlag	2015	5.578,95	1.622,50	1.622,50
Summe				991.212,86

Zu den (weiteren) Beschwerdevorbringen:

Gemäß § 7 Abs. 1 BAO werden Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, durch die Geltendmachung dieser Haftung (§ 224) zu Gesamtschuldnern.

§ 7 Abs. 1 BAO ist nicht anwendbar auf Abfuhrpflichtige, die Abgaben einzubehalten und abzuführen haben und für ihre richtige Einbehaltung und Abfuhr haften (z.B. § 95 EStG), weil in diesen Fällen die Zahlungsverpflichtung des Haftenden schon kraft Gesetzes besteht, ohne dass

es eines Haftungsbescheides bedarf, und daher auch dann, wenn sich die Erlassung eines Haftungsbescheides als notwendig erweist, weil der Haftende seiner kraft Gesetzes bestehenden Zahlungsverpflichtung nicht oder nicht vollständig nachgekommen ist (vgl. Ellinger-Iro-Kraner-Sutter-Urtz, BAO-5. Ergänzungslieferung, § 7 Anm 11).

Der Einwendung, hinsichtlich der Lohnsteuer wäre die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages ohne vorangehende oder gleichzeitige Erlassung eines diesbezüglichen Haftungsbescheides unzulässig, kann daher nicht gefolgt werden.

Die vom steuerlichen Vertreter in diesem Zusammenhang zitierte Judikatur des VwGH und des BFG bezog sich ausschließlich auf Sicherstellungen im Zusammenhang mit Haftungen gemäß §§ 9, 12, 14 und 80 BAO und ist daher auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar.

Sofern der steuerliche Vertreter vorbringt, dass ein auf § 162 BAO gestütztes Mehrergebnis erst mit ungenutztem Verstreichen der Frist zur Empfängerbenennung – somit erst nach dem 10.10.2018 - entstanden sei, weshalb die im Sicherstellungsauftrag angeführten Abgabenansprüche rechtswidrig seien, ist dem entgegenzuhalten:

Gemäß § 162 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

Gemäß § 162 Abs. 2 BAO sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen, soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Abgaben verweigert.

§ 162 BAO beruht auf dem Grundsatz, dass das, was bei einem Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen un versteuert bleiben sollen. Es kann daher die Absetzung von Betriebsausgaben trotz FESTSTEHENDER SACHLICHER BERECHTIGUNG abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu versteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Abgabepflichtige den Empfänger konkret genannt hat (VwGH 29.11.1988, 87/14/0203).

Gemäß dem Gesetzeswortlaut des § 162 BAO sind bei Verweigerung der verlangten Angaben die betreffenden Aufwendungen nicht anzuerkennen. Dies bedeutet jedoch nicht, dass der Abgabenanspruch erst zum Zeitpunkt des Ablaufes der Frist zur Empfängerbenennung entsteht.

Dazu wird auch auf das Erkenntnis des VwGH vom 9.6.2020, Ra 2020/13/0001, verwiesen:

„Nach § 162 Abs. 2 BAO sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen, soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde verlangten Angaben verweigert. Dies bezieht sich insbesondere darauf, dass der Abgabepflichtige Aufwendungen (Betriebsausgaben)

geltend macht. Diese Aufwendungen (Betriebsausgaben) betreffen jeweils ein bestimmtes Wirtschaftsjahr (im vorliegenden Fall das Streitjahr). Auch wenn das Verlangen der Abgabenbehörde erst im Jahr 2011 gestellt wurde, so bewirkt die Verweigerung (oder nicht ausreichende Beantwortung) die Nicht-Anerkennung der geltend gemachten Absetzungen und kann sich daher nur auf das Streitjahr (hier 2009) beziehen. Der Verwaltungsgerichtshof schließt sich daher der Rechtsansicht des Verfassungsgerichtshofes (im Ablehnungsbeschluss VfGH 23.9.2019, E 2230/2018-10) an, dass bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 162 BAO dessen Rechtswirkungen in jenem Veranlagungszeitraum eintreten, in dem die fraglichen Aufwendungen angefallen sind. Im vorliegenden Fall sind daher diese Rechtsfolgen gegebenenfalls für das Jahr 2009 zu berücksichtigen.“

Sicherstellungsaufträge setzen voraus, dass der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen.

Der VwGH führt in seinem Erkenntnis vom 26.11.2002, 99/15/0076 aus:

„Eine Sicherstellung ist kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende "Sofortmaßnahme", die dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zu der Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern dass es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach (nämlich gemäß § 4 BAO) mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind.“

Entgegen der Auffassung des steuerlichen Vertreters entsteht die Abgabenschuld somit nicht erst nach Abschluss des Abgabenermittlungsverfahrens, sondern unabhängig von diesem gemäß § 4 BAO, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Nicht die Aufdeckung des abgabenrelevanten Sachverhaltes, sondern seine Verwirklichung ist somit für das Entstehen der Abgabenschuld maßgebend. In § 4 Abs. 2 lit. a und lit. b BAO wird der Zeitpunkt des Entstehens der Abgabenschuld "mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird", spezifiziert.

Im gegenständlichen Fall war daher die Abgabenschuld betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2012 bis 2015 zum Zeitpunkt der Erlassung der Sicherstellungsaufträge im Jahre 2017, somit nach Ablauf der Kalenderjahre 2012 bis 2015, dem Grunde nach entstanden.

Ebenso gab es gewichtige Anhaltspunkte für die Höhe der Abgabenschulden, weil einerseits das Ausmaß der vom Beschwerdeführer als Betriebsausgaben geltend gemachten Zahlungen

feststand und andererseits begründete Zweifel am Betriebsausgabencharakter dieser Zahlungen bestanden.

Im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages stand fest, dass es sich bei den von der Bf. beauftragten Subfirmen um Scheinfirmen handelte. Im BP- Bericht vom 30. Oktober 2018 sind die Sub-Firmen die mit die ***AS*** in Geschäftsbeziehung standen sowie die Gründe für die Annahme, dass es sich bei diesen Firmen um Scheinfirmen handelt angeführt.

Im Erkenntnis vom 21. September 2009, Zl. 2009/16/0033, mwN führt der VwGH aus:

„Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlicher erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht im naturwissenschaftlich mathematisch exakten Sinn nachweisen. Die Beweiswürdigung ist nur insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut und den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen. Ob die Beweiswürdigung materiell richtig ist, daher, ob sie mit der objektiven Wahrheit übereinstimmt, entzieht sich dagegen der Überprüfung durch den Verwaltungsgerichtshof. Dieser prüft die Beweiswürdigung somit nur auf ihre Schlüssigkeit.“

Dem steuerlichen Vertreter ist zwar zuzustimmen, dass Punkt 3 des Sicherstellungsauftrages – Nichtabzugsfähiger Werbeaufwand/Repräsentationsaufwand – in den Abgabenbescheiden vom 30.10.2018 hinsichtlich einer Nachforderung aus diesem Titel keinen Niederschlag gefunden hat, jedoch sind die Nachforderungsbeträge an Körperschaftsteuern 2012 bis 2015 aufgrund der Abgabenbescheide wesentlich höher als die im Sicherstellungsauftrag angeführten Beträge, daher war die Beschwerde abzuweisen, weil bei einer Sicherstellung auf die Annahme einer Höhe einer Abgabenart und nicht auf Teilfakten zu Bemessungsgrundlagen der Abgabe abgestellt wird (Es ist somit irrelevant, dass die Abgabennachforderungen letztlich auf einem höheren Anteil aus Nichtanerkennung von Betriebsausgaben nach § 162 BAO beruhen und nicht auf einer Nichtanerkennung von Werbeaufwand/Repräsentationsaufwand).

Im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages konnte die belangte Behörde davon ausgehen, dass der Abgabenanspruch entstanden ist. Da gemäß § 270 BAO zufolge im Beschwerdeverfahren auch auf der Behörde zur Kenntnis gelangte neue Tatsachen und Beweise, soweit sie zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Sicherstellungsauftrages objektiv gegeben waren, Bedacht zu nehmen ist, kommt eine Reduzierung der sicherzustellenden Beträge an Körperschaftsteuer eben aus diesem Grunde nicht in Betracht.

Wie in der Beschwerde zu Recht ausgeführt wird, ist es im Baugewerbe nicht unüblich, Aufträge wegen fehlender eigener Ressourcen zum Teil oder zur Gänze an Subunternehmer weiterzugeben. Bekannt ist allerdings auch die Praxis, kurzfristigen Personalbedarf durch das Eingehen illegaler Beschäftigungsverhältnisse (insbesondere durch Anwerbung ausländischer Arbeitskräfte) zu decken und die dafür nötigen Geldmittel unter einem anderen Titel als Betriebsausgaben abzusetzen.

Den behördlichen Überlegungen, es könne vorausgesetzt werden, dass ein Unternehmer Kenntnis über die Vorgänge im Betrieb der von ihm beauftragten Subunternehmer habe, kann insoweit gefolgt werden, als eine Beauftragung wohl nur dann erfolgen wird, wenn Grund zur Annahme besteht, der Auftragnehmer sei in der Lage, den übernommenen Auftrag fach- und zeitgerecht zu erfüllen. Diesbezüglich kann auch die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen angesprochen und eine Glaubhaftmachung jener Umstände, die eine ordnungsgemäße Auftragserfüllung erwarten ließen, verlangt werden (vgl. in diesem Zusammenhang etwa das hg. Erkenntnis vom 29. November 2000, 95/13/0029, 0072, zur Beauftragung von GmbHs, von denen im Wesentlichen nicht mehr erweisbar war als deren rechtliche Existenz in Form einer Firmenbucheintragung).

Warum die belangte Behörde davon ausgegangen ist, dass die Arbeitgebereigenschaft der AS wahrscheinlicher sei als jene der Sub- GmbH, kann dem BP-Bericht vom 30. Oktober 2018 (siehe Punkt 3.1, B sowie 3.2.) entnommen werden.

Die Ausführungen sind schlüssig und nachvollziehbar, weshalb im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages auch davon auszugehen war, dass der Abgabensanspruch für die Lohnabgaben entstanden war.

6. Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung:

Wie aus der oben zitierten Bestimmung des § 232 BAO hervorgeht, sind Sicherstellungsmaßnahmen im Wege eines Sicherstellungsauftrages innerhalb des in dieser Bestimmung umschriebenen Zeitraumes zulässig, wenn eine Gefährdung oder Erschwerung der nachfolgenden Einbringung von Abgaben begründet zu befürchten ist. Derartige Gefährdungen oder Erschwerungen werden u. a. bei drohendem Insolvenz- oder Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, Vermögensverschleppung, bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte oder bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung gegeben sein. Auch schwer wiegende Mängel in den Büchern und Aufzeichnungen, welche die Annahme begründen, dass sich der Abgabepflichtige auch der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen trachten wird, werden, ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des Abgabepflichtigen, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten lässt, eine Maßnahme nach § 232 BAO rechtfertigen. Dabei reicht der objektive Tatbestand einer Gefährdung oder Erschwerung aus; eine vom Abgabenschuldner selbst gesetzte Gefährdungshandlung ist nicht

erforderlich. In all diesen Fällen genügt es, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 26. Juli 2007, 2007/15/0131, VwSlg 8260/F).

Die belangte Behörde begründete die Annahme der Gefährdung oder Erschwerung der Abgabeneinbringung mit drohender Insolvenzgefahr.

Die Annahme einer drohenden Konkursgefahr bestand zu Recht, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom ***Datum1*** das Sanierungsverfahren eröffnet und mit Beschluss des Gerichtes vom ***Datum2*** auf Konkursverfahren abgeändert wurde. Es kann daher auch der Gefährdungstatbestand als erwiesen angesehen werden.

Somit ist auch die weitere kumulative Voraussetzung des § 232 Abs. 1 BAO als erfüllt anzusehen.

7. Ermessen:

Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordert gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach berechnigte Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen (VwGH 20.9.1996, 94/17/0122). Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergibt sich nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden kann. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0044).

Aus öffentlichem Interesse war ein Sicherstellungsauftrag aus den in den Vorpunkten genannten Erwägungen zu erlassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

• 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.

Eine solche Rechtsfrage liegt verfahrensgegenständlich nicht vor.

Wien, am 24. Juni 2021