

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Vertreter, über die Beschwerden vom 06.12.2017

1) gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 21.11.2017, mit welchem ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO und

2) gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 10.11.2017, mit welchem ein Antrag auf Aufhebung des Sicherstellungsauftrages gemäß § 299 BAO

abgewiesen worden sind, **zu Recht erkannt:**

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

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

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Vertreter, gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt FA vom 23.10.2017 betreffend Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen in Höhe von 517,75 €, 1.182,79 €, 1.461,36 €, 811,15 € und 100,36 € **beschlossen:**

Die Beschwerden vom 14.11.2017 werden gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die Fa. Bf. war eine im Baumeistergewerbe tätige Gesellschaft, die in erster Linie Einfamilienhäuser für Privatkunden errichtete und kaum eigenes Personal hatte (Punkt I. des Besprechungsprogramms vom 23.12.2016)

Auf Grund einer Kontrolle der Finanzpolizei am 12.09.2014 wurden in der Folge sowohl bei der Gesellschaft als auch bei deren Geschäftsführer Name Nachschauen gemäß § 144 BAO angeordnet, auf deren Grundlage es zu Außenprüfungen (GPLA) kam.

Nach umfangreichen, im o.a. Besprechungsprogramm näher beschriebenen Erhebungen, gelangte der Prüfer zur Überzeugung, dass es sich bei den von diversen - vorwiegend slowakischen - Unternehmen in Rechnung gestellten Fremdleistungen tatsächlich nicht um solche, sondern um Dienstverhältnisse zur Bf. handelte. Darüber hinaus sollten nach Ansicht des Prüfers Dienstverhältnisse durch die Vortäuschung von Werkverträgen mit slowakischen Arbeitnehmern verschleiert werden.

Wegen der aus der absehbaren hohen Nachforderung an Lohnabgaben und der dargestellten wirtschaftlichen Lage resultierenden Gefährdung der Abgabeneinbringung erließ das Finanzamt am **17.08.2017 einen Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO** , mit welchem es die Sicherstellung in das Vermögen der Bf. zur Sicherung nachstehender Abgabenansprüche in voraussichtlicher Gesamthöhe von 220.138,21 € anordnete:

Abgabenart	Zeitraum	(voraussichtliche) Höhe
Lohnsteuer	2011	26.369,13
Lohnsteuer	2012	60.660,38
Lohnsteuer	2013	81.743,03
Lohnsteuer	2014	40.560,79
Dienstgeberbeitrag	2011	2.026,57
Dienstgeberbeitrag	2012	1.284,19
Dienstgeberbeitrag	2013	6.693,75
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2011	162,13
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2012	102,74
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2013	535,50
Summe		220.138,21

Die Sicherstellung dieser Abgabenansprüche könne sofort vollzogen werden. Eine Hinterlegung des Betrages von 220.138,21 € bei der oben bezeichneten Abgabenbehörde bewirke, dass Maßnahmen zur Vollziehung dieses Sicherstellungsauftrages unterbleiben und diesbezüglich bereits vollzogene Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben würden.

Zur Entstehung und Ermittlung der Abgabenansprüche verwies das Finanzamt begründend auf Punkt II des Besprechungsprogramms vom 23.12.2016, wobei sich folgende Änderung ergebe: Von den Bruttolöhnen der in der Slowakei sozialversicherten Arbeiter sei auch kein Zuschlag zum DB (DZ) festzusetzen, da § 122 Abs. 7 WKG hinsichtlich der Bemessungsgrundlage auf § 41 FLAG verweise.

In der Folge stellte das Finanzamt die berichtigten Ansätze laut Besprechungsprogramm dar, wodurch sich die dort ausgewiesenen Lohnabgabennachforderungen um insgesamt 1.038,55 € verringerten.

Zu den bei der Vorbesprechung vom 06.04.2017 vorgebrachten Einwendungen und Beweisanträgen sei festzustellen:

-) Die Abgabenbehörde halte an den Feststellungen laut Besprechungsprogramm vom 23.12.2016 fest. Die im Rechtshilfeweg von der slowakischen Finanzverwaltung eingeholten Auskünfte und die diesen Auskünften beigefügten Beweismittel (z.B. die Beratungs- und Vermittlungsverträge der Firma1 mit den slowakischen Bauarbeitern) hätten ein schwereres Gewicht als die in der Stellungnahme vom 06.04.2017 vorgebrachten Einwendungen und Beweismittel (eidesstattliche Erklärungen, etc.).

-) Mit der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages sei zugewartet worden, bis die Ergebnisse aus den gestellten Beweisanträgen vorgelegen seien. Die Bankauskunft von der Bank vom 28.07.2017 zur Firma2 und die Bankauskunft von der Bank2 vom 04.08.2017 betreffend die Firma3 zeigten folgendes Bild: Verfügungsberechtigt seien die jeweiligen Geschäftsführer dieser Kapitalgesellschaften. Die Gebarung stelle sich so dar, dass Überweisungen von den „Geschäftspartnern“ regelmäßig unmittelbar nach dem Zahlungseingang bar oder mit Barscheck behoben worden seien. Dadurch würden die Feststellungen der Abgabenbehörde, wonach es sich bei diesen Gesellschaften um Scheinfirmen handle, die selbst über keinerlei Infrastruktur verfügten und keine betriebliche Tätigkeit ausübten, bestätigt.

-) Der als Zeuge für eine Einvernahme beantragte ehemalige Dienstnehmer und Bauleiter, Name2 habe nicht einvernommen werden können, weil er unbekannten Aufenthaltes sei.

Zur Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung verwies die Abgabenbehörde auf die in Punkt IV des Besprechungsprogramms dargestellte wirtschaftliche Situation der Bf. und ergänzte die Darstellung der Einkünfte, des Eigenkapitals und Anlagevermögens um die Ergebnisse der Abgabenerklärung 2015 und des Jahresabschlusses zum 28.02.2015.

Die Abgabenbehörde habe keine stillen Reserven feststellen können. Selbst wenn man die Forderung des Angestellten Name3 in Höhe von 262.992,89 € (Stand 30.9.2014),

für die er mutmaßlich im Zuge des außergerichtlichen Ausgleichs aus 2013 eine Rückstehungserklärung abgegeben habe, außer Acht lasse, bleibe ein negatives Eigenkapital bestehen.

Hinzu komme, dass es im Juni 2017 ein Einbringungsverfahren gegeben habe, weil insbesondere Lohnabgaben nicht bis zum Fälligkeitstag entrichtet worden seien. Der Gesamtrückstand, der am 09.06.2017 14.771,32 € betragen habe, sei Anfang Juli 2017 getilgt worden. Das lasse darauf schließen, dass sich die finanzielle Situation der Bf. seit dem 28.02.2015 nicht wesentlich verbessert habe. Weiters sei die bereits fällige Lohnsteuer für die Zeiträume 06/2017 und 07/2017 bis dato weder gemeldet noch entrichtet worden. Da die Lohnsteuer 05/2017 mit 11.828,42 € bekannt gegeben worden sei, sei aus diesem Titel mit einer weiteren Belastung auf dem Abgabenkonto in Höhe von ca. 20.000,00 € bis 25.000,00 € zu rechnen. Dadurch würde das bestehende Guthaben von 5.718,92 € jedenfalls aufgebraucht.

Punkt IV letzter Absatz des Besprechungsprogrammes laute: „Daraus (Anm.: aus den vorgehaltenen Daten) ist zu schließen, dass evtl. eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der aus der GPLA resultierenden Abgabennachforderungen in Höhe von 250.000,00 € vorliegen könnte. Es wird gebeten, dazu bis zur Schlussbesprechung schriftlich Stellung zu nehmen und aktuelle Saldenlisten und Vermögensübersichten vorzulegen.“

Eine schriftliche Stellungnahme und zugehörige Beweismittel, wie in Punkt IV des Besprechungsprogrammes, letzter Absatz, angefordert, seien bei der am 06.04.2017 durchgeführten Schlussbesprechung, die auf Grund von Beweisanträgen in eine Vorbesprechung umgewandelt worden sei, nicht vorgelegt worden. Derartige Unterlagen seien bis dato auch nicht eingereicht worden. Die Abgabenbehörde sei daher bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Situation der Bf. im Wesentlichen auf die Aktenlage angewiesen.

Die Abgabenbehörde stelle auf Grund der vorliegenden Ermittlungsergebnisse fest, dass derzeit eine reale Überschuldung in beträchtlicher Höhe vorliege. Denke man in dieser Situation die aus der GPLA resultierenden Lohnabgabennachforderungen von rund 220.000,00 € (inkl. Kommunalsteuer rund 248.000,00 €) hinzu, verschlechtere sich die wirtschaftliche Situation der Bf. dramatisch.

Neben der wirtschaftlichen Situation sei für die Beurteilung des Vorliegens einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung auch das abgabenrechtliche Verhalten der Bf. maßgeblich:

Name werde vorgeworfen, als Geschäftsführer der Bf. im Zeitraum von 2011 bis 2014 eine größere Anzahl von Arbeitnehmern als Arbeitgeber beschäftigt zu haben, wobei diese Dienstverhältnisse durch die Vortäuschung von Werkverträgen mit der slowakischen Firma¹ verschleiert worden seien. Die von der Firma¹ in Rechnung gestellten Fremdleistungen hätten insgesamt 44.619,00 € (2011), 162.587,00 € (2012), 123.195,00 € (2013) und 84.035,50 € (2014) betragen. Tatsächlich seien jedoch keine

Fremdleistungen vorgelegen, sondern Dienstverhältnisse mit den auf den Baustellen der Bf. eingesetzten Arbeitnehmern.

Name werde vorgeworfen, als Geschäftsführer der Bf. im Zeitraum von 2011 bis 2014 die im Bescheid namentlich angeführten Arbeitnehmer als Arbeitgeber beschäftigt zu haben, wobei diese Dienstverhältnisse durch die Vortäuschung von Werkverträgen verschleiert worden seien. Die diesbezüglich in Rechnung gestellten Fremdleistungen hätten insgesamt 35.056,00 € (2011), 95.761,60 € (2012), 79.157,50 € (2013) und 90.181,50 € (2014) betragen. Tatsächlich seien jedoch keine Fremdleistungen vorgelegen, sondern Dienstverhältnisse mit den auf den Baustellen der Bf. eingesetzten Arbeitnehmern.

Name werde vorgeworfen, als Geschäftsführer der Bf. im Jahr 2011 eine größere Anzahl von Arbeitnehmern als Arbeitgeber beschäftigt zu haben, wobei diese Dienstverhältnisse durch die Vortäuschung von Werkverträgen mit der Firma2 in Wien verschleiert worden seien. Die von der Firma2 diesbezüglich in Rechnung gestellten Fremdleistungen hätten 2011 insgesamt 45.034,00 € betragen. Tatsächlich seien jedoch keine Fremdleistungen vorgelegen, sondern Dienstverhältnisse mit den auf den Baustellen der Bf. eingesetzten Arbeitnehmern. Bei der Fremdleisterin Fa. Firma2 handle es sich tatsächlich um eine jener Scheinfirmen aus dem Wiener Raum, die von betrügerisch tätigen Hintermännern regelmäßig für Zwecke des Abgaben- und Sozialbetrugs missbraucht würden:

Gegen Entgelt erfolgten Anmeldungen bei den Gebietskrankenkassen, wodurch es den tatsächlichen Arbeitgebern ermöglicht werde, ihre Unternehmer-, Dienstgeber- und Arbeitgebereigenschaft zu verschleiern. Auf diese Weise würden insbesondere Lohnabgaben hinterzogen und Sozialversicherungsbeiträge vorenthalten. Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 24.06.2010, 2008/15/0095, bestätigt habe, sei bei derartigen Scheinfirmen mangels vorhandener Infrastruktur nicht von einer Leistungserbringung auszugehen.

Name werde vorgeworfen, als Geschäftsführer der Bf. im Zeitraum von 2012 bis 2013 eine größere Anzahl von Arbeitnehmern als Arbeitgeber beschäftigt zu haben, wobei diese Dienstverhältnisse durch die Vortäuschung von Werkverträgen mit der slowakischen Firma3 verschleiert worden seien. Die von der Firma3 diesbezüglich in Rechnung gestellten Fremdleistungen hätten insgesamt 28.537,50 € (2012) und 148.750,00 € (2013) betragen. Tatsächlich seien jedoch keine Fremdleistungen vorgelegen, sondern Dienstverhältnisse mit den auf den Baustellen der Bf. eingesetzten Arbeitnehmern.

Der genaue Sachverhalt sei in Punkt II des Besprechungsprogrammes vom 23.12.2016 dargestellt. Insbesondere werde auf die im Amtshilfeweg beschafften Auskünfte von der slowakischen Finanzverwaltung hingewiesen.

Es bestehe daher der dringende Verdacht, dass Name als Geschäftsführer der Bf. im Zeitraum von 2011 bis 2014 Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen in Höhe von ca. 220.000,00 € hinterzogen habe. Die Vortäuschung von Fremdleistungen und Werkverträgen sowie die Zwischenschaltung von Scheinfirmen wie der Firma2 und der Firma3 seien Scheinhandlungen im Sinne des § 39

Abs. 1 lit. b FinStrG. Name werde daher beschuldigt, er habe das Finanzvergehen der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG iVm. § 39 FinStrG begangen. Dieses Verhalten müsse sich nicht nur Name selbst zurechnen lassen, sondern auch die von ihm vertretene Bf.. Alleine daraus sei zu schließen, dass die Einbringung der Abgaben gefährdet und wesentlich erschwert werde.

Ergänzend werde angeführt, dass das persönliche Verhalten des Geschäftsführers Name auch insgesamt auf eine Gefährdung der Eindringlichkeit der Abgaben gerichtet sei.

Zur rechtlichen Würdigung verwies das Finanzamt auf Lehre und Rechtsprechung (Stoll, BAO, 577, sowie die dort zitierte Judikatur), wonach eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung von Abgaben u.a. bei drohendem Konkurs oder Ausgleichsverfahren, bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung, aber auch bei Vorliegen schwerwiegender Mängel in den Büchern und Aufzeichnungen, welche die Annahme begründeten, dass sich der Steuerpflichtige der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen trachten werde, anzunehmen seien (VwGH 08.02.1989, 88/13/0154).

Aus der Darstellung der wirtschaftlichen Situation der Bf. (es bestehe eine reale Überschuldung in beträchtlichem Ausmaß) gehe hervor, dass die Einbringung der Abgabennachforderungen aus der Außenprüfung gefährdet und/oder wesentlich erschwert sei. Weiters sei aus dem bisher gezeigten Verhalten des Geschäftsführers Name, das sich auch die Bf. zurechnen lassen müsse, zu schließen, dass der Geschäftsführer und seine GmbH auch in Zukunft alles daransetzen würden, die noch vorhandenen Vermögenswerte der Bf. dem Zugriff der Abgabenbehörden zu entziehen. Nur durch einen raschen Zugriff auf das noch vorhandene Vermögen könne daher die Abgabenbehörde einer Gefährdung und/oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung begegnen. Aus diesem Grund sei nach Abschluss der Ermittlungen unverzüglich ein Sicherstellungsauftrag zu erlassen gewesen. Dem Interesse der Republik Österreich an der Abgabeneinbringung sei dabei ein größeres Gewicht beizumessen als den Interessen der Bf.. Das Ermessen sei daher gegen die Bf. zu üben gewesen.

Dieser Bescheid wurde der steuerlichen Vertreterin der Gesellschaft nachweislich am 18.08.2017 zugestellt.

Mit Beschluss vom 19.09.2019 wurde über das Vermögen der Gesellschaft der Konkurs eröffnet. Am 19.02.2018 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben.

Eine vom Masseverwalter der Gesellschaft **am 20.09.2017 gegen den Sicherstellungsauftrag erhobene Beschwerde**, welche beim Finanzamt am 21.09.2017 einlangte, wies das Finanzamt mit Beschwerdeverentscheidung vom 13.10.2017 als verspätet zurück.

Diese Beschwerde enthielt auch einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung des geforderten Geldbetrages, da die gegenständliche Beschwerde erfolversprechend erscheine.

Noch vor Zurückweisung dieser Beschwerde stellte der Masseverwalter (= Beschwerdeführer, in der Folge kurz Bf) **mit Schreiben vom 03.10.2017 einen Antrag gemäß § 299 BAO betreffend den Sicherstellungsauftrag vom 17.08.2017.**

Der Bf habe gegen den Sicherstellungsauftrag vom 17.08.2017 bereits Beschwerde erhoben, über die noch nicht entschieden worden sei.

Die diesbezügliche Beschwerde vom 20.09.2017 sei wie folgt begründet worden:

Im Beschwerdeverfahren gegen einen Sicherstellungsauftrag sei zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages die diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben gewesen seien. Nach Erlassung des Sicherstellungsauftrages eingetretene Umstände seien im Rahmen der Rechtsmittelentscheidung nicht zu berücksichtigen. Eine der Voraussetzungen für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages sei, dass eine Abgabenschuld dem Grunde nach entstanden sei. Ein diesbezüglicher Abgabenbescheid müsse noch nicht ergangen sein (UFS 20.12.2010, RV/0553-I/09).

Soweit dies dem Bf bekannt sei, seien im vorliegenden Fall die Abgaben bereits vor Erlassung des Sicherstellungsauftrages bescheidmäßig vorgeschrieben worden. Ob die Abgabenschulden zu Recht oder zu Unrecht vorgeschrieben worden seien, sei nicht im Sicherstellungsverfahren zu prüfen. Dies sei den Beschwerdeverfahren gegen die Abgabenbescheide vorbehalten (vgl. VwGH 04.06.2008, 2005/13/0041).

Die Sicherstellung der Abgabenansprüche sei zu einem Zeitpunkt vorgenommen worden, welcher kurz vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Bf. gelegen sei. Sie sei jedenfalls innerhalb der Frist der §§ 30 Abs. 1 und 31 Abs. 1 IO erfolgt.

Der bloße Erwerb eines exekutiven Pfand- oder Befriedigungsrechts zur Hereinbringung einer Geldforderung sei eine inkongruente Deckung im Sinne des § 30 Abs. 1 Z 1 IO (OGH 07.02.1972 SZ 45/12). Auch für Abgabensforderungen begründete Absonderungsrechte unterlägen der Anfechtung im Konkurs, insbesondere auch einer Anfechtung wegen Begünstigung gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 IO (OGH 16.01.1957 JBI 1957, 420).

Jedenfalls liege ein Anfechtungstatbestand gemäß § 31 Abs. 1 Z 2 IO vor. Die gegenständliche Sicherstellung sei zu einem Zeitpunkt vorgenommen worden, als das Finanzamt bereits von der Zahlungsunfähigkeit der Bf. gewusst habe bzw. diese zumindest habe kennen müssen. Immerhin werde im Sicherstellungsauftrag vom 17.08.2017 darauf hingewiesen, dass „eine reale Überschuldung in beträchtlichem Ausmaß“ vorliege. Weiters werde in jenem Bescheid ausgeführt, dass aus der Darstellung der wirtschaftlichen Situation der Bf. hervorgehe, dass die Einbringung der Abgabennachforderungen aus der Außenprüfung gefährdet und/oder wesentlich erschwert sei. Es zeige sich somit, dass dem Finanzamt die Zahlungsunfähigkeit des schuldnerischen Unternehmens zumindest bekannt sein musste. Für die Anfechtung nach § 31 reiche im Übrigen schon die verschuldete Unkenntnis der Überschuldung aus (OGH

03.12.1986 SZ 59/126 u.a.). Festgehalten werde aber, dass - wie bereits erwähnt - das Finanzamt die „reale Überschuldung“ bereits ausdrücklich selbst angenommen habe.

Es zeige sich somit, dass die gegenständliche Sicherstellung auf jeden Fall nach § 31 Abs. 1 Z 2 IO anfechtbar sei. Die diesbezügliche Anfechtungserklärung des Bf als Masseverwalter sei bereits mit einem an das Finanzamt gerichteten Schreiben ausgesprochen worden. Auf Grund dieser Anfechtung sei das Finanzamt verpflichtet, den auf Grund des bekämpften Bescheides vom Drittschuldner an die Konkursmasse der Bf. allenfalls geleisteten Betrag zurückzuzahlen. Der Anspruch des Finanzamtes auf Erlangung von Zahlungen aus der gegenständlichen Sicherstellung bestehe daher nicht zu Recht.

Mit der vom Masseverwalter ausgesprochenen Anfechtung scheide der Sicherstellungsanspruch des Finanzamtes ex tunc, daher rückwirkend zum Zeitpunkt seiner Erlassung, aus dem Rechtsbestand aus. Die Voraussetzung der Entstehung des Abgabenanspruches gemäß § 232 Abs. 1 BAO für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages sei daher als von vornherein nicht gegeben anzusehen.

Im Übrigen würden die gegen die Schuldnerin bzw. deren Geschäftsführer erhobenen Anschuldigungen auf das Entschiedenste bestritten.

Nach Wiedergabe des Inhalts der – verspäteten – Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag führte der Bf in seinem Antrag gemäß § 299 BAO weiter aus, dass daher beantragt werde, den angefochtenen Sicherstellungsauftrag ersatzlos aufzuheben und das gegenständliche Vollstreckungsverfahren einzustellen; in eventu, den angefochtenen Bescheid aufheben und diese Angelegenheit zur neuerlichen Verhandlung und Entscheidung an die erste Instanz zurückverweisen.

Weiters werde die Aussetzung der Einhebung des geforderten Geldbetrages beantragt, da die gegenständliche Beschwerde erfolgversprechend erscheine.

Die Abgabenbehörde könne gemäß § 299 BAO auf Antrag der Parteien einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweise. Der Antrag habe die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides sowie die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stütze, zu enthalten. Zu den diesbezüglichen Gründen werde auf die oben wiedergegebenen Beschwerdegründe verwiesen. Diese würden zum Vorbringen dieses Antrages erhoben.

Am **23.10.2017** ergingen die **Lohnsteuerhaftungsbescheide** für die Jahre 2011 bis 2014, die **Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag (DZ)** für die Jahre 2011 bis 2013 sowie nachstehende **Säumniszuschlagsbescheide**:

- a) Festsetzung eines Säumniszuschlages von 517,75 € wegen nicht zeitgerechter Entrichtung von Lohnsteuer 2011 in Höhe von 25.887,50 €;
- b) Festsetzung eines Säumniszuschlages von 1.182,79 € wegen nicht zeitgerechter Entrichtung von Lohnsteuer 2012 in Höhe von 59.139,50 €;

- c) Festsetzung eines Säumniszuschlages von 100,36 € wegen nicht zeitgerechter Entrichtung von DB 2013 in Höhe von 5.018,00 €;
- d) Festsetzung eines Säumniszuschlages von 1.461,36 € wegen nicht zeitgerechter Entrichtung von Lohnsteuer 2013 in Höhe von 73.068,00 € und
- e) Festsetzung eines Säumniszuschlages von 811,15 € wegen nicht zeitgerechter Entrichtung von Lohnsteuer 2014 in Höhe von 40.557,50 €.

Mit **Bescheid vom 10.11.2017 wies das Finanzamt den Antrag vom 03.10.2017 (Punkt 1) gemäß § 299 BAO** betreffend die ersatzlose Aufhebung des Sicherstellungsauftrages **als unbegründet ab** und die **Anträge vom 03.10.2017 (Punkt 2) und vom 20.09.2017 (Punkt 3) auf Aussetzung der Einhebung** der mit Bescheid vom 17.08.2017 sichergestellten Lohnabgaben **zurück**.

Zu Punkt 1, Antrag gemäß § 299 Abs. 1 BAO, verwies das Finanzamt zur Entstehung des Abgabenspruchs eingangs auf § 4 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a, Abs. 3 und Abs. 4 BAO.

Weiters seien Lohnsteuer, DB und DZ bis 15. des Folgemonats an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen bzw. zu entrichten. Für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages sei der Eintritt der Fälligkeit der Abgaben nicht maßgeblich.

Der Abgabenspruch für die vom Sicherstellungsauftrag vom 17.08.2017 umfassten Lohnabgaben betreffend die Zeiträume 01/2011 bis 12/2013 (gemeint wohl: 12/2014) sei entgegen der Darstellung im gegenständlichen Antrag jedenfalls schon vor geraumer Zeit entstanden.

Die Lohnabgaben seien mit den Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 23.10.2017 festgesetzt worden, der Sicherstellungsauftrag sei jedoch bereits am 17.08.2017 erlassen worden. Die Darstellung, dass die Lohnabgaben bereits vor Erlassung des Sicherstellungsauftrages bescheidmäßig vorgeschrieben worden seien, sei daher als unzutreffend zurückzuweisen. Da alle Bescheide dem Masseverwalter vorlägen, müsse ihm dieser Umstand auch bekannt sein.

Zur Erlassung des Sicherstellungsauftrages kurz vor der Insolvenz wiederholte das Finanzamt den im Sicherstellungsauftrag zur rechtlichen Würdigung enthaltenen Passus, wonach eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Abgabeneinbringung u.a. *bei drohendem Konkurs oder Ausgleichsverfahren, bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung*, aber auch bei schwerwiegenden Mängeln in den Büchern und Aufzeichnungen, welche die Annahme begründeten, dass sich der Steuerpflichtige der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen trachten werde, angenommen werden könne.

Entgegen der Darstellung im gegenständlichen Antrag sei nach ständiger Rechtsprechung des VwGH die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages geboten, wenn der Abgabenbehörde bekannt werde, dass Insolvenzgefahr bestehe. Dass in weiterer Folge bei Eröffnung eines Insolvenzverfahrens – wie im vorliegenden Fall - erworbene Pfandrechte angefochten und gepfändete Forderungen wieder freigegeben würden

sowie erhaltene Zahlungen an die Masse rückerstattet werden müssten, ergebe sich aus der Insolvenzordnung. Dies habe jedoch keinerlei Auswirkung auf die zu Recht erfolgte Erlassung des Sicherstellungsauftrages.

Ergänzend werde darauf hingewiesen, dass nicht zwingend nach Erlassung eines Sicherstellungsauftrages und daran anschließenden Einbringungsmaßnahmen ein Insolvenzverfahren folge. In vielen Fällen könnten betreffend Einbringung der Abgaben Vereinbarungen mit der Abgabenbehörde getroffen werden, die eine Insolvenz hintanhalten würden. Diesbezüglich werde auf das Telefonat des Sachbearbeiters der steuerlichen Vertreterin mit einem Sachbearbeiter der Abgabenbehörde vom 23.08.2017 verwiesen. Leider seien in der Folge entsprechende Vorschläge der Bf. ausgeblieben.

Mit erfolgreicher Anfechtung der erworbenen Pfandrechte im Insolvenzverfahren scheide der erlassene Sicherstellungsauftrag nicht ex tunc aus dem Rechtsbestand aus.

Nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmung des § 299 Abs. 1 BAO verwies das Finanzamt darauf, dass der Spruch des Sicherstellungsauftrages richtig sei. Dieser Bescheid sei zu Recht erlassen worden und der Antrag vom 03.10.2017 daher abzuweisen gewesen. Ergänzend werde festgestellt, dass das Vollstreckungsverfahren mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens ohnehin von Amts wegen eingestellt worden sei.

Zu Punkt 2 und 3, den Anträgen gemäß § 212a BAO, verwies das Finanzamt eingangs auf die gesetzliche Bestimmung des § 212a Abs. 1 BAO.

Zu den Zeitpunkten der Anträge am 20.09.2017 und 03.10.2017 seien die vom Sicherstellungsauftrag umfassten Lohnabgaben noch nicht festgesetzt gewesen. Die Abgabefestsetzung sei erst mit den Bescheiden vom 23.10.2017 erfolgt. Gegen diese Bescheide seien bis dato keine Beschwerden eingebracht worden. Eine Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag oder ein Antrag auf Bescheidaufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO stünden in keinem Zusammenhang mit den Erfordernissen des § 212a Abs. 1 BAO.

Da die gesetzlichen Voraussetzungen nicht vorgelegen seien, seien die Anträge vom 20.09.2017 und vom 03.10.2017 zurückzuweisen gewesen.

Mit Schreiben vom 14.11.2017 erhob der Masseverwalter (Bf) im Konkursverfahren über das Vermögen der Bf. **Beschwerde** gegen die **Lohnsteuerhaftungsbescheide** für 2011 bis 2014, gegen die Bescheide über die Festsetzung des **DB** für die Jahre 2011 bis 2013 und Festsetzung des **DZ** für die Jahre 2011 bis 2013 **sowie gegen die Bescheide über die Festsetzung von Säumniszuschlägen in Höhe von 517,75 €, von 1.182,79 €, von 1.461,36 €, von 811,15 € und von 100,36 €** betreffend nicht (rechtzeitig) entrichtete Lohnsteuer 2011 bis 2014 und nicht (rechtzeitig) entrichteten DB für 2013, alle Bescheide vom 23.10.2017.

Sämtliche Bescheide würden in ihrem gesamten Umfang angefochten.

In der Folge richtete sich das gesamte Beschwerdevorbringen gegen die Lohnsteuerhaftungsbescheide und die Bescheide betreffend Festsetzung des DB

und DZ. Die Beschwerden gegen diese Bescheide sind nicht Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens.

Abschließend beantragte der Bf, der Beschwerde vollinhaltlich stattgeben und eine Abänderung aller eingangs bezeichneten Bescheide dahingehend vorzunehmen, dass diese ersatzlos aufgehoben würden und keine weiteren Vorschriften erfolgten; in eventu, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und diese Angelegenheit zur neuerlichen Verhandlung und Entscheidung an die I. Instanz zurückzuverweisen.

Des Weiteren werde gemäß § 212a BAO die **Aussetzung der Einhebung** der geforderten Geldbeträge von insgesamt 211.265,32 € (Einzelbeträge siehe oben im Beschwerdegegenstand) beantragt, da die gegenständliche Beschwerde erfolgversprechend erscheine.

Mit **Bescheid vom 21.11.2017** wies das Finanzamt den **Antrag vom 14.11.2017 auf Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO als unbegründet ab**.

Nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmung des § 212a Abs. 1 BAO verwies das Finanzamt auf Abs. 2 dieser Gesetzesbestimmung, wonach die Aussetzung der Einhebung nicht zu bewilligen sei, soweit die Beschwerde nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheine (lit. a), oder soweit mit der Bescheidbeschwerde ein Bescheid in Punkten angefochten werde, in denen er nicht von einem Anbringen des Abgabepflichtigen abweiche (lit. b), oder wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet sei (lit. c).

Nach Wiederholung der bereits im Sicherstellungsauftrag vom 17.08.2017 ausführlich beschriebenen Anschuldigungen gegen Name verwies die Abgabenbehörde darauf, dass diesem der gegen ihn bestehende Tatverdacht mit der Beschuldigtenladung vom 28.09.2015 zur Kenntnis gebracht worden sei. Bei der Beschuldigteneinvernahme vom 26.01.2016 habe er sich nicht schuldig bekannt. Die weiteren Ermittlungen der Finanzstrafbehörde hätten jedoch den bestehenden Tatverdacht nicht zerstreut, sondern erhärtet.

Aus dem bisher gezeigten Verhalten des Geschäftsführers Name, das sich auch die Bf. zurechnen lassen müsse, sei unmittelbar zu schließen, dass er bisher alles darangesetzt habe, die vorhandenen Vermögenswerte der Bf. dem Zugriff der Abgabenbehörde zu entziehen. Der der Beschwerde vom 14.11.2017 angeschlossene Antrag auf Aussetzung der Einhebung sei daher gemäß § 212a Abs. 2 lit. c BAO abzuweisen gewesen, weil das Verhalten des Geschäftsführers Name und somit auch der Bf. auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben gerichtet sei.

Besonders erschwerend sei der Umstand zu berücksichtigen, dass dieses Verhalten nicht nur vom Beginn der Geschäfte der Bf. im Jahr 2011 bis zur Aufdeckung der deliktischen Handlungen im Rahmen der abgeschlossenen GPLA andauert habe. Name werde vielmehr beschuldigt, schon als Einzelunternehmer auf die unter Punkt 1 dargestellte Art

und Weise (siehe oben) in den Jahren 2009 bis 2011 Lohnabgaben hinterzogen zu haben. Auf die Außenprüfung (GPLA; ABNr. 400094/16) bei Name werde hingewiesen.

Mit Schreiben vom 06.12.2017 erhob der Bf gegen diesen Bescheid fristgerecht **Beschwerde**. Er wandte im Wesentlichen ein, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.10.2002, 2002/17/0238) die Einhebung einer Abgabe nur dann ausgesetzt werden könne, wenn Einhebungs Schritte in Betracht kämen.

Nach § 2 Abs. 2 IO werde durch die Eröffnung des Konkurses das gesamte der Exekution unterworfenen Vermögen, das dem Gemeinschuldner zu dieser Zeit gehöre oder das er während des Konkurses erlange (Konkursmasse), dessen freier Verfügung entzogen.

Nach der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Abgabenschuldners kämen Abgabeneinhebungen nur nach Maßgabe der gegenüber der BAO spezielleren insolvenzrechtlichen Regelungen in Betracht, weshalb Aussetzungszinsen für eine Konkursforderung für die Zeit ab Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht anfielen (vgl. Ellinger/Bibus/Ottinger, Abgabeneinhebung durch die Finanzämter 98, 109; UFS 06.09.2012, RV/0096-W/09).

Die Einhebung der gegenständlichen Abgabenschuld sei daher nur im Rahmen der Bestimmung des § 128 IO quotenmäßig im Wege der Verteilung der Masse durch den Masseverwalter möglich (UFS 06.09.2012, RV/0096-W/09).

Ein Zahlungsaufschub gemäß § 212a BAO stelle nach der Rechtsprechung einen Einhebungsschritt dar. Dieser könne nach Eröffnung eines Insolvenzverfahrens nicht mehr vorgenommen werden, da den insolvenzrechtlichen Bestimmungen, die eine gleichmäßige Befriedigung der Konkursgläubiger im Rahmen der durch das Konkursrecht selbst aufgestellten Rangordnung zum Ziel hätten, der Vorrang gegenüber den einschlägigen abgabenrechtlichen Bestimmungen einzuräumen sei (vgl. VwGH 17.10.2002, 2002/17/0238; UFS 22.07.2005, RV/0341-G/04; UFS 01.08.2005, RV/0339-G/04; UFS 21.04.2010, RV/0136-W/09, UFS 06.09.2012, RV/0096-W/09).

Dem gegenüber könne man jedoch durchaus die Meinung vertreten, dass eine Forderungsanmeldung im Konkursverfahren sehr wohl auch eine Einhebungsmaßnahme darstelle. Immerhin bewirke eine Forderungsanmeldung im Konkursverfahren eine Unterbrechung der Einhebungsverjährung (UFS 04.01.2011, RV/1233-L/09).

Gehe man davon aus, dass die Einhebung im Konkursverfahren insofern möglich sei, als diese durch die Erstattung einer Forderungsanmeldung erfüllt sei, habe letztlich auch der Antrag auf Aussetzung der Einhebung, wie er am 14.11.2017 gestellt worden sei, einen Sinn. Dieser Sinn bestehe darin, dass das Finanzamt seine Forderung in Höhe von 211.265,32 € im gegenständlichen Konkursverfahren einfach nicht anmelde. Insofern hätte dem gegenständlichen Antrag durchaus stattgegeben werden können.

Die Rechtsmeinung, wonach im gegenständlichen Fall eine Aussetzung der Einhebung sehr wohl möglich gewesen wäre, erscheine vertretbar. Der Bf sei sich allerdings bewusst, dass die herrschende Rechtsprechung diese Auffassung nicht vertrete. Insofern wäre

es für den Bf ein gangbarer Weg gewesen, sich die gegenständliche Beschwerde zu ersparen und die Auffassung des Finanzamtes, wonach eine Aussetzung der Einhebung im gegenständlichen Fall nicht möglich sei, widerspruchlos zu akzeptieren. Da er aber auf Grund des nachfolgenden Beschwerdepunktes ohnehin eine Beschwerde zu verfassen gehabt habe, sei auch dieser Beschwerdepunkt releviert worden.

Das Finanzamt habe im angefochtenen Bescheid festgestellt, dass die Abgabenschulden, deren Aussetzung beantragt worden sei, innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten seien.

Im Konkursverfahren gingen die Bestimmungen des Insolvenzrechts den abgabenrechtlichen Zahlungs- und Verrechnungsvorschriften vor. Da es sich bei den vom Finanzamt geltend gemachten Abgabenschulden - unabhängig davon, ob diese zu Recht bestünden oder nicht - jedenfalls nur um Insolvenzforderungen handle, sei die Entrichtung derselben innerhalb eines Monats ab Bescheidzustellung nicht möglich. Der gegenständliche Hinweis, dass diese Abgabenschulden binnen eines Monats zu entrichten seien, hätte nicht vorgeschrieben werden dürfen. Dieser Passus sei völlig rechtswidrig.

Es werde daher beantragt, dieser Beschwerde vollinhaltlich stattzugeben und den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben; in eventuelle, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und diese Angelegenheit zur neuerlichen Verhandlung und Entscheidung an die erste Instanz zurückzuverweisen.

In Hinblick darauf, dass die Entrichtung der Abgabenschuld innerhalb eines Monats ab Zustellung des Bescheides vorgeschrieben worden sei, werde abermals die Aussetzung der Einhebung des vom Finanzamt geforderten Geldbetrages beantragt, da die gegenständliche Beschwerde erfolgversprechend erscheine.

Ebenfalls **mit Schreiben vom 06.12.2017** erhob der Bf **Beschwerde** gegen den Bescheid vom 10.11.2017, mit dem sein Antrag gemäß **§ 299 Abs. 1 BAO** vom 03.10.2017 betreffend die ersatzlose Aufhebung des Sicherstellungsauftrages vom 17.08.2017 **abgewiesen** und die **Anträge gemäß § 212a BAO vom 03.10.2017 und vom 20.09.2017 auf Aussetzung der Einhebung** der mit Bescheid vom 17.08.2017 sichergestellten Lohnabgaben **zurückgewiesen** worden waren.

Der gegenständliche Bescheid werde insofern angefochten, als mit diesem der Antrag auf ersatzlose Aufhebung des Sicherstellungsauftrages vom 17.08.2017 abgewiesen worden sei, anstatt diesem Antrag Folge zu geben.

Zu Punkt 1 - Antrag gemäß § 299 Abs. 1 BAO – werde ausgeführt:

1. Entstehung des Abgabenanspruchs:

Die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung setze zwar das Bestehen eines Abgabenschuldverhältnisses, also das Bestehen einer Abgabenschuld (§ 4 BAO) voraus, nicht jedoch, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber auch bereits geltend gemacht worden sei. Gemäß § 4 BAO entstehe der Abgabenanspruch,

sobald der Tatbestand verwirklicht sei, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpfe, somit unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit und auch unabhängig von einer diesbezüglichen Bescheiderlassung (VwGH 03.07.2003, 2000/15/0043).

Gemäß § 232 Abs. 1 BAO könne die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht sei, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpften, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststehe, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung zu begegnen (UFS 21.11.2011 RV 3076-W/11).

Im Berufungsverfahren sei nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als Ausnahme vom Grundsatz, wonach für Berufungsentscheidungen grundsätzlich die Sachlage zur Zeit der Entscheidung maßgeblich sei, lediglich zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides die diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben gewesen seien (VwGH 20.02.1997, 95/15/0057), somit nicht, ob sie im Zeitpunkt der Berufungserledigung noch vorlägen (UFS 21.11.2011, RV/3076-W/11). Selbiges gelte natürlich auch für Beschwerden.

Ein Sicherstellungsauftrag müsse gemäß § 232 Abs. 2 lit. a BAO u.a. die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld enthalten. Ein Sicherstellungsauftrag sei kein abschließender (Sach)Bescheid im Sinne von § 183 Abs. 4 BAO (VwGH 30.10.2001, 96/14/0170), sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme. Schon aus der Natur einer solchen "Sofortmaßnahme" (VwGH 31.01.2002, 96/15/0271) ergebe sich, dass die genaue Höhe der Abgabenschuld im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages noch nicht feststehen müsse (VwGH 31.01.2001, 96/14/0179). Daher sei es auch nicht notwendig, erst sämtliche Beweise zu erheben oder dem Abgabepflichtigen sämtliche Beweise zur Kenntnis zu bringen (VwGH 17.12.1996, 95/14/0130). Die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld (somit ein entsprechend ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren) sei für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich (VwGH 07.02.1990, 89/13/0047). Es genüge, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden sei und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben seien (VwGH 17.12.1996, 95/14/0130; 26.11.2002, 99/15/0076). Die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld bleibe dem (nachfolgenden) Festsetzungsverfahren vorbehalten (UFS 11.02.2008, RV/0437-K/07).

Der Zeitpunkt des Entstehens von Abgabenansprüchen sei u.a. für den Sicherstellungsauftrag, dessen Erlassung nach § 232 Abs. 1 BAO voraussetze, dass der Tatbestand verwirklicht sei, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpften, bedeutsam. Tatbestand sei dabei die Gesamtheit der in den materiellen Rechtsnormen enthaltenen abstrakten Voraussetzungen, bei deren konkretem Vorliegen (Tatbestandsverwirklichung) bestimmte Rechtsfolgen (Abgabenschuld und

Abgabenanspruch) eintreten sollten (VwGH vom 17.08.1998, 97/17/0105; UFS 11.02.2008 RV/0437-K/07).

Es werde festgehalten, dass entgegen der Ansicht des Finanzamtes im gegenständlichen Fall ein Abgabenanspruch nicht entstanden sei. Gegen die Bescheide des Finanzamtes je vom 23.10.2017, nämlich

- Haftungsbescheid vom 23.10.2017 betreffend Lohnsteuer 2011 (25.887,66 €);
- Haftungsbescheid vom 23.10.2017 betreffend Lohnsteuer 2012 (59.139,62 €);
- Haftungsbescheid vom 23.10.2017 betreffend Lohnsteuer 2013 (73.067,95 €);
- Haftungsbescheid vom 23.10.2017 betreffend Lohnsteuer 2014 (40.557,72 €);
- Bescheid über die Festsetzung des DB (1.925,24 €) für das Jahr 2011 vom 23.10.2017;
- Bescheid über die Festsetzung des DB (963,14 €) für das Jahr 2012 vom 23.10.2017;
- Bescheid über die Festsetzung des DB (5.018,06 €) für das Jahr 2013 vom 23.10.2017;
- Bescheid über die Festsetzung des DZ (154,02 €) für das Jahr 2011 vom 23.10.2017;
- Bescheid über die Festsetzung des DZ (77,05 €) für das Jahr 2012 vom 23.10.2017;
- Bescheid über die Festsetzung des DZ (401,45 €) für das Jahr 2013 vom 23.10.2017;
- Bescheid über die Festsetzung eines Säumniszuschlages (517,75 €) iZm Lohnsteuer 2011 vom 23.10.2017;
- Bescheid über die Festsetzung eines Säumniszuschlages (1.182,79 €) iZm Lohnsteuer 2012 vom 23.10.2017;
- Bescheid über die Festsetzung eines Säumniszuschlages (1.461,36 €) iZm Lohnsteuer 2013 vom 23.10.2017;
- Bescheid über die Festsetzung eines Säumniszuschlages (811,15 €) iZm Lohnsteuer 2014 vom 23.10.2017 und
- Bescheid über die Festsetzung eines Säumniszuschlages (100,36 €) iZm DB 2013 vom 23.10.2017

habe der Bf als Masseverwalter im Konkursverfahren über das Vermögen der Bf. Beschwerden eingebracht.

In der Folge wiederholte der Bf den Inhalt seiner Beschwerde vom 14.11.2017 gegen die o.a. Haftungs- und Festsetzungsbescheide. Darin bestritt der Bf im Wesentlichen die im Sicherstellungsauftrag ausführlich wiedergegebene Beweismwürdigung der Abgabenbehörde und wandte sich darüber hinaus gegen die Ermittlung der Lohnabgaben.

Diese in der Beschwerde vom 14.11.2017 erstatteten Beschwerdegründe erhob der Bf auch zum Vorbringen der gegenständlichen Beschwerde. Es zeige sich, dass der gegenständliche Sicherstellungsauftrag rechtsirrig und unrichtig erlassen worden sei, weil die Entstehung eines Abgabenanspruches in keiner Weise wahrscheinlich sei

bzw. gewesen sei. Im Gegenteil – auf Grund der in der Beschwerde vom 14.11.2017 angeführten Gründe sei der Abgabensanspruch gar nicht entstanden.

Zur Erlassung des Sicherstellungsauftrages kurz vor der Insolvenz wandte der Bf ein, dass der Begründung eines Sicherstellungsauftrages u.a. zu entnehmen sein müsse, aus welchen konkreten Gegebenheiten auf eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Beträge zu schließen sei und aus welchen besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden könne, dass nur bei raschem Zugriff der Behörde die Einbringung der Beträge gesichert erscheine (VwGH 27.08.1998, 98/13/0062).

Von einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung von Abgaben im Sinne der Bestimmung des § 232 BAO sei im Wesentlichen dann zu sprechen, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden könne, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheine (VwGH 29.03.2006, 2004/14/0045).

Nach der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 07.02.1990, 89/13/0047) seien 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 schwerwiegende Mängel in den Büchern und Aufzeichnungen, welche die Annahme begründeten, dass sich der Abgabenschuldner der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen beabsichtige, rechtfertigten ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des Abgabenschuldners, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten ließen, eine Maßnahme nach § 232 BAO. Die abstrakte Möglichkeit von Vermögensverminderungen reiche allerdings nicht aus.

Nach der Judikatur des VwGH reichten Abgabenhinterziehungen und Mängel in der Buchführung allein ohne Bedachtnahme auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Abgabenschuldners nicht aus, damit eine solche Gefährdung oder Erschwerung angenommen werden könne (VwGH 04.07.1990, 89/15/0131), zumal es bei der Sicherstellung nicht auf vom Abgabenschuldner selbst gesetzte Gefährdungshandlungen ankomme (VwGH 30.10.2001, 96/14/0170).

Zur Beurteilung der Rechtmäßigkeit eines Sicherstellungsauftrages bedürfe es gemäß der ständigen Rechtsprechung des VwGH und nach dem Wortlaut des Gesetzes der Auseinandersetzung mit der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen.

Das Finanzamt habe sich im Sicherstellungsauftrag mit der Vermögenssituation der Bf. jedenfalls auseinandergesetzt und sei zu dem Ergebnis gekommen, dass bei dieser eine „reale Überschuldung in beträchtlichem Ausmaß“ vorliege. Die rechnerische Überschuldung sei freilich ein Indiz für die Zahlungsunfähigkeit (OGH 26.04.2001 6 Ob 37/01m). Sei die Gesellschaft aber nicht zahlungsunfähig, sei mit der rechnerischen Überschuldung allein die Konkursreife nicht verbunden (OGH 26.02.2002 1 Ob 144/01k). Dass die Bf. - wie bereits erwähnt - überschuldet gewesen sei, sei im

seinerzeitigen Sicherstellungsauftrag schon erwähnt worden. Diese Überschuldung habe für eine Anfechtung gemäß §§ 30 und 31 IO jedenfalls ausgereicht. Dass aber eine tatsächliche Insolvenzgefahr dergestalt bestanden habe, dass die Bf. auf Grund ihrer Zahlungsunfähigkeit tatsächlich konkursreif wäre, sei im Sicherstellungsauftrag hingegen nicht ausdrücklich dargelegt worden. Immerhin seien aus den in der Folge vorgenommenen Pfändungen noch beträchtliche Beträge zu erwarten gewesen.

Der endgültige „Todesstoß“ in finanzieller Hinsicht sei der Bf. letztlich mit dem Sicherstellungsauftrag versetzt worden, nachdem auf Grund von diesem in der Folge auch Pfändungen von Drittschuldnerforderungen eingeleitet worden seien. Die endgültige Konkursreife sei somit auf Grund des Sicherstellungsauftrages entstanden.

Wenn das Finanzamt ausführe, dass das Vollstreckungsverfahren mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens ohnehin von Amts wegen eingestellt worden sei, so sei dies grundsätzlich richtig. Allerdings werde festgehalten, dass der Sicherstellungsauftrag die Bf. in finanzieller Hinsicht endgültig in den Konkurs geführt habe und die Hauptursache für das gegenständliche Insolvenzverfahren sei. Der Sicherstellungsauftrag sei völlig irrig und rechtsgrundlos ergangen.

Es werde daher beantragt, dieser Beschwerde vollinhaltlich stattzugeben und eine Abänderung des Bescheides vom 10.11.2017 dahingehend vornehmen, dass dem Antrag gemäß § 299 Abs. 1 BAO vom 03.10.2017 betreffend die ersatzlose Aufhebung des Sicherstellungsauftrages vom 17.08.2017 vollinhaltlich stattgegeben werde.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 10.01.2018** wies das Finanzamt die Beschwerde vom 06.12.2017 gegen den Bescheid vom 10.11.2017 **betreffend Abweisung des Antrages auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO** als unbegründet ab.

Die gegenständliche Beschwerde werde mit Hinweis auf die umfangreiche Begründung zum Sicherstellungsauftrag vom 17.08.2017 und auf Punkt 1 der Begründung zum angefochtenen Bescheid vom 10.11.2017 abgewiesen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** ebenfalls **vom 10.01.2018** wies das Finanzamt die Beschwerde gegen die **Abweisung des Aussetzungsantrages** als unbegründet ab.

Ergänzend zur Begründung des Abweisungsbescheides vom 21.11.2017 verwies das Finanzamt auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.10.2002, 2002/17/0238), wonach die Einhebung einer Abgabe nur dann ausgesetzt werden könne, wenn Einhebungsschritte in Betracht kämen.

Ein Zahlungsaufschub gemäß § 212a BAO stelle nach der Rechtsprechung einen Einhebungsschritt dar. Dieser könne nach Eröffnung eines Insolvenzverfahrens nicht mehr vorgenommen werden, da den insolvenzrechtlichen Bestimmungen, die eine gleichmäßige Befriedigung der Konkursgläubiger im Rahmen der durch das Konkursrecht selbst aufgestellten Rangordnung zum Ziel hätten, der Vorrang gegenüber den einschlägigen abgabenrechtlichen Bestimmungen einzuräumen sei (siehe VwGH 17.10.2002,

2002/17/0238; UFS 22.07.2005, RV/0341-G/04; UFS 01.08.2005, RV/0339-G/04; UFS 21.04.2010, RV/0136-W09; UFS 06.09.2012, RV/0096-W/09).

Die im Abweisungsbescheid enthaltene Anweisung, die Abgabenschulden, deren Aussetzung beantragt worden sei, innerhalb eines Monats nach Zustellung des Bescheides zu entrichten, gehe im Hinblick auf das laufende Insolvenzverfahren ins Leere.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 11.01.2018** wies das Finanzamt die **Beschwerden gegen die Säumniszuschlagsbescheide vom 23.10.2017 betreffend verspätete Entrichtung bzw. Nichtentrichtung von Lohnsteuer 2011 bis 2014 und DB 2013 ebenfalls als unbegründet ab.**

Gemäß § 252 Abs. 2 BAO könnten die Säumniszuschlagsbescheide nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in den zu Grunde liegenden Bescheiden getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien.

Mit **Eingaben vom 11.01.2018** stellte der Bf als Masseverwalter im Konkursverfahren über das Vermögen der Bf. **Vorlageanträge** betreffend den Bescheid vom 10.11.2017 über die **Abweisung des Antrages auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO** und betreffend den Bescheid vom 21.11.2017 über die **Abweisung des Antrages auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO**.

Mit **Eingabe vom 18.01.2018** stellte der Bf einen **Vorlageantrag** betreffend die Bescheide vom 23.10.2017 über die **Festsetzung von Säumniszuschlägen**.

Neue Sachvorbringen wurden in diesen Vorlageanträgen nicht erstattet.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen des Finanzamtes sowie den Eintragungen in den Finanzamtsdatenbanken.

Rechtslage

1) Säumniszuschläge gemäß § 217 BAO:

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, ist ein erster Säumniszuschlag in Höhe von 2% des nicht zeitgerecht getilgten Abgabenbetrages zu entrichten (§ 217 Abs. 1 und 2 BAO).

Der Säumniszuschlag entsteht kraft Gesetzes und stellt eine objektive, vom Verschulden unabhängige Säumnisfolge bei Nichtentrichtung der Abgabe am Fälligkeitstag dar (vgl. aber die Bestimmung des § 217 Abs. 7 BAO).

Die Säumniszuschlagspflicht setzt nicht den Bestand einer sachlich richtigen, sondern nur einer formellen Abgabenschuld voraus (VwGH 18.09.2003, 2002/16/0072).

Das hat zur Folge, dass ein Säumniszuschlagsbescheid auch dann rechtmäßig ist, wenn die zu Grunde liegende Abgabensatzung unrichtig ist. Bei festgesetzten Abgaben besteht daher eine allfällige Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages ohne Rücksicht auf die sachliche Richtigkeit der Vorschreibung (VwGH 30.05.1995, 95/13/0130).

Bemessungsgrundlage des Säumniszuschlages ist die nicht entrichtete (bzw. die nicht rechtzeitig entrichtete) Abgabenschuld; dies unabhängig davon, ob die Festsetzung der Stammapgabe (im vorliegenden Fall: der Lohnsteuer und des Dienstgeberbeitrages) rechtmäßig ist, ob die Festsetzung rechtskräftig oder mit Bescheidbeschwerde angefochten ist (Ritz, BAO⁶, § 217 Tz 3 f).

Ist eine Abgabenschuld als Konkursforderung nach Eröffnung des Konkurses fällig, tritt eine Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages nicht ein, da die spezialgesetzlichen Regelungen der Insolvenzordnung über die (teilweise) Abdeckung von Konkursforderungen im Weg der Verteilung aus der Konkursmasse jenen der BAO vorgehen (Ellinger/Bibus/Ottinger, Abgabeneinhebung durch die Finanzämter, 155).

Gemäß § 235 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschulden von Amts wegen durch Abschreibung gelöscht werden, wenn alle Möglichkeiten der Einbringung erfolglos versucht worden oder Einbringungsmaßnahmen offenkundig aussichtslos sind und auf Grund der Sachlage nicht angenommen werden kann, dass sie zu einem späteren Zeitpunkt zu einem Erfolg führen werden.

Nach Abs. 2 dieser Gesetzesbestimmung erlischt durch die verfügte Abschreibung der Abgabensanspruch.

Nach § 260 Abs. 1 lit. a BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung oder mit Beschluss zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

Eine Bescheidbeschwerde ist u.a. bei Beseitigung des angefochtenen Bescheides aus dem Rechtsbestand vor Erledigung der Beschwerde unzulässig (Ritz, BAO⁶, § 260 Tz 5).

2. Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO:

Nach § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Beschwerdeerledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld.

Nach Abs. 2 lit. c dieser Gesetzesstelle ist die Aussetzung der Einhebung nicht zu bewilligen, wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist.

Nach § 212a Abs. 2 lit. c BAO macht die bloße Gefährdung der Einbringlichkeit allein die Aussetzung nicht unzulässig. Erst ein bestimmtes, auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtetes Verhalten der Partei schließt die Bewilligung der Aussetzung aus. Entscheidend ist dabei die mit dem Verhalten verbundene objektive Gefährdungseignung, nicht jedoch das Motiv der Partei. Ein auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtetes Verhalten liegt z.B. dann vor, wenn die Partei ihr Vermögen an nahe Angehörige überträgt (VwGH 27.01.2011, 2010/15/0044) oder den wirtschaftlichen Erfolg ihrer Aktivitäten durch fingierte Betriebsaufwendungen ins Ausland verlagert und diese Vorgangsweise zur Folge hat, dass die für die Entrichtung der tatsächlich geschuldeten Abgaben erforderlichen finanziellen Mittel durch Zahlungsfluss ins Ausland dem Zugriff der österreichischen Finanzverwaltung entzogen werden (VwGH 15.09.1999, 94/13/0063).

Bedeutsam ist nicht nur ein im engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Aussetzungsantrag stehendes Verhalten der Partei, sondern auch ein zeitlich davorliegendes Verhalten (VwGH 29.06.1999, 98/14/0123). Daraus folgt, dass auch ein Gefährdungsverhalten der Partei als Ausschließungsgrund im Sinne des § 212a Abs. 2 lit. c BAO in Betracht kommt, das etwa im zeitlichen Zusammenhang mit einer der Abgabensatzung durch das Finanzamt vorausgegangen abgabenbehördlichen Prüfung gesetzt wurde (VwGH 29.06.1999, 98/14/0123).

Dagegen ist das (voraussichtliche) Fehlen der für die Abgabentrachtung erforderlichen finanziellen Mittel für sich allein noch kein Grund, einem Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht stattzugeben. Das Fehlen finanzieller Mittel kann nämlich nicht mit einem Verhalten gleichgesetzt werden, das darauf gerichtet ist, den Zugriff der Abgabenbehörde auf vorhandene finanzielle Mittel zu verhindern.

Nach dem o.a. Erkenntnis vom 15.09.1999 trifft es zwar zu, dass ein Verhalten, das gleichermaßen für die Festsetzung von Abgaben wie für deren Einbringlichkeit von Bedeutung ist, erst durch den Ausgang des Beschwerdeverfahrens seine Bestätigung findet. Es kann daher durchaus sein, dass ein von der Abgabenbehörde zunächst angenommenes Verhalten gemäß § 212a Abs. 2 lit. c BAO sich im Zuge des Beschwerdeverfahrens als zu Unrecht angenommen herausstellt. Dies ändert aber nichts daran, dass es einer Aussetzung der Einbringung so lange entgegensteht, als seine Annahme gerechtfertigt erscheint.

Nach § 212a Abs. 4 BAO sind die für Anträge auf Aussetzung der Einhebung geltenden Vorschriften auf Bescheidbeschwerden gegen die Abweisung derartiger Anträge und auf solche Beschwerden betreffende Vorlageanträge (§ 264) sinngemäß anzuwenden.

3. Antrag auf Aufhebung des Sicherstellungsauftrages gemäß § 299 BAO:

a) Nach § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat neben der Bezeichnung des aufzuhebenden

Bescheides (lit. a) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt (lit. b), zu enthalten.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei unrichtiger Auslegung einer Bestimmung oder bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 nicht ausschlaggebend (Ritz, BAO⁶, § 299 Tz 10).

Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht (VwGH 05.08.1993, 91/14/0127; 20.01.2016, 2012/13/0059).

Bei der Aufhebung auf Antrag bestimmt die betreffende Partei den Aufhebungsgrund. Sie gibt im Aufhebungsantrag an, aus welchen Gründen sie den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig hält.

Die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Dies gilt unabhängig davon, ob die Aufhebung auf Antrag der Partei oder von Amts wegen erfolgt oder ob sich die Maßnahme zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirkt.

Grundsätzlich kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu (VwGH 14.12.2006, 2002/14/0022). Für die Ermessensübung ist dagegen bedeutungslos, ob die Rechtswidrigkeit des Bescheides auf ein Verschulden (der Abgabenbehörde und/oder der Partei) zurückzuführen ist. Eine Aufhebung wird in der Regel dann zu unterlassen sein, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist bzw. wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat.

b) Nach § 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.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung hat der Sicherstellungsauftrag (Abs. 1) die *voraussichtliche* Höhe der Abgabenschuld (lit. a), die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt (lit. b), den Vermerk, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann (lit. c) 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 (lit. d), zu enthalten.

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).

Im Hinblick auf die Verwirklichung dieses abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes muss die Begründung eines Sicherstellungsauftrages erkennen lassen, aus welchen Erwägungen die Behörde annimmt, dass der Abgabensanspruch dem Grunde nach entstanden ist, und welche Umstände für die Entscheidung betreffend die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld maßgebend sind.

Von einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung im o.a. Sinn kann im Wesentlichen dann gesprochen werden, wenn aus der wirtschaftlichen Lage der Partei und den besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden muss, dass nur bei raschem Zugriff der Behörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint.

Solche Umstände liegen nach der Judikatur etwa bei drohendem Insolvenzverfahren oder bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung vor.

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 finanzbehördlichen Sicherungsverfahren kann zur Sicherung nur die Pfändung und Verwahrung beweglicher körperlicher Sachen und die Pfändung grundbücherlich nicht sichergestellter Geldforderungen und von Ansprüchen auf Herausgabe und Leistung beweglicher körperlicher Sachen vorgenommen werden. Eine Verwertung von Pfandrechten ist im Sicherungsverfahren grundsätzlich nicht zulässig.

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.

Erwägungen

1. Säumniszuschläge gemäß § 217 BAO:

Die angefochtenen Säumniszuschlagsbescheide betreffend nicht (rechtzeitig) entrichtete Lohnsteuer 2011 bis 2014 und nicht (rechtzeitig) entrichteter Dienstgeberbeitrag 2013 ergingen am 23.10.2017.

Mit Bescheid vom 28.01.2020 wurden diese Säumniszuschläge (517,75 € betreffend Lohnsteuer 2011, 1.182,79 € betreffend Lohnsteuer 2012, 1.461,36 € betreffend Lohnsteuer 2013, 811,15 € betreffend Lohnsteuer 2014 und 100,36 € betreffend Dienstgeberbeitrag 2013) unter Hinweis auf § 235 Abs. 1 BAO gelöscht.

Da die angefochtenen Säumniszuschläge gelöscht wurden, waren mangels Vorliegens von aufrechten Säumniszuschlagsbescheiden die Beschwerden mit Beschluss als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

2. Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO :

Der Bf beantragte im Zusammenhang mit der am 14.11.2017 erhobenen Beschwerde gegen die nach der GPLA ergangenen Bescheide vom 23.10.2017 die Aussetzung der Einhebung der sich daraus ergebenden Abgabennachforderungen.

Die Höhe dieser Abgaben hängt unmittelbar von der Erledigung dieser derzeit noch unerledigten Beschwerde ab.

Die mit den Bescheiden vom 23.10.2017 vorgeschriebenen Lohnabgaben sind, vermindert um die ausgeschüttete Konkursquote, auf dem Abgabenkonto der Bf. als fälliger Rückstand ausgewiesen.

Mit Bescheid vom 21.11.2017 wies das Finanzamt den Aussetzungsantrag mit Hinweis auf § 212a Abs. 2 lit. c BAO als unbegründet ab.

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung vom 10.01.2018 stützte die Abgabenbehörde darüber hinaus darauf, dass nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens Einhebungsschritte nicht in Betracht kämen.

Laut Firmenbuchauszug wurde das über das Vermögen der Bf. am 19.09.2017 eröffnete Konkursverfahren am 19.02.2018 nach Schlussverteilung aufgehoben.

Über das Vermögen von Name, dem Geschäftsführer der Bf., wurde am 12.12.2017 ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet.

Mit Beschluss vom 07.03.2018 wurden die Tagsatzung zur Verhandlung und Beschlussfassung über den Antrag auf Annahme des Zahlungsplanes sowie alle weiteren

Anträge auf unbestimmte Zeit erstreckt, weil die Vermögensverwertung noch nicht abgeschlossen sei.

Das Finanzamt warf Name im Wesentlichen vor, sowohl als Einzelunternehmer in den Jahren 2009 bis 2011 als auch als Geschäftsführer der Bf. in den Jahren 2011 bis 2014 Dienstverhältnisse mit den auf den Baustellen eingesetzten ausländischen, überwiegend slowakischen Arbeitnehmern durch den Ansatz von Fremdleistungsaufwand verschleiert und dadurch Lohnabgaben vermieden zu haben.

Da das Finanzamt auf Grund der Höhe der Abgabenschuld und der dort detailliert dargestellten wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft von einer Gefährdung der Abgabeneinbringung ausging, erließ es am 17.08.2017 einen Sicherstellungsauftrag.

Ein solcher hat zwar eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Abgabeneinbringung zur Voraussetzung, nicht aber vom Abgabenschuldner selbst gesetzte Gefährdungshandlungen (Ritz, BAO⁶, § 232 Tz 6).

Darüber hinaus erstattete das Finanzamt Anzeige an die Staatsanwaltschaft wegen des Verdachts der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG, welche ab Jänner 2011 als Abgabebetrag im Sinne des § 39 Abs. 1 lit. b FinStrG zu qualifizieren sei, und verfasste am 05.03.2018 einen entsprechenden Abschlussbericht.

In Punkt B („zur Last gelegte Taten“) dieses Abschlussberichtes verwies das Finanzamt als Finanzstrafbehörde darauf, dass der Beschuldigte unter Verwendung von Werkverträgen mit Scheinselbstständigen bzw. unter Einschaltung inländischer und ausländischer Scheinfirmen versucht habe, den wahren Sachverhalt zu verschleiern.

Weiters zog die Abgabenbehörde Name als Geschäftsführer zur Haftung für offene Abgabenschulden der Bf. im Ausmaß von 275.166,58 € heran. In diesem Abgabenerückstand waren u.a. die gegenständlichen Lohnabgaben enthalten.

Mit Erkenntnis vom 07.01.2020, RV/5101835/2018, gab das Bundesfinanzgericht der dagegen erhobenen Beschwerde teilweise statt und schränkte die Haftung wegen Anrechnung der Konkursquote von 4,9041 % auf offene Abgabenschulden von 261.672,14 € ein.

In diesem Erkenntnis wurden sowohl die Uneinbringlichkeit der noch offenen Abgaben bei der Gesellschaft als auch die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch Name als Geschäftsführer bestätigt.

Name bestritt das ihm als Einzelunternehmer bzw. als Geschäftsführer der Bf. vorgeworfene, Lohnabgaben in Österreich vermeidende Verhalten. Die diesbezügliche Beschwerde ist, wie o.a., derzeit noch offen.

Festzustellen war, dass durch die Eröffnung des Konkursverfahrens und die bereits im Insolvenzantrag vom 18.09.2017 in Aussicht gestellte Betriebsschließung zwar die Einbringlichkeit der Abgaben gefährdet war, dies jedoch nicht als Gefährdungshandlung zu qualifizieren war.

Dem Finanzamt war zuzustimmen, dass das Name vorgeworfene Verhalten, welches auf die Verschleierung der wahren Vertragsverhältnisse und auf die Vermeidung von Lohnaufwand und die Auslagerung von Personal gerichtet war und zu einer Anklage wegen Abgabenhinterziehung und –betruges führte, als Gefährdungshandlung zu werten war (vgl. das o.a. VwGH-Erkenntnis vom 15.09.1999, 94/13/0063).

Dass Name dieses Verhalten bereits vor Festsetzung der Abgaben, deren Aussetzung er beantragte, gesetzt hatte und über eine diesbezügliche Beschwerde noch nicht entschieden wurde, schadete, wie o.a., nicht.

Dieser nach den Feststellungen der GPLA fingierte Fremdleistungsaufwand führte nicht nur zum Entfall von Lohnabgaben im Inland, sondern auch zu einer Verschiebung von Erträgen an im Ausland befindliche Steuersubjekte, wobei es sich bei der Firma² und der Firma³ überdies um Domizilgesellschaften handelte (vgl. Punkt 2 der ergänzenden Begründung zum Bericht über die GPLA vom 23.10.2017).

Nicht zuletzt war ein Geschäftsführer-Verhalten, das nach § 9 Abs. 1 BAO kausal für die Uneinbringlichkeit von Abgabenschulden bei der vertretenen Kapitalgesellschaft war, grundsätzlich als Gefährdungshandlung im Sinne von § 212a Abs. 2 lit. c BAO zu werten (vgl. UFS 25.09.2009, RV/0063-F/08).

Bei dieser Sachlage war die Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung der mit Bescheiden vom 23.10.2017 festgesetzten Abgaben gemäß § 212a Abs. 2 lit. c BAO nicht zulässig.

Anzumerken war, dass der Ablehnung der Aussetzung der Einhebung keine praktische Bedeutung mehr beizumessen sein wird, weil die Abgaben nach Aufhebung des Konkurses bei der Gesellschaft nicht mehr einbringlich sind und allenfalls im Haftungsverfahren zu einem Bruchteil eingebracht werden können, weil auch über das Vermögen von Name ein Schuldenregulierungsverfahren anhängig ist.

3. Antrag auf Aufhebung des Sicherstellungsauftrages gemäß § 299 BAO:

Noch vor Zurückweisung der gegen den Sicherstellungsauftrag vom 17.08.2017 eingebrachten Beschwerde als verspätet stellte der Bf mit Schreiben vom 03.10.2017 einen Antrag gemäß § 299 BAO auf Aufhebung des Sicherstellungsauftrages. Zur Begründung verwies er auf die in der verspäteten Beschwerde vorgebrachten Einwendungen.

Diese Beschwerde stützte der Bf im Wesentlichen darauf, dass die Sicherstellung jedenfalls nach § 31 Abs. 1 Z 2 IO anfechtbar sei. Da der Bf als Masseverwalter die ex tunc wirkende Anfechtung bereits ausgesprochen habe, habe der Sicherstellungsanspruch rückwirkend zum Zeitpunkt seiner Erlassung aus dem Rechtsbestand auszuscheiden.

In dem diesen Antrag auf Aufhebung des Sicherstellungsauftrages abweisenden Bescheid vom 10.11.2017 verwies das Finanzamt sowohl auf die Entstehung des Abgabensanspruches als auch darauf, dass die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages

gerade bei Insolvenzgefahr geboten sei. Dass unter Umständen Anfechtbarkeit gegeben sei, habe auf die Rechtmäßigkeit des Sicherstellungsauftrages keine Auswirkung.

In der Beschwerde vom 06.12.2017 gegen diesen Abweisungsbescheid wandte der Bf im Wesentlichen ein, dass der Abgabensanspruch noch nicht entstanden sei. Zur Begründung dieser Ansicht wiederholte er den Inhalt der Beschwerde gegen die (Lohnsteuer)Haftungsbescheide und gegen die Festsetzungsbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag. Auf Grund der in dieser Beschwerde vom 14.11.2017 angeführten Gründe sei der Abgabensanspruch noch nicht entstanden. Im Sicherstellungsauftrag sei nicht begründet, dass eine tatsächliche Insolvenzgefahr dergestalt bestanden habe, dass die Bf. auf Grund ihrer Zahlungsunfähigkeit tatsächlich konkursreif gewesen sei. Immerhin seien aus den in der Folge vorgenommenen Pfändungen beträchtliche Beträge zu erwarten gewesen. Die endgültige Konkursreife sei erst auf Grund des Sicherstellungsauftrages entstanden.

In der Beschwerdevorentscheidung vom 10.01.2018 verwies das Finanzamt auf den umfangreich begründeten Sicherstellungsauftrag vom 17.08.2017 sowie den den Antrag gemäß § 299 BAO abweisenden Bescheid vom 10.11.2017.

Dem Finanzamt war dahingehend zuzustimmen, dass auf Grund der Feststellungen der GPLA, welche auch im Sicherstellungsauftrag vom 17.08.2017 detailliert und schlüssig dargestellt wurden, gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabensanspruches und die voraussichtliche Höhe der Abgabenschulden nachvollziehbar bescheinigt wurden.

Die Überprüfung der Frage, ob die ermittelten Lohnabgaben im Detail richtig waren, war nicht Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens, sondern wird Gegenstand des Beschwerdeverfahrens gegen die Abgabenfestsetzungen sein, weil nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 10.07.1996, 92/15/0115) nicht in einem Sicherstellungsverfahren zu entscheiden ist, ob der Abgabensanspruch tatsächlich entstanden ist.

Die Argumente des Bf gegen den Abgabensanspruch werden daher im Beschwerdeverfahren gegen die Lohnsteuerhaftungsbescheide und die Festsetzungsbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu berücksichtigen sein.

Da der Sicherstellungsauftrag ohne Rücksicht auf später eingetretene Tatsachen allein darauf zu prüfen war, ob im Zeitpunkt seiner Erlassung die dafür erforderlichen sachlichen Voraussetzungen gegeben waren, war auf die zwischenzeitig erlassenen, noch nicht rechtskräftig gewordenen Abgabenbescheide nicht weiter Bedacht zu nehmen (vgl. BFG 30.05.2017, RV/7101147/2016).

Ebenso war für die Annahme der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben ein *drohendes* Insolvenzverfahren ausreichend. Die Frage, ob die Bf. zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages bereits überschuldet, aber noch nicht zahlungsunfähig und damit noch nicht konkursreif war, konnte auf sich beruhen, weil für die Erlassung des Sicherstellungsauftrages entscheidend

war, dass die Gesellschaft über kein ausreichendes Einkommen und Vermögen zur Abdeckung der drohenden Abgabenschuld verfügte.

Im Übrigen hat, worauf bereits das Finanzamt zutreffend verwies, eine allfällige Anfechtbarkeit auf die Rechtmäßigkeit des Sicherstellungsauftrages keinen Einfluss.

Weder die im Antrag auf Aufhebung des Sicherstellungsauftrages eingewendete Anfechtbarkeit, noch die in der Beschwerde gegen den den Aufhebungsantrag abweisenden Bescheid vorgebrachten Gründe zur Nichtentstehung des Abgabenspruches und zum Nichtvorliegen der tatsächlichen Konkursreife waren geeignet, eine Unrichtigkeit des Spruches des Sicherstellungsauftrages aufzuzeigen.

Aus den angeführten Gründen lag die für eine Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO erforderliche Gewissheit der Rechtswidrigkeit des Sicherstellungsauftrages nicht vor. Vielmehr ergaben sich keine Anhaltspunkte für eine Rechtswidrigkeit dieses Bescheides.

Die Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Sicherstellungsauftrages erfolgte daher zu Recht.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis bzw. einen Beschluss 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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen (oben zitierten) VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Linz, am 31. März 2020

