

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Wolfgang Alois Schwarz, Mattiellistraße 3/5, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 22.5.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 22.4.2014 betreffend Sicherstellung gemäß § 232 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 11.3.2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit Sicherstellungsauftrag vom 22. April 2014 ordnete das Finanzamt zur Sicherung der im Betriebsprüfungsverfahren festgestellten voraussichtlichen Nachforderungen an nachstehenden Abgaben im Betrag von insgesamt € 2.032.247,84 die Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen des Beschwerdeführers (Bf.) an:

Kapitalertragsteuer	04-12/2008	362.394,04
Kapitalertragsteuer	01-12/2009	527.649,62
Kapitalertragsteuer	01-12/2010	251.230,49
Kapitalertragsteuer	01-12/2011	340.393,63
Kapitalertragsteuer	01-12/2012	394.370,00
Kapitalertragsteuer	01-08/2013	156.210,06

Der Bf. sei Alleingesellschafter der Firma B-GmbH . Als Geschäftsführer sei er seit Datum-2 im Firmenbuch eingetragen.

Die Firma B-GmbH führe laufend Bauleistungen mit Eigenpersonal durch, das bei diversen Firmen scheinangemeldet sei. Insbesondere handle es sich laut der vorliegenden Buchhaltungsunterlagen dabei um die Firmen GmbH-1 , GmbH-2 , GmbH-3 , GmbH-4 , GmbH-5 , GmbH-6 , GmbH-7 , GmbH-8 , GmbH-9 , GmbH-10 , GmbH-11 , GmbH-12 , GmbH-13 , GmbH-14 , GmbH-15 , GmbH-16 , GmbH-17 , KG-1 , GmbH-18 , GmbH-19 , GmbH-20 , KG-2 , GmbH-21 , GmbH-22 , GmbH-23 , GmbH-24 , GmbH-25 , GmbH-26 , GmbH-27 , GmbH-28 , GmbH-29 , GmbH-30 und GmbH-31 .

Allen genannten Firmen sei gemein, dass seitens der Finanzverwaltung bereits festgestellt worden sei, dass es sich um Betrugsfirmen handle, die als Werkzeuge für Abgaben- und Sozialbetrug dienen und als Scheinanmeldevehikel und Rechnungsproduzenten fungieren würden. Die Firmenmäntel würden missbräuchlich verwendet. Sie würden daher weder als Dienstgeber noch als Leistungserbringer in Frage kommen.

Im Zuge der Betriebsprüfung seien ein umfangreiches Vorhalteverfahren und eine Einvernahme des Geschäftsführers und Alleingeschafters vorgenommen worden.

Nach derzeitiger Aktenlage sei davon auszugehen, dass Leistungen zwar erbracht worden seien, deren Höhe jedoch zu bezweifeln sei. Die festgestellten Buchführungsmängel würden zwangsläufig zu einer Zuschätzung führen, von der angenommen werden könne, dass sie dem Gesellschafter zugeflossen sei (VwGH 17.09.1996, 95/14/0068).

In Anlehnung an die aktuelle Rechtsprechung (VwGH 19.09.2007, 2003/13/0115) werde gegenwärtig davon ausgegangen, dass der tatsächliche Aufwand mit der Hälfte der nicht anzuerkennenden Fremdleistungen anzunehmen sei. Die Abgabenansprüche seien daher wie in der Beilage ersichtlich zu berechnen gewesen. Der Abgabenanspruch sei bereits entstanden. Für Steuerabzugsbeträge sei der Abgabenanspruch im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte entstanden (§ 4 Abs. 2 BAO).

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

Die Einbringung der Abgaben sei gefährdet, weil Dienstnehmer bei Scheinanmeldefirmen angemeldet und damit Lohnabgaben hinterzogen und Sozialversicherungsbeiträge nicht abgeführt würden. Offensichtlich würden die durch Nichtzahlung der Lohnabgaben und Sozialversicherungsbeiträge lukrierten Gewinne dem Unternehmen durch verdeckte Ausschüttungen entzogen. Die Einbringung sei daher gefährdet.

Für verdeckte Ausschüttungen an den Gesellschafter sei von der B-GmbH Kapitalertragsteuer weder einbehalten noch abgeführt worden. Am Datum-1 sei für die B-GmbH ein Sanierungsverfahren eröffnet worden. Die Kapitalertragsteuer sei bei der B-GmbH im Hinblick auf das Sanierungsverfahren und die übrigen Abgabenforderungen nicht einbringlich. Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer erfolge daher gemäß § 95 Abs. 5 EStG beim Gesellschafter.

In der dagegen am 22. Mai 2014 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wandte der Bf. ein wie folgt:

Mit dem angefochtenen Bescheid habe das Finanzamt gegen ihn zur Sicherstellung einer voraussichtlichen Steuerschuld (Kapitalertragssteuer) für den Zeitraum 04/2008 bis 8/2013 einen Betrag von EUR 2.032.247,84 erlassen. Dabei gehe es um den steuerlichen Berührungspunkt zur Firma B-GmbH, bei der beim FA ein Betriebsprüfungsverfahren anhängig sei. In diesem Betriebsprüfungsverfahren seien Steuernachforderungen gegenüber der B bislang nicht bescheidmäßig vorgeschrieben worden. Es sei sogar bislang keine Beendigung des Betriebsprüfungsverfahrens gegen die B vorliegend, es habe (im Zeitpunkt der Bescheiderlassung vom 22.04.2013) bislang auch kein Abschlussgespräch stattgefunden.

Der Bf. sei geschäftsführender Alleingesellschafter der B und sei dies auch im Zeitraum seit 2008 gewesen. Über das Vermögen dieser Gesellschaft sei am Datum-1 das Insolvenzverfahren eröffnet worden.

Insofern das Finanzamt vermeine, dass sicherzustellende Abgabenansprüche auf Sachverhalte im Zusammenhang mit der Betriebsprüfung zur B entstanden sein sollen, so werde entgegnet, dass diese Abgabenverbindlichkeit nicht vorliege. Insofern liege Aktenwidrigkeit vor. Es seien die strittigen Steuernachforderungen gegenüber der B nicht mittels Bescheides festgestellt worden.

Der Bf. mache im Zuge der Beschwerde gegen den Sicherstellungsbescheid vom 22.04.2014 noch geltend:

1. Das Verfahren sei grob mangelhaft geblieben. Sachverhalte aus dem Betriebsprüfungsverfahren seien ihm im Zuge dieses Sicherstellungsverfahrens neu und gesondert zu eröffnen und vorzuhalten. Ein Vorhalt mit einer Informationserteilung durch das Finanzamt habe es nicht gegeben. Damit sei jegliche Grundlage einer Bescheiderlassung jedenfalls weggefallen oder nicht vorliegend. Es werde damit gegen das Recht des Betroffenen verstoßen, sich vor Bescheiderlassung zur Sache zu äußern. Damit hafte dem angefochtenen Bescheid eine erhebliche Rechtswidrigkeit an. Falls ihm das Recht zur Äußerung eingeräumt worden wäre, hätte der Bf. in einer begründenden Eingabe darlegen können, dass es keinen Grund oder Anlass zu Sicherstellungsmaßnahmen durch das Finanzamt gebe.

2. Es gebe keine Feststellungen des Finanzamtes noch Erhebungen dazu, dass eine Notwendigkeit zur Sicherstellung ihm gegenüber vorliege. Es seien bei ihm keine Vermögensverhältnisse erhoben worden. Die gesetzlich notwendigen Gründe für die Sicherstellung würden nicht vorliegen. Hier liege außerdem eine grobe Verfahrensverletzung vor, wenn das Finanzamt die dazu notwendigen Sachverhalte nicht erhebe. Insofern hafte dem angefochtenen Bescheid eine weitere Rechtswidrigkeit an.

3. Hintergrund des gegenständlichen Sicherstellungsauftrages scheine die vom Finanzamt angenommene - aber bestrittene - Annahme zu sein, dass die B mit Geschäftspartnern geschäftlich kontrahiert habe und dass im Zuge dessen zu Leistungen von Subfirmen gegenüber der B (wofür die B zufolge Rechnungslegung der Subfirmen Zahlungen geleistet habe) die unbegründete Behauptung des Finanzamtes vorliegen solle, diese Leistungserbringung habe nicht stattgefunden, die gelegten Rechnungen würden nicht anerkannt und demnach nicht die entsprechenden Betriebsausgaben. Aus dieser unbegründeten und spekulativen Annahme des Finanzamtes sei weiters gefolgt worden, dass diese erwähnten nicht anerkannten Rechnungsbeträge als Zahlung an ihn gewertet würden, worüber die obige Kapitalertragsteuer angefallen sei. Dies werde bestritten.

4. Zu den strittigen Ausgangsrechnungen für erbrachte Leistungen von Subunternehmen: Der persönliche Meinungsstand der Betriebsprüfungsorgane des Finanzamtes werde bestritten. Aus der möglichen Tatsache, dass gewisse Subunternehmen ihren Zahlungspflichten für Steuerschulden oder sonstige Obligos nicht nachgekommen seien, könne weder für die B noch für den Bf. nachteilig sein. Es könne auch durchaus richtig sein, dass gegen die im Sicherstellungsauftrag vom 22.04.2014 erwähnten Subunternehmen irgendwelche finanzrechtlichen Erhebungen stattfinden würden oder stattgefunden hätten. Das Finanzamt bezeichne diese Subunternehmen als Betrugsfirmen.

5. Bei sämtlichen erwähnten Subunternehmen seien die Geschäftsunterlagen seitens der B vollständig. Es gebe Verträge, Firmenbuchauszüge, Arbeitsdokumentationen usw. Diese Unterlagen seien im Rahmen der Mitwirkungspflicht seitens der B dem Finanzamt vorgelegt worden. Der Hinweis auf strafrechtliche Erhebungen über die Subunternehmen, die weder der B noch dem Bf. bekannt seien, seien Spekulationen des Finanzamtes grob gegen Verfahrensgesetze verstoßend und setze ihn das Finanzamt vor die Tatsache, dass es sich um „Betrugsfirmen“ handle, ohne aber nur einen einzigen Beweis dafür zu haben. Es gebe seiner Meinung nach keine Gerichtsurteile. Und nur Gerichtsurteile könnten allenfalls den Schluss zulassen, ob es sich bei den Subunternehmen um „Betrugsfirmen“ handeln könne. Das Finanzamt greife hier unzulässig in Gerichtszuständigkeiten ein.

6. Wenn das Finanzamt vermeine, dass der Leistungsbereich der Subunternehmen als Eigenleistungen (also Leistungen der B mit eigenem, aber nicht angemeldetem Personal) erbracht worden sei, so werde entgegnet, dass dies unrichtig sei. Die B habe nur angemeldetes Personal eingesetzt und dazu die erforderlichen Abgaben an die Krankenkasse, BUA und das Finanzamt bezahlt bzw. gemeldet. Es gebe kein Personal, das „schwarz“ gearbeitet habe. Andernfalls wäre nämlich ein Verfahren gegen den Beschwerdeführer beim MBA wegen Vergehens nach dem ASVG abgeführt worden. So ein Verwaltungsstrafverfahren habe es nicht gegeben. Es sei keines eingeleitet worden noch eines solches anhängig.

7. Auf das Judikat des EUGH zur Frage der Anerkennung von Umsatzsteuergutschriften werde verwiesen. Demnach legitimiere die aufrechte UID-Nummer zum Vorsteuerabzug. Das Finanzamt führe demnach eine nach außen hin abrufbare Liste über gültige

UID-Nummern. Die Gültigkeit der UID-Nummer berechtige zum Vorsteuerabzug. Das Finanzamt habe selbst für vorgenannte Subunternehmen UID-Nummern vergeben und sei auch der aufrechte Bestand gegeben gewesen. Es widerspreche der Argumentation des Finanzamtes, wonach einerseits der aufrechte Bestand des Unternehmens mit dem berechtigten Vorsteuerabzug deklariert werde und andererseits die Finanzbehörde von Betrugsfirmen spreche. Die B könne in ihren Geschäftsbeziehungen mögliche Betrugstatbestände nicht entlarven. Dazu habe sie keine Möglichkeit. Überprüfungspflichten seien daher nicht verletzt worden. Siehe die Verfahren C-80/11 und C-142/11 des EuGH, wonach der EuGH die Steuerbehörde und demnach auch das dortige Finanzamt in Wien dafür verantwortlich mache, möglichen Steuerverfehlungen von Lieferanten nachzuspüren. Oder anders gesagt: Liege eine aufrechte und gültige UID-Nummer vor (wofür das Finanzamt die erforderlichen administrativen Schritte zu setzen habe), so könne das Unternehmen gutgläubig davon ausgehen, dass es sich um eine aufrechte und existente Subunternehmensfirma handle. Hier gebe es demnach einen gesetzlichen Gutglaubensschutz. Dazu gebe es jetzt außerdem ein richtungsweisendes Judikat, wonach das Unternehmen nur dann diesen Gutglaubensschutz nicht für sich reklamieren könne, wenn das Unternehmen mit Drittfirmen (denen der Betrug angelastet werde) in der Weise „zusammengearbeitet“ habe, (also gewusst habe oder wissen habe müssen, dass Handlungen iSd § 33 FinStrG gesetzt würden), dass von einer Tatbeteiligung für diese Betrugshandlung ausgegangen werden könne. Hierfür sei das Finanzamt aber beweispflichtig. Bemerkt werde aber, dass das Finanzamt der B gar keine Mitwirkung bei den angelasteten Betrugshandlungen der Subfirmen angelastet habe. Bestritten werde jegliche Tatbeteiligung durch die B an vorgeworfenen Betrugshandlungen, die allenfalls gegenüber den erwähnten Subunternehmen vorliegen würden. Es seien auch diesbezüglich keine Strafverfahren gegen die B oder den Beschwerdeführer anhängig.

8. Es werde angemerkt und vorgetragen, dass das Finanzamt bei den jeweiligen Subunternehmen, die es als Betrugsfirmen einstufte, die Erlöse aus den (bestrittenen) Ausgangsrechnungen dort als steuerpflichtige Einkünfte behandelt habe. Es sei zu entsprechenden Steuervorschreibungen gekommen. Es sei unzulässig, dass das Finanzamt die strittigen Ausgangsrechnungen der B nicht anerkenne, bei den Subfirmen dies aber als steuerpflichtigen Erlös buche und werte. Dies widerspreche dem gegenständlichen Sicherstellungsbescheid und dem Meinungsstand der Betriebsprüfung.

9. Im Ergebnis werde daher reklamiert, dass die vom Finanzamt bestrittenen Ausgangsrechnungen Leistungen beinhalten würden, die von den Subunternehmen erbracht worden seien, dass diesbezüglich auch die Zahlungen vorliegen würden und dass es sich um richtige (im Sinne der BAO) Ausgangsrechnungen der B handle. Damit sei letztlich auch jegliche Grundlage für eine steuerliche Belastung der B für diese bestrittenen Rechnungen nicht vorliegend, andererseits fehle es damit auch an jeglichem steuerlichen Ansatzpunkt, den Beschwerdeführer (in welcher Eigenschaft denn eigentlich, als Geschäftsführer oder Gesellschafter?) mit Kapitalertragsteuern zu belasten.

10. Die Höhe der Kapitalertragsteuer im angenommenen Ausmaß sei jedenfalls auch unbegründet und verfehlt.

11. Der Bf. beantrage eine mündliche Beschwerdeverhandlung.

12. Er beantrage weiters folgende Beweiserhebung:

- Einvernahme eines informierten Finanzbeamten zum Beweis dafür, dass die Ausgangsrechnungen bei den Subfirmen als steuerpflichtiger Vorgang erhoben und zur Bescheiderlassung bei diesen Subfirmen geführt habe.
- Beischaffung des gerichtlichen Strafaktes oder staatsanwaltlichen Strafaktes, der gegen die erwähnten Subfirmen geführt werde (die Abgabenbehörde stütze sich auf Ergebnisse oder Erkenntnisse dieses Strafverfahrens).
- Akteneinsicht in den Akt des Finanzamtes
- Einholung eines SV-Gutachtens aus dem Bauwesen zum Beweis dafür, dass die den strittigen Ausgangsrechnungen zu Grunde liegenden Arbeiten tatsächlich von Subfirmen ausgeführt worden seien.
- Ausforschung und Einvernahme der bei den Subfirmen beschäftigten Arbeitern und deren Zeugenvernehmung

Abschließend beantragte der Bf., es wolle seiner Beschwerde gegen den Sicherstellungsbescheid vom 22.04.2014 Folge gegeben und dieser ersatzlos behoben werden. Hilfsweise wolle er abgeändert und der Sicherstellungsbetrag auf ein Mindestmaß reduziert werden.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 12. Juni 2015 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte aus:

Im Zuge einer Außenprüfung der B-GmbH sei am 22.04.2014 ein Sicherstellungsauftrag erlassen worden, welcher am 23.04.2014 persönlich zugestellt worden sei. Das Prüfungsverfahren sei am 19.5.2015 beendet und der gemäß § 150 BAO zu übermittelnde Bericht über die Außenprüfung im Zuge der Schlussbesprechung dem Masseverwalter übermittelt worden.

Gemäß § 232 (1) BAO könne die Abgabenbehörde bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit einen Sicherstellungsauftrag erlassen, sobald der Tatbestand, an den die Abgabepflicht knüpfe, verwirklicht sei.

Ein Sicherstellungsauftrag sei kein abschließender Sachbescheid, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende „Sofortmaßnahme“, die dazu diene, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld, Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zu der Annahme bestehe, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0042; VwGH 29.3.2006, 2004/ 14/0045). Es liege in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens,

gesetzt werden könne, sondern es genüge, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Tatbestandes entstanden sei und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben seien (vgl. VwGH 30.10.2001, 96/14/0170; VwGH 31.1.2002, 96/15/0271 und VwGH 4.6.2008, 2005/13/0041).

Die Abgabenbehörde sei daher bereits aufgrund der Höhe der voraussichtlichen Abgabenforderungen berechtigt gewesen, einen Sicherstellungsauftrag zu erlassen. Die Beschwerde richte sich ausschließlich gegen die Höhe der von der Betriebsprüfung geschätzten Abgabenansprüche.

Im Zuge der Außenprüfung sei festgestellt worden, dass es sich bei den im Rechenwerk der GmbH aufscheinenden Subunternehmen um Scheinfirmen handle, die lediglich zur Ausstellung von Scheinrechnungen genutzt würden. Diese Feststellung der Abgabenbehörde werde durch folgende Sachverhalte untermauert:

- In den Wochenberichten, die von der Firma X-GmbH übermittelt worden seien, seien Namen der eingesetzten Arbeiter angeführt. Zahlreiche der darin angeführten Dienstnehmer hätten im entsprechenden Zeitraum Bezüge des AMS erhalten oder seien bei anderen Bauunternehmen gemeldet gewesen.
- Es sei behauptet worden, dass die Barzahlungen der Rechnungen im Büro der B-GmbH immer an den Geschäftsführer des jeweiligen Subunternehmens geleistet worden seien. Der Großteil der Kassenbelege weise jedoch Unterschriften auf, die nicht der Musterzeichnung des jeweils eingetragenen Geschäftsführers laut Firmenbuch entsprechen würden. Inkassovollmachten, die andere Personen zur Einhebung der gegenständlichen Barzahlungen ermächtigen würden, hätten nicht vorgelegt werden können. Daher sei festzustellen, dass die Zahlungen nicht an den jeweils eingetragenen Geschäftsführer erfolgt seien.
- Werkverträge hätten Unterschriften enthalten, die nicht den Musterzeichnungen des jeweils im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführers entsprechen würden.
- Aufgrund von Erhebungen der Abgabenbehörde habe festgestellt werden können, dass in den meisten Fällen am eingetragenen Firmensitz keinerlei Hinweise auf die entsprechenden Firmen vorhanden gewesen seien. Bei Subunternehmen, über die ein Insolvenzverfahren eröffnet worden sei, habe in den meisten Fällen der Masseverwalter festgestellt, dass es am jeweils eingetragenen Firmensitz keinerlei Anhaltspunkte für ein tatsächlich tätiges Unternehmens gebe.

Es seien daher die in Beilage 2 des Betriebsprüfungsberichts vom 19.05.2014 genannten Subunternehmen an den aktenkundigen Adressen nicht auffindbar und es habe auch keine operative Tätigkeit dieser Unternehmen festgestellt werden können.

Außerdem sei seitens des Masseverwalters bzw. der SOKO Task Force M. Anzeige wegen Verdachts auf Sozialbetrug gegen sämtliche Subunternehmen erstattet worden.

- Bei allen Subunternehmen, die einer Außenprüfung der zuständigen Abgabenbehörde unterzogen worden seien, sei festgestellt worden, dass es sich bei diesen Unternehmen

um Scheinfirmen handle, die zur Ausstellung von Deckungsrechnungen benutzt worden seien.

In freier Beweiswürdigung der angeführten Ermittlungsergebnisse komme daher die Abgabenbehörde zu dem Schluss, dass es sich bei den gegenständlichen Subunternehmen um Scheinunternehmen (siehe UFSW vom 1.12.2010, RV/1633W-10) handle. Die Häufung der Geschäftsverbindungen mit derartigen Scheinunternehmen (42 Scheinunternehmen) lasse auf das wissentliche Mitwirken des Beschwerdeführers als Gesellschafter und Geschäftsführer der B-GmbH schließen.

Bei den von den Subunternehmen in Rechnung gestellten Leistungen gehe die Abgabenbehörde davon aus, dass diese Leistungen von der B-GmbH mit Eigenpersonal erbracht worden seien, welches bei diversen Firmen scheinangemeldet gewesen sei. Daher werde nicht die Leistungserbringung, sondern die Höhe der dafür verrechneten Beträge bezweifelt. Da die Tätigkeit stattgefunden habe und der Erfahrung nach die Nettolöhne an die Arbeiter bezahlt worden seien, sei ein Teil des Aufwandes anzuerkennen. Mangels Unterlagen und entsprechender Angaben werde die Höhe mit 50% der bisher als Fremdleistungsaufwand erklärten Betriebsausgaben angenommen, wobei die Differenz dem Gewinn hinzugerechnet und als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt worden sei.

Verdeckte Gewinnausschüttungen seien alle Vorteile, die einem Anteilseigner oder einer einem Anteilseigner nahestehenden Person außerhalb der gesellschaftlichen Gewinnverteilung gewährt würden, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst seien und bei der Körperschaft eine Vermögensminderung bewirken oder eine Vermögensvermehrung verhindern würden (*Ressler/Stürzlinger in Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 8 Rz 100).

Eine verdeckte Gewinnausschüttung ergebe sich grundsätzlich entweder aufgrund überhöhter (scheinbarer) Aufwendungen oder aufgrund zu geringer (fehlender) Einnahmen (siehe VwGH 30.5.2001, 99/13/0024; VwGH 9.3.2005, 2000/13/0222; VwGH 1.3.2007, 2004/ 15/0096). Verdeckte Gewinnausschüttungen würden der Kapitalertragsteuer gemäß § 93 Abs. 2 lit. 1 EStG unterliegen. Der Zufluss der verdeckten Ausschüttung beim Gesellschafter könne in der Regel angenommen werden (vgl. *Jakom*, EStG, Tz 13 zu § 93, und VwGH vom 16.03.1993, 89/14/0123).

Die Abgabenbehörde gehe davon aus, dass jener Teil, der scheinbar an die Subunternehmen geleistet und nicht für die Bezahlung der „Schwarzarbeiter“ verwendet worden sei, dem Gesellschafter zugeflossen sei (siehe UFSW 13.5.2013, RV/2299-W/12).

Dem Argument, dass seitens der B-GmbH die Geschäftsunterlagen vollständig vorgelegt worden seien, sei Folgendes entgegenzuhalten:

Im Zuge der Außenprüfung seien sämtliche Unterlagen abverlangt worden. Dabei sei festzuhalten, dass keine Bautagebücher und Stundenaufzeichnungen hätten vorgelegt werden können. Genaue Aufzeichnungen hätten nur für offene Baustellen im Zeitpunkt der Niederschrift vorgelegt werden können.

Die B-GmbH habe eine werkvertragliche Verpflichtung gegenüber ihrem Hauptauftraggeber, X, gehabt, die Subunternehmer und deren Dienstnehmer zu melden und deren Anmeldung bei der GKK zu überprüfen. Die Kopien der Arbeitspapiere der Arbeiter seien laut Aussage des Beschwerdeführers (siehe Niederschrift vom 10.4.2013) nach der Beendigung einer Baustelle weggeworfen worden. Dieser sei darüber informiert worden, dass diese Aufzeichnungen aufzubewahren seien. Trotz mehrfacher Aufforderung (siehe Vorhalt vom 30.10.2013 und Vorhalt vom 10.1.2014), diese Unterlagen beizubringen (zumindest ab dem Zeitpunkt des Prüfungsbeginnes), seien diese bis zum Zeitpunkt der Schlussbesprechung nicht vorgelegt worden.

Außerdem seien laut Vorhaltsbeantwortung Baubücher und Bautagesberichte vom Generalunternehmer zu führen gewesen. Dieser Verpflichtung sei der Geschäftsführer der B-GmbH nicht nachgekommen.

Laut Beantwortung des Vorhaltes vom 10.1.2014 seien die in Rechnung gestellten Arbeitsstunden der Subunternehmer vom jeweiligen Vorarbeiter oder Polier der Baustelle kontrolliert worden. Aufzeichnungen diesbezüglich hätten bis zum Ende des Prüfungsverfahrens nicht vorgelegt werden können.

Wie der Beantwortung des Vorhaltes vom 10.1.2014 zu entnehmen sei, sei die Kontaktaufnahme mit den Subunternehmen in den Räumlichkeiten der B-GmbH erfolgt.

Weiters habe der Beschwerdeführer am 10.4.2013 niederschriftlich angegeben, dass von den Subunternehmen ein aktueller Firmenbuchauszug, Gewerbeschein, Steuernummer und UID-Nummer abverlangt worden seien. Dabei seien die UID-Nummern nicht überprüft worden, wenn vom Firmenverantwortlichen ein Ausweis vorgelegt worden sei, seitens der B-GmbH sei aber kein Ausweis verlangt worden.

Die vorgelegten Unterlagen bezüglich der gegenständlichen Subunternehmen (UID-Bescheide, Werkverträge, Firmenbuchauszüge, Gewerbeberechtigungen, etc.) würden eine Reihe von Unregelmäßigkeiten aufweisen:

- Die Eintragung in die HFU-Liste sei weit vor dem entsprechenden Leistungszeitraum gewesen.
- Es seien Werkverträge vorgelegt worden, deren Unterschrift nicht mit den Musterzeichnungen des im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführers übereinstimmen würden.
- Weiters seien Werkverträge vorgelegt worden, die nicht datiert seien.
- Einige Werkverträge seien für Leistungszeiträume abgeschlossen worden, die weit vor dem Datum des Werkvertrages selbst liegen würden.
- Es seien vielfach Unbedenklichkeitsbescheinigungen des Finanzamtes vorgelegt worden, die kein Datum aufgewiesen hätten.
- Das Datum sämtlicher Unbedenklichkeitsbescheinigungen des Finanzamtes liege weit vor dem datierten Werkvertrag.
- Bei einer Vielzahl der vorgelegten Gewerbeberechtigungen habe es sich um nicht zeitnahe Abfragen gehandelt.

- Einige Gewerbeberechtigungen seien durch die MA 68 als Fälschungen bezeichnet worden.
- In einigen Fällen seien keine Baumeistergewerbeberechtigungen vorgelegt worden.
- In den meisten Fällen seien Firmenbuchauszüge vorgelegt worden, bei denen es sich nicht um zeitnahe Abfragen handle.
- Es wurden UID-Bescheide vorgelegt worden, die kein Datum enthalten hätten.
- Bei den meisten Subunternehmen seien nicht zeitnahe UID-Bescheide vorgelegt worden.

Unter Einbeziehung der Tatsache, dass Unternehmen in der Baubranche in einer Hochrisikobranche agieren würden, habe die Abgabenbehörde besondere Maßstäbe bezüglich der Einhaltung der Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmannes anzulegen. Daher habe die Außenprüfung diese mit angemessener Genauigkeit zu kontrollieren. Es seien bis zum Abschluss des Prüfungsverfahrens keine Unterlagen vorgelegt worden, die eine tatsächliche Leistungserbringung der Subunternehmen glaubhaft machen würden.

UID- Vergabebescheide seien keine aussagekräftigen Dokumente, da diese lediglich die Vergabe einer UID-Nummer bestätigen, aber nicht nachweisen würden, dass der Unternehmer das mit der Leistung beauftragte Subunternehmen ordnungsgemäß überprüft habe (siehe UFSW 10.9.1013, RV/2389-W/11). Dazu sei zu bemerken, dass die B-GmbH keinerlei UID-Bestätigungsverfahren (BMF-Bestätigungsverfahren) durchgeführt habe.

Unterlagen wie z.B. Bautagebücher, Stundenaufzeichnungen oder Schriftverkehr, wie dies bei bestehenden Geschäftsbeziehungen üblich sei, hätten bis zum Abschluss des Prüfungsverfahrens nicht vorgelegt werden können.

Der Behauptung des Beschwerdeführers, dass die Abgabenbehörde bei Subunternehmen die aus den Ausgangsrechnungen resultierenden Erlöse als Einkünfte behandelt habe, sei Folgendes entgegenzusetzen:

Bei allen Subunternehmen, die einer Betriebsprüfung bzw. einer Umsatzsteuersonderprüfung unterzogen worden seien, sei festgestellt worden, dass es sich bei diesen Unternehmen um Scheinfirmen handle, deren unternehmerische Tätigkeit in der Ausstellung von Scheinrechnungen bzw. Deckungsrechnungen bestehe.

Die aufgrund des Ermittlungsergebnisses der Betriebsprüfung geschätzten Beträge seien im Übrigen nach Abschluss der Außenprüfung mit Bescheiden über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2008 bis 2013 vom 22.05.2015 in gleicher Höhe vorgeschrieben worden.

Die Beschwerde sei daher als unbegründet abzuweisen gewesen.

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 30. Juni 2015 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und wies darauf hin, dass

alle gestellten Beweisanträge vollinhaltlich aufrecht bleiben, wobei auch eine mündliche Beschwerdeverhandlung stattzufinden habe.

Zu der am 11. März 2016 anberaumten Verhandlung erschienen weder der Bf. noch sein ausgewiesener Vertreter trotz ordnungsgemäßer Zustellung der Ladung durch Hinterlegung am 19.2.2016. Es erging der Beschluss auf Durchführung der Verhandlung in Abwesenheit des Bf.

Die Amtsbeauftragte brachte ergänzend vor, dass der Bf. sich betreffend Erhebung der wirtschaftlichen Lage mokiere. Dies sei jedoch unzutreffend, da es Vorerhebungen gegeben habe. Abschließend beantragte sie die Abweisung der Beschwerde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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 Abgabenschuldner einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung zu begegnen.

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages setzt somit die Entstehung eines noch nicht vollstreckbaren Abgabenanspruches sowie die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraus.

Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 3 BAO entstand der Abgabenanspruch bei der Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte. Zudem ist die mit Bescheiden vom 27. Mai 2014 erfolgte Festsetzung der dem Sicherstellungsauftrag zu Grunde liegenden Abgaben ein Indiz für die Entstehung des Abgabenanspruches, obwohl dieser grundsätzlich unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit entsteht, er demnach keine diesbezügliche Bescheiderlassung voraussetzt.

Die Abgabenbehörde stellte sowohl in der Begründung zum Sicherstellungsauftrag als auch im Bericht über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung vom 19. Mai 2014 fest:

„Im gegenständlichen Unternehmen wurden auf dem Konto Fremdbearbeitung im Prüfungsjahr 2006 bis 2011 und auch im Nachschauzeitraum 2012 bis 2013 Rechnungen von Subunternehmern verbucht.

Es konnten keine Bautagebücher und Stundenaufzeichnungen vorgelegt werden. Es konnte auch nicht angegeben werden, auf welchen Baustellen das Eigenpersonal und das Fremdpersonal bisher eingesetzt wurden.

Es wurden keine Unterlagen vorgelegt, die den Leistungsaustausch zwischen Unternehmer und Subunternehmer dokumentieren. Dieses gänzliche Fehlen lässt die Schlussfolgerung zu, dass ein behaupteter Leistungsaustausch nicht stattgefunden hat.

Die Leistungserbringung durch die angeführten Formen konnte somit in keiner Weise glaubhaft gemacht werden.

Auf Grund der Erhebungen bei den Auftraggebern, Dienstnehmern und Subunternehmern konnte bewiesen werden, dass die Arbeiten nicht von diesen Gesellschaften, sondern von Schwarzarbeitern der B-GmbH erbracht worden sind.

Da eine Tätigkeit jedoch stattgefunden hat und der Erfahrung nach Nettolöhne an die Arbeiter bezahlt wurden, ist ein Teil des Aufwandes anzuerkennen. Mangels Unterlagen bzw. entsprechender Angaben wird die Höhe mit 50% der bisher als Fremdleistungsaufwand erklärten Betriebsausgaben angenommen. Die Differenz ist dem Gewinn zuzurechnen.

Diese Zurechnung wird als verdeckte Gewinnausschüttung der Kapitalertragsteuer unterzogen. Die KEST wird von den Gesellschaftern getragen.

Die auf den Gesellschafter und Geschäftsführer F.B. entfallende KEST wird nicht festgesetzt, da dieser seit Datum-2 in Österreich nicht mehr polizeilich gemeldet ist und zu ihm kein Kontakt hergestellt werden kann.

Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer erfolgt für den Gesellschafter Bf. für den Zeitraum vom Datum-2 bis Datum-3, mit Beginn seiner Bestellung zum Geschäftsführer. Die Fremdleistungen werden für 2008 anteilmäßig für den jeweiligen Zeitraum den Geschäftsführern zugeordnet.“

Das Finanzamt hat demnach schlüssig und nachvollziehbar die Entstehung des Abgabensanspruches dargelegt. Auf die Rechtskraft der Abgabenbescheide kommt es dabei nicht an, da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden ist, ob der Abgabensanspruch tatsächlich entstanden ist (VwGH 10.7.1996, 92/15/0115); die Einwände des Bf. gehen daher ins Leere.

Den Anträgen auf Beweiserhebung zu diesem Thema war deshalb nicht Folge zugeben, da ein Sicherstellungsauftrag kein abschließender Sachbescheid ist, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme, aus deren Natur sich ergibt, dass die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich ist (VwGH 7.2.1990, 89/13/0047), 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 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 es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (VwGH 27.8.1998, 98/13/0062).

Von einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung von Abgaben im Sinne der Bestimmung des § 232 BAO ist im Wesentlichen dann zu sprechen, 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 (VwGH 27.8.1998, 98/13/0062).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 7.2.1990, 89/13/0047) sind derartige Gefährdungen oder Erschwerungen u.a. bei drohendem Konkurs- oder Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte oder bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung gegeben. 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, rechtfertigen ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des Abgabepflichtigen, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten lässt, eine Maßnahme nach § 232 BAO.

Im gegenständlichen Fall bringt der Bf. keine Einwände gegen die Annahme der Gefährdung oder Erschwerung der Abgabeneinbringung vor. Dennoch ist festzuhalten, dass die Gefährdung der Einbringlichkeit bereits darin zu erblicken ist, dass der dringende Verdacht der Abgabenhinterziehung besteht und Mängel in der Buchführung vorlagen, die zwar allein ohne Bedachtnahme auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Abgabepflichtigen noch nicht stets ausreichen, damit eine solche Gefährdung oder Erschwerung angenommen werden darf (VwGH 4.7.1990, 89/15/0131).

Da jedoch der Bf. der Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes zur Bekanntgabe seiner wirtschaftlichen Verhältnisse zur Beurteilung, ob der zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages zu erwartenden Steuernachforderung ein ausreichendes laufendes Einkommen zur Abdeckung der Steuerschulden gegenüberstand, nicht nachkam, war von der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit der gegenständlichen Kapitalertragsteuern auszugehen.

Somit ist auch die weitere kumulative Voraussetzung des § 232 Abs. 1 BAO als erfüllt anzusehen.

Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordert gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach berechnete 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 den dargelegten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nach Art. 133 Abs. 6 Z 2 B-VG nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 11. März 2016