

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter

A

in der Beschwerdesache

BF,

vertreten durch

RA

gegen

FA

wegen

behaupteter Rechtswidrigkeit des Bescheides vom 27.04.2016, betreffend Sicherstellung für KöSt 2008, 2009, 2010 und 2011 sowie KEST 01-12/2008, 01-12/2009, 01-12/2010 und 01-12/2011 gemäß § 232 BAO,

nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Bei der BF fand bis in das Jahr 2016 eine Betriebsprüfung über die Jahre 2008-2011 statt. Mit Datum vom 27.04.2016 erließ das FA einen Sicherstellungsauftrag für KöSt 2008, 2009, 2010 und 2011 und KeSt 01-12/2008, 2009, 2010 und 2011 i.H.v. € 1.873.150,00. Nach ausführlichen Darstellungen, über die Beschäftigung von Subunternehmern durch die BF in den Jahren von 2008-2011 und wie einzelne dieser - vorwiegend portugiesischen - Unternehmen in ihrem Heimatland aufgetreten wären, begründete das FA den Sicherstellungsauftrag damit, dass diese Weitergabe von Arbeitsleistungen an portugiesische Subfirmen mittels Werkverträgen nur vorgetäuscht und konstruiert worden sei. Weder sei eine tatsächliche Geschäftstätigkeit dieser Unternehmen in Portugal nachgewiesen worden, noch sei eine Geschäftsbeziehung mit der BF bestätigt worden. Eine Leistungsabrechnung sei auch nicht entsprechend der vorliegenden Eingangsrechnungen nach bearbeiteter Tonnage erfolgt, vielmehr seien die portugiesischen Arbeiter der Subunternehmer von der BF nach Stunden entlohnt worden.

Das FA berechnete in der Folge den Personalaufwand dieser portugiesischen Arbeiter nach den vorgefundenen Stundenlisten mit einem geschätzten Stundensatz von € 10,00. Dieser geschätzte Personalaufwand wurde mit dem Fremdleistungsaufwand laut Buchhaltung verglichen, der Differenzbetrag wurde dem Gewinn der BF zugerechnet und in weiterer Folge als verdeckte Ausschüttung an den Geschäftsführer der BF behandelt.

Zudem wurde eine von der BF in den Jahresabschlüssen 2009 und 2010 eingestellte Rückstellung für SV Abgaben gewinnerhöhend aufgelöst und bei der KöSt zugerechnet.

Zur Gefährdung der Einbringung führte das FA aus, dass aus den durchgeführten Ermittlungen hervorgehe, dass weder die BF selbst noch ihr Geschäftsführer über ausreichendes inländisches Vermögen verfügten. Auch seien kaum Barmittel vorhanden. Eine Steuernachforderung in dieser Höhe könne daher von der BF nicht entrichtet werden. Dazu führte das FA die einzelnen getätigten Ermittlungen an.

Darauf erhob die BF durch ihren ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Beschwerde und führte darin im Wesentlichen aus, dass sich die Begründung des Bescheides über weite Strecken nicht mit den Feststellungen in Übereinkunft bringen lasse. Feststellungen würden global und nicht konkret zu Beweisergebnissen zuordenbar getroffen. Auf Unterlagen, die im Rahmen der Hausdurchsuchung vorgefunden worden seien, werde nicht Bezug genommen, Beweisergebnisse würden unrichtig gewürdigt. Dem Bescheid mangle es auch an jeder Begründung, dass Barzahlungen an Arbeitnehmer erfolgt seien und welche Unternehmen welche Arbeiter entsendet hätten.

Dem BF sei keine Möglichkeit zur Stellungnahme eingeräumt worden, da die Akten beschlagnahmt worden seien. Maßgebliche Verfahrensergebnisse, auf die sich die Behörde in ihrer Beweiswürdigung stütze, seien der BF vorenthalten worden.

Einen groben Verfahrensmangel stelle die Nichtbeachtung unionsrechtlicher sowie materiengesetzlicher Rechtsvorschriften dar. Das FA habe kritiklos die gesetzwidrigen Praktiken der Sozialversicherung betreffend die Entsendungsformulare übernommen. Der Behörde obliege keine Beurteilung der Entsendungsformulare E 101 und A1. Es sei kein Parteiengehör, keine Akteneinsicht und keine Gelegenheit zur Stellungnahme in der Schlussbesprechung gegeben worden.

Unklar sei, worauf die belangte Behörde ihre Annahme einer verwirklichten Abgabenschuld stütze. Dies nicht nur hinsichtlich der BF, sondern auch hinsichtlich des Geschäftsführers, an den ebenfalls ein Sicherstellungsbescheid ergangen sei. Festzuhalten sei, dass den Geschäftsunterlagen zu entnehmen sei, dass Zahlungen lediglich den berechtigten Rechnungsausstellern (Subunternehmern) zugekommen seien und niemals den Dienstnehmern. Eine Begründung dahingehend, dass Betriebsausgaben deswegen nicht anzuerkennen seien, weil die Zahlungsempfänger in ihrem Heimatstaat ihren steuerlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen seien, sei nicht nachvollziehbar.

Ebenso wenig sei die Vermutung von Gewinnausschüttungen begründet. Ermittlungen und Feststellungen dazu habe die belangte Behörde unterlassen. Haftungsbescheide lägen, soweit ersichtlich, nicht vor. Es gäbe keine Begründung, an welchen Tatbestand die Abgabepflicht geknüpft sei. Zahlungen seien nur an die berechtigten Auftraggeber geleistet worden, Lohnzahlungen an die portugiesischen Arbeitnehmer seien nicht erfolgt.

Zur Gefährdung bzw. wesentlichen Erschwerung der Einbringung verweise die belangte Behörde auf Ermittlungen, die kein ausreichendes inländisches Vermögen ergeben hätten. Es seien jedoch keine Ermittlungen getätigten worden, warum Zahlungen keinen Betriebsausgabencharakter hätten oder verdeckte Ausschüttungen vorlägen. Unklar sei, welche Geschäfte als Scheingeschäft betrachtet worden seien.

Es gebe nur rudimentäre Ermittlungen, warum kein Vermögen vorliege. Dabei werde außeracht gelassen, dass Forderungen gegen die GKK in Höhe von mehr als € 1.100.000,00 bestehen würden. Der Verweis auf eine fehlende aktuelle Buchhaltung erfolge unbegründet. Unzulässig sei zudem mangels entsprechender Beweisergebnisse, dass Subunternehmen überwiegend bar bezahlt würden bzw. das Geld behoben werde um Subunternehmer zu entlohen. Dafür bestehe keine Begründung es handle sich um pauschale, zum Nachteil der BF aufgestellte Behauptungen. Gleches gelte für die Ausführungen, der Geschäftsführer der BF würde Grundaufzeichnungen manipulieren oder vernichten, sodass Aufzeichnungsmängel vorlägen.

Dazu stellt die BF Beweisanträge auf Beischaffung sämtlicher, anlässlich der Hausdurchsuchung in den Räumlichkeiten der BF beschlagnahmten Firmenunterlagen sowie die Einvernahme sämtlicher Geschäftsführer der portugiesischen Subunternehmen. Weitere Ausführungen zu den Beweisanträgen enthielt die Beschwerde nicht.

Mit Beschluss des LG Salzburg vom 08.11.2016 wurde über das Vermögen der BF der Konkurs eröffnet.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 29.11.2016, zugestellt an den Masseverwalter, wies das FA die Beschwerde als unbegründet ab und führte darin zur Verletzung von Verfahrensvorschriften aus, dass es der BF jederzeit offen gestanden sei Akteneinsicht zu nehmen und sie wiederholt aufgefordert worden sei zu den einzelnen Punkten Stellung zu nehmen. Auch seien dem Geschäftsführer der BF sämtliche Unterlagen hinsichtlich der portugiesischen Subunternehmen zur Stellungnahme übermittelt worden.

Zur unrichtigen rechtlichen Beurteilung führte das FA aus, dass es sich bei den portugiesischen Subunternehmen um Scheinfirmen gehandelt habe, die gar keine Löhne auszahlen könnten. Deswegen sei das FA davon ausgegangen, dass die Arbeiter von der BF direkt bezahlt worden seien.

Darauf beantragte der Masseverwalter fristgerecht die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das BFG.

In der am 02.08.2018 durchgeführten mündlichen Verhandlung führten die Parteien des Verfahrens ergänzend Folgendes aus:

Der Vertreter der BF verwies zunächst darauf, dass der Geschäftsführer der BF zu den gegenständlichen Sachverhalten in einem FinStr-Verfahren vor dem LG-Salzburg von den ihm zur Last gelegten Vorwürfen rechtskräftig freigesprochen worden sei. Die Feststellungen des Gerichtes hätten gelautet, dass nicht festgestellt werden konnte, dass Scheinrechnungen erstellt worden seien, nicht festgestellt werden konnte, dass die betroffenen Unternehmen Scheinunternehmen dargestellt hätten und nicht festgestellt werden konnte, dass Rückflüsse an den GF erfolgt wären. Der Nichtigkeitsbeschwerde des privatbeteiligten FA sei vom OGH nicht Folge gegeben worden. (Az 31hv8/17k).

Im speziellen habe im zitierten Urteil auf S. 7 die Würdigung des Strafrichters gelautet: „Die „konspirativen“ überwachten Telefongespräche des Angeklagten mit Mitarbeitern der GmbH und/oder sichergestellte entsprechende E-Mails reichen bei weitem nicht aus, einerseits die dem geltend gemachten Fremdaufwand zugrunde liegenden Vertragsverhältnisse (rechtlich) als absolute Scheingeschäfte und die portugiesischen Arbeiter als Dienstnehmer der GmbH zu qualifizieren, zumal diese Gespräche trotz der Verantwortung des Angeklagten (Werkverträge) angesichts des wahren wirtschaftlichen Gehalts und ungeachtet der äußereren Erscheinungsform des Sachverhalts allenfalls bloß eine Arbeitskräfteüberlassung nahelegen.“

Daraus ergebe sich, dass die Voraussetzung für einen Sicherstellungsauftrag, nämlich das Entstehen eines Abgabenanspruches bereits dem Grunde nach nicht gegeben gewesen sei. Der Vertreter der BF er hob diese Ausführungen des Strafrichters zu seinem Vorbringen im Beschwerdeverfahren.

Der Amtsbeauftragte führte dazu aus, dass er dies als die Meinung des Strafrichters ansehe und das Urteil nach Erlassung des Sicherstellungsauftrages ergangen sei.

Darüber hinaus sei der Freispruch nach § 214 Abs. 2 FinStrG wegen Unzuständigkeit des Gerichtes ergangen.

Zu der angeführten Forderung der BF gegen die GKK in der Höhe von 1,1 Mio. € führte der Vertreter der BF aus, dass die BF im Rahmen der Bauwirtschaft verpflichtet gewesen sei 25 % der Werksvertragsentgelte einzubehalten und 20 % an die GKK bzw. 5 % an das FA abzuführen, dies unter dem Titel der Auftraggeberhaftung.

Dazu führt der Amtsbeauftragte aus, dass sich aufgrund des vorgelegten Schreibens ergebe, dass die Einforderung des Guthabens bereits vor Erstellung des Sicherstellungsauftrages erfolgt sei, es nicht sicher sei, ob eine Auszahlung erfolgen würde, da damals noch in einem Rechtsstreit mit der GKK bestanden habe.

Der Vertreter der BF führte aus, dass keine Beweisergebnisse für Barzahlungen an Arbeitnehmer erfolgt vorliegen würden, da nicht die BF portugiesische Arbeitnehmer bezahlt habe, sondern vielmehr Barzahlungen auf die Werksvertragsentgelte in Teilbeträgen erfolgt seien. Diese Akontozahlungen auf die Werkvertragsentgelte seien jeweils entweder an die Firmenchefs der portugiesischen Firmen oder an deren Vorarbeiter erfolgt. Damit seien die portugiesischen Firmen in der Lage gewesen, die Arbeiter hier vor Ort zu bezahlen. Im Wesentlichen habe es sich bei diesen portugiesischen Arbeitnehmern um Wochenlöhner gehandelt die, wenn sie überhaupt ein Konto besessen hätten, dieses in Portugal gehabt hätten. Zur Verkürzung des Zahlungsweges sei die BF ersucht worden, den Vorarbeitern die Gelder zur Auszahlung zu übergeben.

Der Vertreter der BF führte aus, ihm sei konkret nicht erinnerlich, ob während des zwischen 2012 und 2016 laufenden BP Verfahrens ein Antrag auf Einsicht in die beschlagnahmten Unterlagen beim FA gestellt worden sei.

Der Amtsbeauftragte führte dazu aus, dass während der Betriebsprüfung ein solcher Antrag nicht gestellt worden sei, vielmehr sei die BF wiederholt ersucht worden Stellung zu nehmen.

Zudem seien die Daten an den Computern der BF anlässlich der Hausdurchsuchung lediglich kopiert worden und seien im Unternehmen vorhanden gewesen.

Der ehemalige Geschäftsführer der BF führte aus, dass ihm die 2 Ordner mit Anlagen zum BP-Bericht im Dez. 2015 vor der geplanten Schlussbesprechung am 20. Jänner 2016 mit 54 Anlagen übergeben worden seien. Die konkret vorgehaltenen Anfragen sowie der konkret abgefragte Vorbesprechungstermin samt Unterlagen (Ordner 10, Nr. 66, Schreiben vom 13.06.2013, Antwort des GF der Bf vom 28.06.2013; Ordner 2; Nr. 14, Ergänzungersuchen von 27.04.2015, Antwort der steuerlichen Vertretung vom 08.06.2015; Verweis darauf, dass keine Unterlagen im Unternehmen sind; lila Ordner: Besprechungsprotokoll vom 09.09.2015, vom 01.12.2015 sowie Darstellung der steuerlichen Vertretung vom 19.01.2016,) seien übermittelt worden, der Vorbesprechungstermin habe stattgefunden.

Der Vertreter der BF führte über Nachfrage aus, dass nach seinem damaligen Kenntnisstand keine Gelegenheit bestanden habe eine fundierte Stellungnahme abzugeben. Es habe zwar Unterlagen am PC gegeben, aber die wesentlichen Voraussetzungen für die Erstellung einer fundierten Stellungnahme, das wären die Verträge gewesen, entsprechende Firmenbuchauszüge, diverse Meldungen (Entsendungsformulare), weiters die Zahlungsbelege zur Darstellung der Werkvertragsverhältnisse und der Bezahlung dieser Werkverträge seien nicht vorgelegen.

Der Amtsbeauftragte führte über Nachfrage aus, dass – unabhängig vom Vorliegen eines Jahresabschlusses der BF für 2014 (eingebracht von der Intreuhand vom 24.02.2016) das Vermögen, das im Zeitpunkt des Sicherstellungsauftrages vorhanden gewesen sei, von Bedeutung sei und nicht eine Bilanz aus dem Jahr 2014.

Die Schätzung, die auf den Feststellungen zu den Stundensätzen von SubunternehmerA (durchschnittlich € 10,00 für den Arbeiter, € 3,00 für das Unternehmen zur Bezahlung der SV in Portugal) aufbaute sei für die Stundenlisten der anderen Unternehmen nicht mit € 13,00 sondern mit € 10,00 durchgeführt worden, da die Telefonüberwachungsprotokolle damals in Verbindung mit den Stundenlisten so verstanden worden seien, dass die Arbeitnehmer dieser portugiesischen Subunternehmer ca. € 10,00 erhalten hätten. Im speziellen Fall der SubunternehmerA habe der GF als speziellen Bonus nochmals für jede Stunde € 3,00 erhalten. Dies für jeden Mitarbeiter dieses Unternehmens.

Nach Sicht des FA sei die Einstufung der betroffenen Dienstnehmer als Arbeitnehmer der BF oder als überlassene Arbeiter egal, fraglich sei die Höhe des Aufwandes. Die Annahme des FA sei gewesen, dass es keinen Sinn gemacht habe diese Zahlungen durchzuführen und zusätzlich noch Zahlungen zu tätigen. Die Eingangsrechnungen seien höher gewesen als die Zahlungen. Die Annahme der Finanz sei gewesen, dass eine derart hohe Gewinnspanne für den letzten Subunternehmer in der Kette unüblich wäre. Dies zur Frage ob ein Abgabenanspruch bestehen könnte.

Der Vertreter der BF führte dazu aus, dass es lediglich Annahmen des FA gewesen seien und aus einem überwachten Telefonat gleich auch auf mehrere Firmen, sowie mehrere Zeiträume geschlossen worden sei. Demgegenüber sei keine einzige Firma kontaktiert und allfällige dubios erscheinende Zahlungsvorgänge nicht überprüft oder nachgefragt worden.

Dazu verwies der Amtsbeauftragte auf die Ausführungen im Sicherstellungsauftrag.

Das BFG hat dazu erwogen:

Das BFG legt der Entscheidung im Sicherstellungsverfahren den im Folgenden dargestellten Sachverhalt zugrunde, der sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens, des Sicherstellungsverfahrens sowie aus dem Vorbringen der Parteien im Beschwerdeverfahren ergibt.

Was die von der BF in der Beschwerde gestellten und vom BFG abgelehnten Beweisanträge betrifft, so ist dazu zu sagen, dass Beweisanträge nicht nur das *Beweismittel* sondern auch das *Beweisthema* (somit die Tatsachen und Punkte, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen) anzugeben haben. (zB VwGH 27.2.2001, 97/13/0091; 19.3.2008, 2008/15/0017; 2.9.2009, 2008/15/0057). Nach VwGH 31.7.1996, 92/13/0020 (ebenso zB VwGH 2.9.2009, 2008/15/0057), liegt mangels Bezeichnung der Adresse eines Zeugen kein ordnungsgemäßer Beweisantrag vor. (Ritz BAO⁶, § 183, Tz. 2)

Da die BF kein einziges Beweisthema bekanntgegeben hat, die (ausländischen) Zeugen nicht ordnungsgemäß benannt hat und auch hinsichtlich der "vorzulegenden Unterlagen" zumindest teilweise selbst im Besitz dieser Unterlagen gewesen ist (siehe dazu die Aussage des Amtsbeauftragten in der mündlichen Verhandlung vom 02.08.2018) waren die in der Beschwerde gestellten Beweisanträge bereits aus diesem Grunde abzulehnen.

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen angenommen:

Bei der BF fand am 10.08.2011 eine Hausdurchsuchung statt, bei der eine große Anzahl von Unterlagen beschlagnahmt wurde. Dieser Hausdurchsuchung gingen Telefonüberwachungen des Geschäftsführers der BF voraus.

Im Zuge dieser Hausdurchsuchung wurden Stundenlisten auch für die Arbeiter der in diesem Verfahren gegenständlichen portugiesischen Unternehmen für die Jahre 2009, 2010, und das erste Halbjahr 2011 vorgefunden (Anlage 54 zum BP Bericht)

In weiterer Folge fand bei der BF im Zeitraum bis Juli 2012 eine GPLA-Prüfung über die Jahre 2007-2010 statt. Im Zuge dieser Prüfung erfolgte eine Erfassung einer Vielzahl von portugiesischen Arbeitern als Arbeitnehmer der BF. Dafür wurden der BF für die im gegenständlichen Sicherungsverfahren betroffenen Jahre 2008-2010 folgende Beträge an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von € 268.768,44 für 2008, 2009 und 2010 vorgeschrieben (Hilfsakt Strafverfahren I, AS 180ff mit Datum 19.07.2012)

In der Prüfung der GKK wurden für diesen Zeitraum insgesamt € 1.110.879,39 Sozialversicherungsbeiträge (Hilfsakt Strafverfahren I, AS 380ff) vorgeschrieben.

Die BF selbst stellte für Nachforderungen der SGKK im Jahr 2009 einen Betrag von € 260.000,00 und im Jahr 2010 einen Betrag von € 756.796,90 zurück.

Weiters wurde ab dem Jahr 2012 bei der BF auch eine Betriebsprüfung über die Jahre 2008-2011 durchgeführt.

Der verfahrensgegenständliche Sicherstellungsauftrag wurde mit Datum 27.04.2016 erlassen.

Diese Betriebsprüfung wurde mit Bericht vom 23.05.2016 beendet. Die geänderten Bescheide für Umsatz und Körperschaftssteuer sowie Kapitalertragsteuer für 2008, 2009, 2010 und 2011 wurden mit Datum 01.06.2016 erlassen.

Zum Zeitpunkt der Erstellung des Sicherstellungsauftrages waren dem FA nach den vom FA vorgelegten Verwaltungsakten folgende Fakten bekannt:

Die BF arbeitete im verfahrensgegenständlichen Zeitraum als Subunternehmer und verlegte Baustahl bei Großbauprojekten. Der Baustahl wurde ihr von Auftraggebern, die wiederum Subunternehmer der Generalunternehmer dieser Großbaustellen waren, zur Verfügung gestellt. Die BF erbrachte die Verlegungsleistungen zum Teil durch eigene Arbeiter, zum überwiegenden Teil durch Arbeiter von portugiesischen oder polnischen „Subunternehmern“. Im Zuge von Untersuchungsmaßnahmen nach dem Sozialbetrugsgesetz wurde im Jahr 2011 bei der BF eine Hausdurchsuchung durchgeführt. In der Folge wurden Lohnsteuer- und Sozialversicherungsprüfungen durchgeführt, in denen die Arbeitnehmer der polnischen und portugiesischen Subunternehmer weitestgehend der BF zugerechnet wurden und für diese Lohnabgaben und Sozialversicherungsbeiträge vorgeschrieben wurden.

Bei der ab dem Jahr 2012 durchgeführten Betriebsprüfung ergaben sich unter Berücksichtigung der bei der Hausdurchsuchung vorgefundenen Unterlagen hinsichtlich der in Frage stehenden portugiesischen Subunternehmer (SubunternehmerC, SubunternehmerD, SubunternehmerE, SubunternehmerG, SubunternehmerF, SubunternehmerA, SubunternehmerB) folgende Feststellungen:

Die Subunternehmer verrechneten nach den im Rechnungswesen der BF erfassten Belegen (Eingangsrechnungen) die erbrachten Subleistungen nach Tonnage. Die portugiesischen Eisenbieger waren von der BF zum Teil direkt an der Baustelle und bar bezahlt worden. Zum Teil erfolgten zum Rechnungsausgleich zusätzlich Banküberweisungen an die portugiesischen Unternehmen. Diese Überweisungen erfolgten zum Teil auf österreichische Bankkonten. Bei einzelnen Unternehmen erfolgten auch zusätzliche Zahlungen zum Teil bar. (Ordner 6, Nr. 42-47) Die überwiegend bar bezahlten Beträge waren deutlich höher als die bei der Hausdurchsuchung vorgefundenen Stundenlisten und den dafür von der BF angesetzten Stundensätzen.

Neben den detaillierten monatlichen Lohnabrechnungen für Barzahlungen an Arbeiter wurden weitere Beträge in fünfstelliger Höhe ohne nähere Bezeichnung bei der Bank abgehoben, die ebenso als Bezahlung des Fremdleistungsaufwandes erfasst wurden. (So z.B. E-Mail vom 02.02.2011 von XY an die Bank; Ordner 1 Nr. 8 für 2011)

Auf den vorgefundenen Eingangsrechnungen der in Frage stehenden Subunternehmer findet sich kein Hinweis auf eine Akontierung der Arbeiter der Subunternehmer durch die BF. (zB Anlage 39f, zur Niederschrift zur Schlussbesprechung; Ordner 6, Nr. 42-47) Ein offene Gegenverrechnung der akontierten Beträge mit den Werklönen laut Eingangsrechnungen ist nicht ersichtlich. (Ordner 1, Nr. 8)

Die BF besaß Stempel der portugiesischen Subunternehmer (zB Anlage 44 zur Niederschrift zur Schlussbesprechung)

Die Stundenlisten für die portugiesischen Arbeiter der Subunternehmer wurden gemeinsam mit den Arbeitnehmern der BF geführt (Anlage 10-19 zur Niederschrift zur Schlussbesprechung)

Die CLO Auskünfte der portugiesischen Finanzverwaltung hatten ergeben, dass die im gegenständlichen Sicherungsverfahren in Frage stehenden Subunternehmer in drei Gruppen eingeteilt werden konnten:

Einzelne Unternehmen (SubunternehmerC und SubunternehmerD) besaßen für den Prüfungszeitraum 2008-2011 durchgängig gültige UID- Nummern. Beide Unternehmen wiesen jedoch ab 2008 keine Geschäftstätigkeit auf, es gab in Portugal keinerlei Betriebsstruktur. (Auskunft der portugiesischen Finanzverwaltung von 12.11.2014 bzw. vom 10.11.2014).

Hinter anderen Unternehmen (SubunternehmerE, SubunternehmerG, SubunternehmerF) stand eine natürliche Person, die als Arbeitskräftevermittler für die BF aufgetreten war, im entsprechenden Zeitraum keinerlei Steuererklärungen abgegeben und auch keine Arbeitnehmer gemeldet hatte. Bei einem Unternehmen (SubunternehmerF) waren Arbeiter zur portugiesischen Sozialversicherung angemeldet. (Auskunft der portugiesischen Finanzverwaltung von 10.07.2014, vom 13.08.2014 bzw. vom 31.07.2015).

Auch bei einem weiteren Unternehmen (SubunternehmerA) waren Arbeitnehmer in Portugal zur Sozialversicherung angemeldet (Auskunft der portugiesischen Finanzverwaltung von 07.10. 2014). Die Ausgangsrechnungen dieses Unternehmens deckten sich jedoch weder vom Schriftbild noch von der Rechnungshöhe mit den Eingangsrechnungen bei der BF. Das Unternehmen ist seit 2014 insolvent.

Ein weiteres in dieser Branche tätiges Unternehmen (SubunternehmerB) hat in Portugal umfangreiche Tätigkeit und zwischen 50 und 160 Arbeitnehmer zur Sozialversicherung angemeldet; im Jahr 2011 wurde keine Tätigkeit ausgeübt, Geschäftsbeziehungen zur BF wurden nicht festgestellt. (Auskunft der portugiesischen Finanzverwaltung von 30.10. 2014)

Daneben beschäftigte die BF noch andere Subunternehmer, bei denen weder im Zuge der Hausdurchsuchung noch im Zuge des nachfolgenden Prüfungsverfahrens Feststellungen dazu getroffen wurden, dass ebenfalls eine solche Form der Abrechnung nach Arbeitsstunden erfolgt war.

Aus dem am 08.03.2013 eingereichten Jahresabschluss der BF für 2011 ist ersichtlich, dass das Unternehmen einen Bilanzgewinn von € 661.127,86 ausgewiesen hat. In den Rückstellungen findet sich eine Rückstellung für die Nachforderungen aus der Gebietskrankenkassenprüfung i.H.v. € 1.006.796,90, die BF weist liquide Mittel in Höhe von ca. € 120.000,00 aus.

Aus dem am 24.02.2016 eingereichten Jahresabschluss der BF für 2014 ist ersichtlich, dass die BF zum 31.12.2014 einen Bilanzgewinn von € 758,498,34 ausgewiesen hat. Zu diesem Stichtag hat sie lediglich über liquide Mittel von € 1.200,00 verfügt.

In rechtlicher Hinsicht ist zum gegenständlichen Verfahren auszuführen, dass die Abgabenbehörde gemäß § 232 Abs. 1 BAO 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 kann, 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.

Dabei ist die Frage, ob der Abgabenanspruch tatsächlich entstanden ist, nicht in einem Sicherungsverfahren zu entscheiden. (zB VwGH 4.6.2008, 2005/13/0041 ; 4.2.2009, 2006/15/0204 ; 4.6.2009, 2007/13/0056)

Zudem ist die Entscheidung des FA allein darauf zu überprüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages die erforderlichen Voraussetzungen gegeben waren oder nicht. (Stoll, BAO, § 232, S. 2403)

Aus der Natur der „Sofortmaßnahme“ (zB VwGH 31.1.2002, 96/15/0271 ; 31.5.2011, 2008/15/0288 ; 30.6.2015, 2012/15/0165) ergibt sich, 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). (Ritz, BAO⁶, § 232 Tz.8)

Allein aus diesen Umständen vermag das vom Vertreter der BF zitierte strafgerichtliche Erkenntnis, das deutlich nach dem verfahrensgegenständlichen Sicherstellungsauftrag ergangen ist, der Beschwerde in einem Sicherungsverfahren nicht zum Erfolg zu verhelfen. Entscheidend ist, ob das FA im Zeitpunkt der Erlassung des verfahrensgegenständlichen Sicherstellungsauftrages aufgrund der bekannten, oben beschriebenen Unterlagen davon ausgehen konnte, dass ein (zusätzlicher) Abgabenanspruch gegenüber der BF für Körperschaftsteuer 2008-2011 sowie ein Abgabenanspruch für Kapitalertragsteuer für 2008-2011 mit größter Wahrscheinlichkeit besteht. Dies ist nach Sicht des BFG gegeben gewesen.

Zum Einen bestand im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages eine hohe Wahrscheinlichkeit, dass die Subunternehmerverträge mit den oben angeführten portugiesischen Unternehmen verdecken sollten, dass in Wirklichkeit diese portugiesischen Arbeiter direkt als Arbeitnehmer für die BF tätig wurden.

Dies ergibt sich zunächst aus den Ergebnissen der Lohnsteuerprüfung bzw. der Sozialversicherungsprüfung. Zudem wurden im Zuge der Hausdurchsuchung Hinweise gefunden, dass die portugiesischen Eisenbieger, die für die oben angeführten „Subunternehmer“ aufgetreten sind, als Arbeitnehmer der BF zu betrachten sind. Dafür bestehen neben den Feststellungen der GPLA Prüfung (Ordner I, Hilfsakt Strafverfahren AS 87ff) auch weitere Hinweise aus den Telefonüberwachungsprotokollen. (so zB Hinsichtlich der vorliegenden Entsendeformulare dass die „Papiere jetzt in Ordnung“ seien

und das „da unten“ viel Geld gekostet habe. (TÜ 342) Auch die Aussagen von Seiten der Geschäftsführung der BF, Stundenlisten für den Einsatz der portugiesischen Arbeitnehmer „verschwinden“ zu lassen, (So z.B. TÜ 572, 976, 1501) gehen in diese Richtung.

Verbunden mit der Verbuchung, den vorliegenden Eingangsrechnungen, der freihändigen Disposition der BF über den Einsatzort und die Einsatzzeiten der portugiesischen Arbeitnehmer, der Abrechnung dieser "Subunternehmer" nach Tonnage ohne Berücksichtigung der "Vorleistungen" der BF, die vollständige Bezahlung der einzelnen Eisenbieger nach Stunden mit einem Stundensatz von € 10,00, der Gestaltung der Auszahlungsmodalitäten, der versuchten Vernichtung von Stundenlisten und weiteren Fakten, besteht für diese Annahme eine hohe Wahrscheinlichkeit. Dies betrifft im Ergebnis alle vom FA angeführten portugiesischen „Subunternehmer“ (SubunternehmerC, SubunternehmerD, SubunternehmerH, SubunternehmerE, SubunternehmerG, SubunternehmerF, SubunternehmerA) aber auch Subunternehmer wie die SubunternehmerB, die zwar in Portugal tätig war, aber keinen Bezug zur BF aufwies.

Diese Frage der arbeitsrechtlichen und sozialversicherungsrechtlichen Einordnung der portugiesischen Eisenbieger der verfahrensgegenständlichen „Subunternehmer“ ist aber – wie der Amtsbeauftragte in der mündlichen Verhandlung selbst ausgeführt hat - für die Frage der Zulässigkeit eines Sicherstellungsauftrages hinsichtlich der Körperschaftssteuer und der Kapitalertragsteuer 2008-2011 von vernachlässigbarer Bedeutung.

Von entscheidender Bedeutung erscheint für das gegenständliche Verfahren die Frage der erfolgten Bezahlung der Leistungen und der tatsächlich abgeflossenen Mittel bei der BF. An die Arbeiter der einzelnen „Subunternehmer“ erfolgten Barzahlungen in Millionenhöhe. Bestätigt wurden diese „Vorschüsse“ lediglich durch die Unterschrift der jeweiligen portugiesischen Eisenbieger. Darüber hinaus erfolgten weitere Barzahlungen, deren Zuordnung zu den "Subunternehmern" dem Grunde und jedenfalls der Höhe nach schon deswegen zweifelhaft erscheint, da die BF über Stempelglien der "Subunternehmer" verfügte. Die Überlegungen, des FA im Sicherstellungsverfahren, dass diese Zahlungen verdeckte Ausschüttungen darstellten hat eine an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit für sich, wie sich beispielsweise auch aus der E-Mail vom 02.02.2011 von XY an die Bank ergibt, dass neben detaillierten Beträgen für bar bezahlte monatliche Lohnabrechnungen an Arbeiter weitere Beträge in fünfstelliger Höhe ohne nähere Bezeichnung abgehoben wurden, die in der Buchhaltung ebenso als Begleichung des Fremdleistungsaufwandes erfasst wurden. Auch eine offene Verrechnung dieser Vorschüsse mit den „Entsendern“ der portugiesischen Arbeitnehmer erfolgte nicht.

Auch die mangelnde Mitwirkung des Geschäftsführers der BF im Prüfungsverfahren mit dem Verweis darauf, dass ihm keine Unterlagen vorlagen, ist für die vom FA gezogenen Schlussfolgerungen zu berücksichtigen, da in einem solchen Fall das FA von seinen Beweisergebnissen und seiner Beweiswürdigung ausgehen kann. Eine Verletzung des Parteiengehörs- wie von der BF angeführt - kann das BFG hier nicht erkennen.

Die Behörde konnte daher aus der Summe dieser Fakten mit größter Wahrscheinlichkeit davon ausgehen, dass ein (zusätzlicher) Abgabenanspruch gegenüber der BF für Körperschaftsteuer 2008-2011 sowie ein Abgabenanspruch für Kapitalertragsteuer für 2008-2011 gegeben ist. Damit war eine der Voraussetzungen für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages gegeben.

Bei der aufgrund der oben dargestellten Grundannahme des FA in Bezug auf die Bezahlung der portugiesischen Eisenbieger, ungeklärte bare Zahlungsabflüsse und die mangelnde Mitwirkung der BF war das FA in weiterer Folge zur Schätzung dieser Aufwendungen berechtigt.

Sicherstellungsaufträge setzen weiters eine *Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung* der betreffenden Abgaben voraus. Dies liegt vor, 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 (zB VwGH 27.8.1998, 98/13/0062 ; 22.4.1999, 97/15/0171 ; 19.3.2002, 97/14/0004 ; 26.7.2007, 2007/15/0131 ; 19.12.2013, 2012/15/0036 ; 11.2.2016, Ra 2015/13/0039). (Ritz, BAO⁶, § 232 Tz.5)

Nicht erforderlich sind vom Abgabenschuldner selbst gesetzte Gefährdungshandlungen (VwGH 26.4.2000, 97/14/0003 ; 30.10.2001, 96/14/0170 ; 19.3.2002, 97/14/0004). (Ritz, BAO⁶, § 232 Tz.6)

In der *Begründung* des Sicherstellungsauftrages kommt der Darstellung der Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt (§ 232 Abs 2 lit b), besondere Bedeutung zu (vgl OGH 3.9.1986, 1 Ob 30/86 , JBI 1987, 244).

Wie oben dargestellt, wies die BF noch in ihrem Jahresabschluss für 2011 liquide Mittel in Höhe von ca. € 120.000,00 aus, in der Bilanz für 2014 waren keine liquiden Mittel mehr ersichtlich. Nach den Feststellungen des FA waren keine wesentlichen Betriebsmittel mehr vorhanden, kein Grundvermögen vorhanden.

Bei dieser Vermögenslage im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages und der von der BF gepflogenen Praxis der Barzahlung von Arbeitnehmern der „Subunternehmer“ liegt eine Gefährdung bzw. eine wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben vor. Die wirtschaftliche Lage der BF und der Abfluss flüssiger Mittel stellte die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung als höchstwahrscheinlich dar, sodass ein rascher Zugriff der Abgabenbehörde zur Gewährleistung der Abgabeneinbringung notwendig erschien. Die ausführliche Begründung des FA zur Gefährdung der Einbringung trägt den Sicherstellungsauftrag.

Gemäß § 232 Abs. 2 lit. a) bis d) BAO hat der Sicherstellungsauftrag die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld, die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt, den Vermerk, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann sowie die Bestimmung des Betrages, durch dessen

Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken kann, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden, zu enthalten.

Gemäß § 279 Abs.1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen. Begrenzt ist diese Änderungsbefugnis mit der „Sache“ des angefochtenen Bescheides. (Ritz, BAO⁶, § 279 Tz.10)

Daher ist auch die Schätzung des FA einer Überprüfung zu unterziehen. Diese erfolgte aufgrund der noch vorgefundenen Stundenlisten und Auszahlungsbeträge sowie des durchschnittlichen Ansatzes von € 10,00 pro Stunde für den Arbeitnehmer, der sich aus den vorgefundenen Stundenlisten ergab. Dabei hat das FA jedoch aus Sicht des BFG außer Ansatz gelassen, dass die Beweisergebnisse aus den Telefonüberwachungsprotokollen (so z.B. TÜ 342) ergeben haben, dass zusätzlich zu diesem Stundensatz jedenfalls im Fall SubunternehmerA noch ein Betrag von € 3,00 an den „Subunternehmer“ zu bezahlen waren. Diese zusätzlichen Kosten für die "Subunternehmer" sind nach Sicht des BFG für die abgerechneten Stunden aller in Frage stehenden Unternehmen grundsätzlich zusätzlich zu berücksichtigen.

Diese Überlegung ergibt sich daraus, dass - wer auch immer hinter den jeweiligen Unternehmen gestanden haben mag – seinen Namen und seine Haftung oder die Vermittlung der Arbeitskräfte nicht kostenlos erbracht hat. Es darf darauf hingewiesen werden, dass der Personalvermittler aus Portugal bis zu € 17,00 pro Stunde für ihre Leiharbeiter in Rechnung gestellt haben. (So zum Beispiel Rechnung der Subunternehmerl vom August 2011) Es ist somit realistisch und nachvollziehbar, dass die BF allen ihren „nahestehenden Subunternehmern“ einer Stundensatz von € 13,00 zugestand.

Doch auch hinsichtlich der Berechnung dieser Stundensätze für die SubunternehmerA kann das BFG den Ausführungen des FA nicht folgen. Die Berücksichtigung eines höheren Stundensatzes für diesen "Subunternehmer" ist nach Sicht des BFG nicht erfolgt, da für den Zeitraum 2. Halbjahr 2011, in dem die Verrechnungen zugunsten dieses "Subunternehmers" erfolgten, keine Stundenlisten mehr vorlagen, sondern lediglich ein "Kürzungsprozentsatz" aus den Vormonaten (mit anderen "Subunternehmern") übernommen wurde. Die für diesen Zeitraum vorliegenden Stundenlisten anderer "Subunternehmer" wurden aber mit einem Stundensatz von € 10,00 angesetzt.

Berücksichtigt man diese Zahlungen mit einem Stundensatz von € 13,00, so ergeben sich immer noch Differenzen zu den tatsächlich erfolgten Barzahlungen. Da - wie oben dargestellt - stichhaltige Hinweise darauf bestehen, dass mit der Bereitstellung von Bargeld zur Auszahlung der Löhne auch Großbeträge von z.B. € 15.000,00 mit abgehoben

wurden, deren Verwendung für "Subunternehmer" nicht nachvollziehbar ist, besteht eine hohe Wahrscheinlichkeit dafür, dass die Differenzen zwischen dem Gesamtaufwand und den für die vorliegenden Stunden errechneten Zahlungen als verdeckte Ausschüttungen zu behandeln sind. Auch diese Überlegung des FA hat somit eine hohe Wahrscheinlichkeit für sich.

Letztlich ist zur Schätzung des Abgabenanspruchs noch festzuhalten, dass das FA zwar davon ausgegangen ist, dass die portugiesischen Eisenbieger, als Arbeitnehmer der oben dargestellten „Subunternehmer“ zu erfassen sind und im Ergebnis dafür auch die Beweisergebnisse des Lohnsteuer- und des Sozialversicherungsprüfungsverfahrens übernommen hat, die Nachforderungen an Lohnabgaben und Sozialversicherungsbeiträgen aber nicht berücksichtigt hat. Eine Schätzung hat dem tatsächlichen Ergebnis so nahe wie möglich zu kommen .(Ritz, BAO⁶, § 184 TZ. 3) Dabei sind auch Ergebnisse einer GPLA Prüfung im jeweiligen Wirtschaftsjahr zu erfassen. (VwGH vom 27.11.2017 Ra 2016/15/0042)

Letztlich ist zur Berechnung des voraussichtlichen KöSt Anspruches noch festzuhalten, dass das FA bei der Ermittlung des Einkommens der BF die Rückstellungen der BF für Lohnabgaben in den Jahren 2009 und 2010 zwar dem Einkommen hinzugerechnet hat, dies jedoch bei der Bemessung des Abgabenanspruchs für KöSt nicht berücksichtigt hat, was ebenfalls zu korrigieren war.

Damit war der Beschwerde teilweise statzugeben.

Zulässigkeit einer 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.

Das gegenständliche Erkenntnis gründet sich auf die oben angeführten gesetzlichen Grundlagen und die dazu ergangene eineheitliche Judikatur des VwGH. Eine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, liegt nicht vor.

Salzburg-Aigen, am 20. August 2018

