

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Helmut Hummel in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 23. Mai 2017 gegen den Bescheid - Sicherstellungsauftrag des ehemaligen Finanzamtes Wien 1/23 vom 19. April 2017, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Abgabenart	Zeitraum	Voraussichtliche Höhe in Euro
Umsatzsteuer	August 2014	20.992,00
Umsatzsteuer	November 2014	2.000,00
Umsatzsteuer	März 2015	2.000,00
Umsatzsteuer	Oktober 2015	2.000,00
Umsatzsteuer	Dezember 2015	2.000,00
Umsatzsteuer	April 2016	2.000,00
	SUMME:	30.992,00

Der Betrag, mit dem durch Hinterlegung Maßnahmen zur Vollziehung dieses Sicherstellungsauftrages unterbleiben können, wird mit 30.992,00 Euro festgesetzt.

Im Übrigen wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 19. April 2017 ordnete das ehemalige Finanzamt Wien 1/23 die Sicherstellung folgender Abgabenansprüche in das Vermögen der nunmehrigen Beschwerdeführerin an:

Abgabenart	Zeitraum	Voraussichtliche Höhe in Euro
Umsatzsteuer	August 2014	20.992,00
Umsatzsteuer	November 2014	2.000,00
Umsatzsteuer	März 2015	2.000,00
Umsatzsteuer	Oktober 2015	4.000,00
Umsatzsteuer	Dezember 2015	4.000,00
Umsatzsteuer	April 2016	2.000,00
	SUMME:	34.992,00

Eine Hinterlegung des Betrages in Höhe von Euro 34,992,00 bei der oben bezeichneten Abgabenbehörde bewirke, dass Maßnahmen zur Vollziehung dieses Sicherstellungsauftrages unterblieben und diesbezüglich bereits vollzogene Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben würden.

Zur Begründung wurde ausgeführt:

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

Die Abgabepflichtige habe EDV-Dienstleistungen erbracht.

Art und Umfang der gewerblichen Tätigkeit sowie die Ausgestaltung des Auftragsverhältnisses zu Herrn ***F.*** seien detailliert anhand der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO bzw. über die Nachschau gemäß § 144 BAO vom 12.3.2015 anlässlich der kürzlich abgeschlossenen Außenprüfung ersichtlich.

Im Wesentlichen habe Herr ***F.*** als Einzelunternehmer Leistungen aus dem Bereich der elektronischen Datenverarbeitung an die Abgabepflichtige fakturiert. Zahlungen seitens der Abgabepflichtigen seien in betragsmäßig vernachlässigbarer Höhe erfolgt. Im Wirtschaftsjahr 2015 hätten die Verbindlichkeiten gegenüber Herrn ***F.*** ca. 900.000,- betragen, von welchen lediglich 14.333,33 beglichen worden seien.

Es bestehe ein Naheverhältnis zwischen Herrn ***F.*** und der handelsrechtlichen Geschäftsführerin der Abgabepflichtigen, Frau ***D.***. Schriftliche Verträge seien nicht vorgelegt worden.

Die Fälligkeit der Entgelte, welche Herrn ***F.*** zustünden, sei von der Realisierung der begonnenen Projekte abhängig, somit aufschiebend bedingt. Stundungsvereinbarungen lägen nicht vor. Einbringungsmaßnahmen seien nicht gesetzt worden.

Vorsteuerbeträge aus den entsprechenden Eingangsrechnungen seien wegen bisherigen Nichteintretens der aufschiebenden Bedingung unzulässiger Weise in Abzug gebracht worden.

Zudem seien die erbrachten Leistungen nicht ausreichend konkretisiert, indem auch keine ergänzenden Ausführungen diesbezüglich (Werkverträge oder ähnliches) vorlägen.

An Vorsteuerbeträgen würden daher zurückgefordert:

[...]

Zur Gefährdung der Einbringung der Abgaben:

Die Projektrealisierung (Betrieb eines Datencenters, etc.) sei seit Kündigung der Dienstnehmer mit Ende des Jahres 2015 durchwegs als unrealistisch einzustufen, da die Abgabepflichtige seitdem nicht über die erforderliche Personalstruktur verfüge, um ihre geplanten geschäftlichen Tätigkeiten zu entfalten.

Die Abgabepflichtige verfüge - indem etwa geeignete Komponenten eines Backup Systems fehlen - zudem nicht über die erforderliche Hardware, um sich laufende Einnahmen zu verschaffen.

Die Abgabepflichtige sei folglich gegenwärtig zahlungsunfähig.

Binnen angemessener Frist könne die Tilgung der Verbindlichkeiten von 2.205.966,83 (lt. Saldenliste vom 31.7.2016) nicht in Aussicht genommen werden. Aus insolvenzrechtlicher Sicht seien die Verbindlichkeiten als jederzeit fällig zu betrachten, da Stundungsvereinbarungen, Rangrücktrittserklärungen und dergleichen nicht vorlägen.

Die Abgabepflichtige könne daher auch ihre voraussichtlichen Abgabenschulden nicht tilgen bzw. sich die erforderlichen Mittel binnen angemessener Frist (Richtwert: 3 Monate) voraussichtlich auch nicht beschaffen.

Die Abgabepflichtige sei zudem überschuldet, da die Höhe des Fremdkapitals die Höhe der Summe aus Anlagevermögen, Umlaufvermögen und Eigenkapital übersteige (Werte aus dem bislang nur für das Jahr 2013 vorliegenden Jahresabschluss)

AV	1,915.982,08		
UV	134.509,08		
EK	-123.055,53	FK	2,165.984,59
	1,927.435,63		2,165.984,59

Es sei bislang keine Fortbestehensprognose eingebracht worden. Es sei jedoch davon auszugehen, dass sich die Abgabepflichtige in absehbarer Zeit keine Einnahmen, durch welche die Zahlungsfähigkeit wiederherzustellen sei, verschaffen könne.

Die Fortbestehensprognose sei daher als negativ zu bewerten, so dass aus insolvenzrechtlicher Sicht neben Zahlungsunfähigkeit auch Überschuldung vorliege.

Die Einbringung der voraussichtlichen Abgabenschuld sei als gefährdet zu erachten, da die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens drohe.

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).

In der dagegen mit Schriftsatz vom 23. Mai 2017 eingebrachten Bescheidbeschwerde führte die Bf. zur Begründung aus, dass die unter § 232 (2) lit b angeordnete Begründung, aus der sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergebe, nicht ordnungsgemäß erhoben worden sei. Es seien nicht sämtliche wirtschaftlichen Verhältnisse geprüft und gewürdigt worden.

Als Begründung des Finanzamtes zum Bescheid - Sicherstellungsauftrag vom 19.04.2017, eingegangen am 25.04.2017 werde auf eine abgeschlossene Außenprüfung vom 12.03.2015 verwiesen.

Mit Vorlageantrag vom 20.06.2015 habe die Bf. die Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht über die Beschwerde vom 16.04.2015 entschieden durch Beschwerdeverentscheidung vom 08.06.2015 beantragt.

Die Prüfung der Buchhaltungsunterlagen durch das Finanzamt sei bis dato noch nicht abgeschlossen und bis dato keine Fragenliste übermittelt worden.

Es seien willkürlich Annahmen betreffend Projektrealisierung, Backup Systems und EDV Komponenten getroffen worden, ohne Überprüfung des tatsächlichen Sachverhalts. Die Bf. habe keine derzeit fällige Abgabenschuld. Im Gegenteil. Guthaben aus den Jahren 2014 - 2017 seien nicht ausbezahlt worden, obwohl keine Abgabenschuld bestanden habe.

Um die gesetzte Frist von einem Monat zur Beschwerdeeinbringung einhalten zu können, sei es nicht möglich auf jede einzelne willkürlich und ungeprüfte Behauptung einzugehen.

Diesbezüglich arbeite die Geschäftsführerin an einer zusätzlichen Eingabe. Sie weise erneut auf ihre Begründung zur ersatzlosen Aufhebung des Bescheides - Sicherstellungsauftrag hin.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 19. September 2023 wies das nunmehr zuständige Finanzamt Österreich die Beschwerde als unbegründet ab.

Ziel des Sicherungsverfahrens sei es, dem Abgabengläubiger bereits zu einem Zeitpunkt, in dem sein Anspruch zwar dem Grunde nach feststehe, er aber noch nicht realisierbar sei, wegen Drohung der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung ein Pfandrecht zu verschaffen.

Eine Sicherstellung sei kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO, 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. 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 dass es genüge, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach (nämlich gemäß § 4 BAO) 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. Von einer solchen Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung könne im Wesentlichen dann gesprochen werden, wenn aus der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen und den besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden müsse, dass nur bei raschem Zugriff der Behörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheine (Hinweis E 27. August 1998, 98/13/0062).

Es werde eingewendet, dass die „angeordnete Begründung, aus der sich die Gefährdung oder Erschwerung der Abgabe ergebe, nicht ordnungsgemäß erhoben" worden sei.

Gegenargumente gegen die sehr wohl ausführliche Begründung der Vermögenslosigkeit und Zahlungsunfähigkeit des Unternehmens im Sicherstellungsauftrag - diese ziehen sich über eine ganze Seite – würden gar nicht vorgebracht. Es würden auch keine Ausführungen oder gar Belege vorgebracht, die Vermögen und Einkünfte des Unternehmens zur Sicherung der Steuerforderungen darstellen würden.

Darüber hinaus habe gerade die Konkurseröffnung knapp zwei Monate nach Ausfertigung des Sicherstellungsauftrages die Ausführungen des Finanzamtes und damit die Gefährdung der Einbringlichkeit nachdrücklich bestätigt.

Dagegen wurde mit Schriftsatz vom 15. Oktober 2023 ein Vorlageantrag eingebracht.

Zur Begründung wurde ausgeführt:

„Gegen den Sicherstellungsauftrag vom 19.04.2017 hat bereits der damalige Masseverwalter ***MV*** Beschwerde eingebracht und geklärt, dass

1. Die ***Bf1*** zum Zeitpunkt der Sicherstellung die Räumlichkeiten, welche vom Finanzamt geöffnet wurden, nicht gemietet hat und somit die Begehung rechtswidrig ist/war und
2. dass es Recht und Pflicht des Masseverwalters ist, die Masse der ***Bf1*** bewerten zu lassen und zu verwalten.

Weiters war dem Finanzamt bekannt, dass

1. nicht alle Fahrnisse, die vom Finanzamt sichergestellt wurden, der ***Bf1*** gehören,
2. die Vermögenswerte durch anfechtungsfeste gerichtliche Pfandrechte belastet sind/waren.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Rechtsgrundlagen und Judikatur

Gemäß § 232 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabepflichtigen

einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabepflichtige kann durch Erlag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, daß Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

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

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

Ein Sicherstellungsauftrag ist kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende "Sofortmaßnahme", die dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zur Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, somit nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern dass es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach (gemäß § 4 BAO) mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (VwGH 24.01.1996, 95/13/0147).

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

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

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

Da die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages die Verwirklichung jenes Tatbestandes voraussetzt, an den die Abgabepflicht geknüpft ist, muss - im Hinblick auf die auch für Sicherstellungsaufträge geltende Begründungspflicht im Sinne des § 93 Abs. 3 lit. a BAO - die Verwirklichung dieses Tatbestandes in der Begründung des Sicherstellungsauftrages oder in der diesen bestätigenden Entscheidung dargetan werden. Die Begründung muss in diesem Zusammenhang jedenfalls erkennen lassen, welcher konkrete Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde und welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung dafür maßgebend waren (vgl. VwGH 8.10.2020, Ra 2020/13/0044, mwN). Für die Feststellung des Sachverhaltes genügt die auf konkrete Umstände gestützte Vermutung, ohne dass bereits der Nachweis erbracht werden muss (vgl. VwGH 16.12.2014, Ro 2014/16/0070).

Entstehung des Abgabenanspruchs:

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

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

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

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

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

Gefährdung/Erschwerung der Einbringung:

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

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, liegt eine Gefährdung oder Erschwerung iSd § 232 Abs. 1 BAO vor, wenn aus der wirtschaftlichen Lage des Abgabepflichtigen und den besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint. Für eine Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung sprechen etwa drohende Insolvenzverfahren, Exekutionsführung von dritter Seite, Auswanderungsabsicht, Vermögensverschiebungen ins Ausland oder an Verwandte (vgl. VwGH vom 19. Dezember 2013, 2012/15/0036).

Ermessen:

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages liegt im Ermessen der Behörde.

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

Begründung:

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

Dabei ist zu berücksichtigen, dass ein Sicherstellungsauftrag kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO ist, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme. Es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grund nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Tatbestandes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind. Ob der Abgabeananspruch tatsächlich entstanden ist, ist nicht im Sicherstellungsverfahren, sondern im Festsetzungsverfahren zu entscheiden (VwGH 10.7.1996, 92/15/0115; VwGH 30.10.2001, 96/14/0170); die Klärung dieser Frage bleibt daher dem Beschwerdeverfahren gegen die in weiterer Folge erlassenen Abgabenbescheide vorbehalten.

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

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

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

Verwaltungsgeschehen:

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

Prüfungsberichte

3.1. Prüfungsbericht zur abgabenbehördlichen Prüfung vom 22.1.2018:

Zur Frage der Entstehung von Abgabenansprüchen als Kriterium für eine Sicherstellung kann auch der mittlerweile vorliegende Betriebsprüfungsbericht vom 22.1.2018 herangezogen werden, denn gemäß § 280 BAO ist bei der Entscheidung über die Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen einen Sicherstellungsauftrag auf im Berufungs- (Beschwerde-)verfahren der Behörde zur Kenntnis gelangte neue Tatsachen und Beweise - soweit diese im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages objektiv gegeben waren - Bedacht zu nehmen (vgl. das Erkenntnis vom 20. Februar 1997, 95/15/0057, m.w.N.).

Die Prüfung der Gesellschaft fand gleichzeitig mit folgenden verbundenen Fällen statt:

- ***ABC***

- ***F.***

- ***DEF***

Der Grund sei die enge wirtschaftliche Verflechtung der Firmen untereinander, die Personenidentität der Geschäftsführerin aller 3 Gesellschaften und das Naheverhältnis zwischen der Geschäftsführerin und ***F.***.

In Tz 2 "Gesellschafter und Geschäftsführung" wurde ausgeführt:

"Gründer der Gesellschaften und alleiniger Gesellschafter war bis Jänner 2016 Hr. DI Dr. ***A.B.***. Anschließend wurde die Gesellschaft am 23.12.2016 von Hr. ***F.*** übernommen, der diese am 18.1.2017 an Fr. ***J.K.*** veräußerte. ... Geschäftsführerin war und ist Fr. ***C.D.***. Lediglich vom 19.10.2015 ... bis 23.12.2015 war Hr. ***L.M.*** Geschäftsführer der Gesellschaft.

Frau ***D.*** war, bis auf eben diese Zeit 2015 (Oktober - Dezember) in den Prüfungsjahren außerdem Geschäftsführerin der ***ABC*** und der ***DEF*** ..."

In Tz 3 "Naheverhältnis" wird ausgeführt:

"Hr. ***F.*** hat ein persönliches Naheverhältnis zu Frau ***D.***, der handelsrechtlichen Geschäftsführerin aller drei Gesellschaften. ... Die Lebensgefährten ***C.D.*** und ***F.*** haben zwei gemeinsame Kinder ... und wohnen ... in Adresse."

In Tz 4 "Auszug aus der Unternehmensgeschichte", welche aus einem Schreiben der Staatsanwaltschaft an die Finanzstrafbehörde bzw. aus dem BFG-Erkenntnis RV/7103864/2015 entnommen war, wird die Geschichte der verbundenen Unternehmen seit 2000 wiedergegeben. Damals hätte ***F.*** die Idee zur Errichtung eines zentralen Datacenters in den ***X*** im ***Y.*** in Wien gehabt, welche von der Behörde verwaltet würden.

Im Jahr 2001 sei die ***ABC*** gegründet worden. Das Vorhaben sei bis heute nicht vorangekommen.

Im Jahr 2009 sei mit ***B.*** ein investitionsbereiter Interessent für das Vorhaben gefunden worden. Im Dezember 2009 seien drei weitere GmbHs mit ***B.*** als Alleingesellschafter und ***D.*** als alleinvertretungsbefugte Geschäftsführerin errichtet worden, nämlich die ***ABC*** Beteiligungs GmbH als Holdinggesellschaft, die ***DEF***, welche pauschale Managementleistungen an die anderen Gesellschaften verrechnete und die Bf.. Letztere sollte das technische Equipment zur Verfügung stellen und IT- und Büro-Dienstleistungen an die ***ABC*** erbringen. Alle Gesellschaften hätten ihre Räumlichkeiten an derselben Adresse in ***3***. An diesem Standort sei ***F.*** ein Büroraum unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden.

In Tz 5 "Finanzierungs idee", welche einem Polizeiprotokoll entnommen war, wurden i.w. Sachverhalte dargelegt, welche die ***ABC*** betreffen.

In Tz 6 "Unternehmensgegenstand" wird i.w. ausgeführt, laut Homepage der Bf. sei der Unternehmensgegenstand Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik. Aus den AGB gehe hervor, dass die Bf. ein Rechenzentrum besitze, in dem Server über eine komplexe Systemarchitektur an das Internet angebunden seien. Die BP habe dieses "Rechenzentrum" am Firmensitz besichtigt. Es sei nur ein Lager mit diversestem technischem Equipment, jedoch kein funktionierendes Rechenzentrum vorgefunden worden.

In Tz 8 "Eingangsrechnungen von Hr. ***F.***" wird dargelegt, dass ***F.*** an die Bf. diverse Rechnungen für idR pauschal beschriebene Dienstleistungen iHv über 1 Mio brutto in den Prüfungsjahren 2013 - 2017 legte. Diese Rechnungen seien nur zu einem kleinen Bruchteil in Kleinbeträgen bezahlt worden. Die Bf. habe die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuerabzug in Anspruch genommen, habe aber nur geringe Zahlungen iHv ca 63.000,00 im Prüfungszeitraum an den Rechnungsaussteller geleistet.

Obwohl auf den Rechnungen eine Zahlungsfälligkeit von "14 Tagen netto Kasse" vermerkt sei, seien seitens des Rechnungslegers weder Mahnungen noch irgendwelche Einbringungsversuche zur Bezahlung dieser Rechnungen erfolgt. Sogar der Eintritt der Verjährung sei ohne irgendwelche Handlungen oder Regelungen hingenommen worden.

Von ***F.*** sei auf Grund der ausgestellten Rechnungen keine Umsatzsteuer abgeführt worden, mit der Begründung, dass er nach vereinnahmten Entgelten versteuere.

Wiedergegeben werden in der Folge Ausführungen der steuerlichen Vertretung der Bf. bei der vorangegangenen AP, wonach es keine schriftlichen Verträge gäbe und ***F.*** einverstanden gewesen sei, dass die vollständige Bezahlung der Rechnungen erst bei Realisierung des Projekts erfolge. Ein Grund für die ausgestellten Rechnungen sei, dass es

aktuelle Investorengespräche gebe, die es notwendig machen würden, die Aufwendungen der Bf. für ihr Projekt auf einem aktuellen Stand zu halten.

Die AP weist darauf hin, dass es sich bei der Überweisung der Kleinbeträge um runde Beträge - meist zwischen EUR 500 und EUR 1000 - handle, ohne irgendeinen Bezug zur Begleichung einer bestimmten, konkret bezeichneten Rechnung. Auch die Verbuchung dieser Zahlungen sei ohne Bezugnahme auf eine konkrete Rechnung erfolgt.

Die AP stellt weiters fest, dass nicht einmal eine aufrechte Baugenehmigung zur Herstellung eines Rechenzentrums geschweige denn eine Betriebsanlagengenehmigung dafür vorliege. Die erteilte Baugenehmigung für Abbruch- und Sanierungsarbeiten der ***X*** sei mit Ende 2016 ohne nennenswerte Ausführungshandlungen abgelaufen. Eine Grundbenutzungsbewilligung beim Donaukanal sei 2015 abgelaufen.

Weiters wird eine Aussage des ***B.*** im Rahmen der der vorherigen AP wiedergegeben (siehe oben).

Im Zuge der AP seien dann zu den von ***F.*** ausgestellten Rechnungen detaillierte Leistungsbeschreibungen abverlangt worden. Die Geschäftsführerin habe zwar ausführlich geantwortet (die Antwort wird in Tz 7 wörtlich wiedergegeben), eine den gesetzlichen Anforderungen entsprechende quantifizierbare und nachvollziehbare Aufschreibung der verrichteten Tätigkeiten jeder einzelnen ausgestellten Rechnung sei jedoch nicht erfolgt. Die Anforderung an ***F.*** nach einer detaillierten Stundenaufstellung mit genauer Tätigkeitsdefinition sei laut Aussage "so gut wie unmöglich ...". Eine hinreichende Leistungsbeschreibung und Dokumentation zur Feststellung und zum Nachweis der tatsächlich von ***F.*** erbrachten Tätigkeiten sei von der Bf. aber nicht bzw. nur mangelhaft erbracht worden.

Über eine Vereinbarung einer werkvertraglichen Leistung zwischen ***F.*** und der Bf. gebe es keinen schriftlichen Vertrag. Es seien keine Beweismittel zum Nachweis des Inhaltes einer solchen Leistungsvereinbarung vorgelegt worden. Es sei auch kein Stundensatz für einzelne Leistungen vereinbart worden. Es habe auch keine Vereinbarung von Pauschalentgelten für bestimmte Leistungen gegeben, die ***F.*** an die Bf. verrechnete.

Es könne angenommen werden, dass ***F.*** in der Art eines bevollmächtigten Projektleiters zur "Errichtung eines Datacenters im ***X-Y*** " für die Bf. langjährig tätig geworden sei. Daher erachte es die AP als glaubhaft, dass für diese selbständige Tätigkeit mit ***F.*** ein "Erfolgshonorar" für die Realisierung des Projekts vereinbart worden sei. Die Höhe des Erfolgshonorars sei nicht offengelegt worden.

In Tz 9 "Ergebnis" wird ausgeführt, dass die Vorsteuer aus den Rechnungen ***F.*** an die Bf. daher zurückverlangt werde.

In Tz 11 "Rechtliche Würdigung" wird i.w. zu

"1. Vorliegen ordnungsgemäßer Rechnungen gemäß § 11 Abs 1 Z 3 UStG 1994" ausgeführt, dass die in den einzelnen Rechnungen des ***F.*** angeführten Leistungen weder glaubhaft noch auf Grund der fehlenden Zeitangaben nachprüfbar seien. Es seien nur allgemeine Leistungsbeschreibungen und ein Auszug aus dem Terminkalender vorgelegt worden. Es seien keine Unterlagen zu jeder einzelnen Rechnung vorgelegt worden, die die Art und den Umfang der Leistungen jeder einzelnen Rechnung für sich beschreiben.

Bereits in dem Verfahren ***ABC*** (RV/7103864/2015) vor dem BFG sei das Gericht zur Erkenntnis gelangt, dass eine zu den verrechneten Honoraren adäquate Leistung den Rechnungen nicht zu Grunde läge; dies mit dem Hinweis, dass es sich bei den Rechnungen des ***F.*** an die Bf. um die gleiche Vorgangsweise handle.

Die Aussage von ***B.*** in eben diesem Verfahren, dass es sich bei den Rechnungen des ***F.*** um "Erfolgshonorare" handle, die dann von den Gesellschaften zu bezahlen seien, wenn der vereinbarte Erfolg, nämlich der Einstieg eines das Projekt finanzierenden Investors eintrete, scheine daher der wahren Sachlage schon näher zu kommen. "Das ist eine typische vorgezogene Erfolgsprämie, die ***F.*** im Zeitpunkt des Erfolges zustünde."

Diese Projektrealisierung sei weiter entfernt als je zuvor.

Zusammenfassend sei allen Rechnungen des ***F.*** an die Bf. gemeinsam, dass sie keine hinreichend präzisen Angaben über die Art der erbrachten Leistung und überhaupt keine Angaben über den Umfang der erbrachten Leistung enthielten. Es sei von der Bf. auch nicht auf andere Weise der Nachweis über die von ***F.*** konkret erbrachten Dienstleistungen und ihren Umfang, insbesondere durch die verkehrsübliche Angabe der geleisteten Arbeitszeit, erbracht worden.

Durch diesen schwerwiegenden Verstoß gegen die formellen Anforderungen an die Rechnungslegung und Nachweisführung des Stpfl fehlten somit auch die materiellen Voraussetzungen für das Vorsteuerabzugsrecht der Bf.. Es sei der AP auf Grund dieser Rechnungsmängel nicht möglich festzustellen, ob überhaupt eine Leistung oder welche Dienstleistung ***F.*** für die verrechneten Entgelte tatsächlich an die Bf. erbracht habe.

Zu "2. Vorliegen einer umsatzsteuerbaren Leistung" wird ausgeführt, es sei als eindeutig erwiesen anzusehen, dass mit ***F.*** keine Vereinbarung über die Erbringung einzelner Leistungen vereinbart worden sei. Ebenso sei daher für diese abgerechneten Leistungen kein Pauschalentgelt vereinbart und nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt auch kein Entgelt dafür bezahlt worden.

Wirtschaftlich betrachtet seien mit den unregelmäßigen Banküberweisungen an ***F.*** in vergleichsweise geringer Höhe in Wirklichkeit gar keine Teilzahlungen auf ein vereinbartes Pauschalentgelt für bestimmte Einzelleistungen, sondern lediglich die bezweckte Aufteilung des durch diese Vorgangsweise lukrierten Vorsteuerguthabens erfolgt. Entsprechend diesem Zweck habe man seitens der Bf. überhaupt nicht daran gedacht, bei den Geldüberweisungen an ***F.*** auf den Bankbelegen und bei der Verbuchung einen Bezug zur Bezahlung einer bestimmten Honorarnote herzustellen. Die Überweisungen hätten keine Zweckwidmung zur Tilgung einer bestimmten Rechnung enthalten.

In Wahrheit sei mit dem Eintritt von ***B.*** und seiner faktischen Machthaberstellung im Jahr 2009 mit ***F.*** vereinbart worden, dass ***F.*** als selbständiger Projektmanager und Generalbevollmächtigter das Projekt "Datacenter im ***X-Y***" verwirkliche und dafür ein (angemessen hohes) Erfolgshonorar erhalte. Hingegen sei nicht vereinbart worden, dass ***F.*** für einzelne Tätigkeiten, die er als Projektbeauftragter erbrachte, ein Entgelt erhalte. Deshalb sei weder ein Stundenhonorar noch ein Pauschalhonorar für bestimmte Einzelleistungen mit ***F.*** vereinbart worden.

Während ***F.*** das Honorarrisiko für den Erfolg seines selbständigen Projektmanagements trage, habe ***B.*** das hohe Verlustrisiko vom eingesetzten Kapital auf sich genommen.

Der mögliche Einwand, der Anspruch auf das Pauschalentgelt für die abgerechneten Einzelleistungen sei bereits verwirklicht und die Parteien hätten lediglich eine jahrelange Stundung der Zahlung vereinbart, stehe im Widerspruch zu den Fakten, dass kein Nachweis über eine erfolgte Absprache zur Stundung dieser Zahlungen erbracht worden sei. Die Stundung einer Zahlung habe zudem auch eine klar definierte Frist zu enthalten. Es sei jedoch immer darauf hingewiesen worden, dass die Zahlung erst bei Realisierung des Projekts erfolge, weil die Gesellschaft vorher gar keine Mittel habe, um die Honorare des ***F.*** bezahlen zu können. Damit handle es sich aber um keine Befristung, sondern um eine Abhängigkeit des Honorars von einem ungewissen Ereignis und daher um eine aufschiebende Bedingung des Honoraranspruchs. Erst mit Projektrealisierung habe ***F.*** den geschuldeten Leistungserfolg erbracht und einen Anspruch auf das vereinbarte Erfolgshonorar erworben. Das zugesagte Erfolgshonorar stehe somit unter der aufschiebenden Bedingung der Projektrealisation.

Da eine Realisierung des Projekts weder eingetreten noch absehbar sei, habe ***F.*** die mit ihm tatsächlich vereinbarte Werkleistung bisher nicht erbracht und somit noch gar keinen Anspruch auf das vereinbarte Erfolgshonorar.

Die von ***F.*** ausgestellten Rechnungen hätten daher überhaupt keine umsatzsteuerbare Leistung zum Gegenstand gehabt. Es sei von ihm weder die vereinbarte Leistung erbracht (Realisierung des Projekts) noch sei für diese Leistung ein Entgelt an ***F.*** bezahlt worden.

Es handle sich lediglich um die Aufteilung aus dem rechtswidrig vorgenommenen Vorsteuerabzug.

Derartige Rechnungen würden nie zum Vorsteuerabzug berechtigen, selbst wenn die ausgewiesene Umsatzsteuer bezahlt werde.

Die Vorsteuer werde daher nicht anerkannt.

Vorsteuerberichtigung:

2015 -32.992,00

Berichtigung im Nachschauzeitraum:

Datum	Re.Nr.	Betrag
31.10.2015	R 201510001	2.000,00
30.12.2015	R 201512001	2.000,00
29.4.2016	R.201604002	2.000,00

Beilage zur Niederschrift

Eingangsrechnungen von ***F.*** (Auszug)

[...]

Das BFG geht daher von folgendem Sachverhalt aus:

Die Bf. versteuert nach vereinbarten Entgelten. Sie hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr (WI 2015: 1.08.2014 - 31.07.2015, WI 2016 1.8.2015-31.7.2016).

Betriebsgegenstand der Bf. ist die Erbringung von EDV-Dienstleistungen.

F. legte an die Bf. diverse Rechnungen für idR pauschal beschriebene Dienstleistungen iHv über 1 Mio brutto in den Prüfungsjahren 2013 - 2017 legte. Diese Rechnungen sind nur zu einem kleinen Bruchteil in Kleinbeträgen bezahlt worden. Die Bf. hat die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuerabzug in Anspruch genommen, hat aber nur geringe Zahlungen iHv ca 63.000,00 im Prüfungszeitraum an den Rechnungsaussteller geleistet.

Obwohl auf den Rechnungen eine Zahlungsfälligkeit von "14 Tagen netto Kasse" vermerkt ist, sind seitens des Rechnungslegers weder Mahnungen noch irgendwelche Einbringungsversuche

zur Bezahlung dieser Rechnungen erfolgt. Sogar der Eintritt der Verjährung ist ohne irgendwelche Handlungen oder Regelungen hingenommen worden.

Die Begleichung der offenen Beträge wurde seitens der Bf. für den Abschluss des Projekts in Aussicht gestellt.

F. hat ein persönliches Naheverhältnis zu Frau ***D.***, der handelsrechtlichen Geschäftsführerin der Bf. Die Lebensgefährten ***C.D.*** und ***F.*** haben zwei gemeinsame Kinder.

Von ***F.*** ist auf Grund der ausgestellten Rechnungen keine Umsatzsteuer abgeführt worden, mit der Begründung, dass er nach vereinnahmten Entgelten versteuert.

Schriftliche Verträge wurden nicht vorgelegt.

Weiters sind die erbrachten Leistungen nicht ausreichend konkretisiert.

Für die das Wirtschaftsjahr 2015 betreffenden im Sicherstellungsauftrag angeführten Rechnungen, welche allesamt auch im Prüfungsbericht vom 22.1.2018 aufscheinen (siehe Tabelle oben), erfolgte die Berichtigung der Vorsteuern im Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 7.2.2018.

Die Umsatzsteuervorauszahlungen für Oktober 2015, Dezember 2015 und April 2016 wurden mit Bescheiden vom 8. Februar 2018 in Höhe von je € 2.000,00 festgesetzt. Diesen liegen die im Sicherstellungsauftrag angeführten und auch aktenkundigen Rechnungen vom 31.10.2015, 30.12.2015 und 29.4.2016 über je € 12.000,00 incl. Umsatzsteuer iHv. € 2.000,00 zu Grunde.

Erwägungen:

Mit Bescheiden vom 7. und 8. Februar 2018 erfolgte die Festsetzung der dem Sicherstellungsauftrag zu Grunde liegenden Abgaben. Dieser Umstand stellt eben ein weiteres gewichtiges Indiz dafür dar, dass die Abgabenansprüche dem Grunde nach entstanden sind.

Da im BP Bericht vom 22.1.2018 bzw. den Bescheiden vom 8. Februar 2018 keine Rechnung „Managementum“ vom 30.10.2015 im Betrag von netto € 10.000,00 als Nachforderung aufscheint und die Rechnung 30.12.2015 anstatt € 20.000,00 (vgl. Sicherstellungsauftrag) € 10.000,00 netto ausweist, war der Beschwerde insoweit stattzugeben.

Die Bf. bringt in ihrer Beschwerde vor, dass zur Beschwerde vom 16. April 2005 am 8. Juni 2005 eine Beschwerdevorentscheidung ergangen und dagegen am 20. Juni 2005 ein Vorlageantrag eingebracht worden sei.

Dieses Rechtsmittel betraf die Umsatzsteuer 2012 und 2014, wobei Sachverhaltsidentität zum gegenständlichen Fall vorliegt, da der Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der

Außenprüfung vom 22.1.2018 die Umsatzsteuer 2013-2015 sowie die Nachschau für den Zeitraum 1/2016 bis 12/2016 betraf.

Die genannte Beschwerde vom 16. April 2005 gegen die Bescheide des ehemaligen Finanzamtes Wien 1/23 betreffend Umsatzsteuer 2012 und 2014 wurde mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 12. Oktober 2023, GZ.RV/7102642/2016 als unbegründet abgewiesen.

Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt:

„Umsatzsteuer für das Jahr 2012 (Sachbescheid) und Umsatzsteuer für das Jahr 2014 (Sachbescheid):

Allgemeines:

Der Unternehmer kann gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG 1994) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Der Vorsteuerabzug ist grundsätzlich frühestens dann möglich, wenn alle geforderten Voraussetzungen vorliegen. Für diesen Zeitpunkt kommt es darauf an, dass die Leistung ausgeführt worden ist und der Unternehmer über die Leistung eine Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 erhalten hat (EuGH 29.04.2004, C-152/02, Terra Baubedarf). Frühestens in dem Voranmeldungszeitraum, in dem beide Voraussetzungen erfüllt sind, steht ein Vorsteuerabzug zu.

Nur soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine (An)Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.

Wurde die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft.

Allgemein festzuhalten ist, dass es grundsätzlich keine formale Abhängigkeit der umsatzsteuerlichen Beurteilung von der ertragsteuerlichen (Körperschaftsteuer, Kapitalertragsteuer) Behandlung eines Sachverhaltes gibt. Insofern geht der dahingehende Hinweis in der Beschwerde ins Leere.

Leistungsinhalt/Erfolgshonorar:

Allgemeines:

Eine Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, dass die Leistung, über die abgerechnet wird, bereits ausgeführt wurde.

Sonstige Leistungen sind grundsätzlich erst mit ihrer Vollendung ausgeführt, die in der Regel voraussetzt, dass der Abnehmer über den Nutzen der Leistung disponieren kann, wobei die Disposition auch in einer Nichtinanspruchnahme bestehen kann (vgl. Ruppe/Achatz, UStG5, § 12 Tz 64).

Nach der Judikatur des VwGH fehlt es an einer Leistung (und daher auch an der Vorsteuerabzugsberechtigung), wenn für einen in einer Rechnung zum Ausdruck gebrachten Leistungsaustausch zwischen gesellschaftsrechtlich nahestehenden Personen die Kriterien der Angehörigenjudikatur nicht erfüllt sind (VwGH 29.03.2007, 2002/15/0085). Ein Vorsteuerabzug ist demnach auch dann unzulässig, wenn es sich um ein Scheingeschäft handelt (VwGH 22.03.2006, 2002/13/0116; VwGH 04.06.2008, 2005/13/0129; VwGH 08.07.2009, 2006/15/0264), sogar dann, wenn die in der Rechnung über das Scheingeschäft ausgewiesene Umsatzsteuer tatsächlich abgeführt wurde (VwGH 27.02.2002, 98/13/0053; vgl. auch VwGH 27.03.2002, 96/13/0148; ebenso OGH 23.07.2008, 13 Os 65/08).

Das FA stützt die Versagung des Vorsteueranspruchs in diesem Zusammenhang unter anderem darauf, dass das Entgelt aufschiebend bedingt vereinbart worden ist.

Aufschiebende Bedingung:

Zum Thema der aufschiebenden Bedingung fassen Ruppe/Achatz, UStG5, § 12 Tz 49ff, zusammen, nach Auffassung des EuGH könne der Leistungsempfänger nach Art 168 MwSt-RL nur den Betrag an Umsatzsteuer abziehen, den der leistende Unternehmer auf Grund der Leistung schuldet (EuGH 13.12.1989, C-342/87, Genius Holding).

Vorsteuerbeträge, die somit lediglich auf Grund der Rechnung geschuldet werden, sind danach vom Abzug ausgeschlossen (vgl. auch EuGH 15.03.2007, C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabrik GmbH). Diese Auffassung bestätigte für Österreich auch der VwGH (VwGH 03.08.2004, 2001/13/0022; VwGH 03.09.2008, 2003/13/0125; VwGH 02.09.2009, 2005/15/0140). Keine Rolle spielt hierbei, ob die Abrechnung mittels Gutschrift oder durch Rechnung des Leistenden erfolgt (VwGH 04.06.2008, 2005/13/0016; VwGH 18.12.2013, 2009/13/0195).

Die österreichische Verwaltungspraxis (UStR 2000, Rz 1825f) gestattet zwar "aus Gründen der Rechtssicherheit für die Leistungsempfänger und um Wirtschaftsabläufe nicht in systemwidriger Weise zu behindern", dass eine gemäß § 11 Abs 12 UStG 1994 geschuldete Steuer als Vorsteuer abgezogen wird, wenn sie in einer Rechnung im Sinne des § 11 Abs 1 UStG

1994 ausgewiesen ist. Auch das gilt aber nicht, wenn dem Leistungsempfänger Umstände bekannt sind, aus denen er schließen muss, dass die ausgewiesene Umsatzsteuer vom Leistenden bewusst nicht an das FA abgeführt wird, oder wenn erkennbar ist, dass die ausgewiesene Steuer höher ist, als sie nach dem Normalsteuersatz sein dürfte. Die Autoren kommen zum Schluss, dass diese Praxis vertretbar sein dürfte (Hinweis auf EuGH 11.5.2006, C-384/04, Federation of Technological Industries; Studera, SWK 2007, S 610).

In BFG 14.02.2017, RV/7103864/2015 und BFG 31.05.2023, RV/7104695/2018 wurde festgehalten, dass aus Vorausrechnungen, die auch nicht zu einer Zahlung führen, keine Vorsteuer abgezogen werden darf, auch wenn der leistende Unternehmer die ausgewiesene Umsatzsteuer bereits kraft Rechnung schulden sollte. Die Bezahlung der Rechnung ist zwar nicht Voraussetzung des Vorsteuerabzuges, der VwGH vertritt jedoch die Auffassung, dass zu den notwendigen Merkmalen einer Rechnung der Ausweis des tatsächlich beabsichtigten (geschuldeten) Entgelts gehört. Daher schließt mangels Ausführung einer konkreten Leistung das Fehlen einer ernsthaften Zahlungsabsicht den Vorsteuerabzug aus (VwGH 28.02.2002, 96/15/0270). Im Erkenntnis VwGH 12.09.2001, 2001/13/0047, stellt das Höchstgericht klar, dass zu den notwendigen Merkmalen einer Rechnung auch gehört, dass diese das tatsächlich beabsichtigte Entgelt ausweist (Hinweis auf VwGH 27.06.2001, 98/15/0196). In diesem Fall ging es um Rechnungen, bei denen der Leistungsempfänger unter anderem keine konkreten Vorstellungen darüber hatte, wann das vereinbarte Entgelt dem Rechnungsleger zukommen sollte. Es wurden weder tatsächliche Verwertungen noch tatsächliche Zahlungen festgestellt. Ob der Leistungsempfänger beabsichtigt, das ihm in Rechnung gestellte Leistungsentgelt zu entrichten, ist nach dieser Rechtsprechung eine von der belangten Behörde auf der Tatsachenebene zu lösende Sachfrage.

Ist zum Zeitpunkt der Leistung die Höhe des Entgelts nicht (mit Sicherheit) feststellbar (z.B., weil sie von der genauen Ermittlung von Art und Umfang der Leistung abhängt, noch gar keine Vereinbarung getroffen wurde oder auf eine freiwillige Gegenleistung gewartet wird), ist die Bemessungsgrundlage vorderhand zu schätzen. Soweit auch zum Zeitpunkt der Steuerfestsetzung die Entgeltshöhe noch ungewiss ist, wäre eine vorläufige Festsetzung der Abgabe angebracht. Die Beseitigung der Ungewissheit ist keine Änderung der Bemessungsgrundlage, sondern rückwirkend zu berücksichtigen.

Ist die Höhe des Entgelts von einer aufschiebenden Bedingung (z.B. vom Ausgang eines Prozesses) abhängig, dann ist zunächst nur das unbedingt Vereinbarte zu versteuern; bei Bedingungseintritt kommt es zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage. Die Versteuerung dieses zusätzlichen Entgelts richtet sich dabei nach den Verhältnissen des Leistungszeitpunktes (Ruppe/Achatz, UStG5, § 4 UStG Rz 19).

Zu klären ist deshalb jedenfalls, ob die hier in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer wirklich aufgrund der Leistung oder nur aufgrund der Rechnung geschuldet wird.

Leistungsinhalt:

Für die Umsatzsteuer ist grundsätzlich nicht relevant, welche Leistung vereinbart wurde, sondern welche Leistung effektiv ausgeführt und entgolten wird (vgl. VwGH 05.04.1984, 83/15/0045; VwGH 29.03.2007, 2004/15/0017). Das folgt schon aus § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994, ergibt sich aber auch aus der Definition der Lieferung und aus der Regelung der Bemessungsgrundlage. Stimmt das Erfüllungsgeschäft nicht mit dem Verpflichtungsgeschäft überein (Mehr- oder Minderleistung), ist die Leistungserfüllung maßgeblich. Wird eine Leistung erbracht, so ist es für die Umsatzsteuerbarkeit ohne Bedeutung, ob überhaupt ein Verpflichtungsgeschäft vorliegt, um welchen Vertragstyp es sich handelt bzw. ob das Geschäft zivilrechtlich gültig ist. Trotz der umsatzsteuerlichen Maßgeblichkeit des Erfüllungsgeschäftes ist allerdings das Verpflichtungsgeschäft (die zivilrechtliche Vereinbarung) häufig für die zutreffende umsatzsteuerliche Einordnung der betreffenden Leistung von Bedeutung.

Dafür ist nicht die Bezeichnung oder der äußere Ablauf der Leistungsausführung, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt maßgebend. Dieser ist im Zweifel unter Rückgriff auf die zugrundeliegende Vereinbarung zwischen dem Unternehmer und dem Leistungsempfänger unter Beachtung des Parteiwillens und der Verkehrsauffassung zu ermitteln. Die Begleitumstände des Leistungsaustausches, vor allem die Entgeltsvereinbarung und die Entgeltsbemessung, lassen auch Rückschlüsse auf den Leistungsinhalt zu (Ruppe/Achatz, UStG5, § 1 Rz 27f).

Für die Würdigung der vorliegenden Beweise kommt der Angehörigenjudikatur des VwGH entsprechende Bedeutung zu.

*Das BFG schließt sich den Entscheidungen BFG 14.02.2017, RV/7103864/2015 und BFG 31.05.2023, RV/7104695/2018 betreffend die Leistungen ***F.*** bei vergleichbarem Sachverhalt an, wonach die Leistung ***F.*** in Wahrheit bei Rechnungslegung noch nicht erbracht war. Dies deswegen, weil es nach den Feststellungen im Sachverhalt über die Vereinbarung einer werkvertraglichen Leistung zwischen ***F.*** und der Bf. keinen schriftlichen Vertrag gibt und auch sonst keine Beweismittel zum Nachweis des Inhaltes einer solchen Leistungsvereinbarung vorgelegt werden konnten. Es ist auch erwiesen, dass kein Stundensatz für einzelne Leistungen, die ***F.*** für die Bf erbrachte, vereinbart worden ist. Ebenso bestand keine Vereinbarung von Pauschalentgelten für bestimmte Leistungen, wie sie ***F.*** dann in den streitgegenständlichen Rechnungen der Bf verrechnet hat. Es konnten auch keine Nachweise dazu vorgelegt werden.*

*Ebenso steht fest, dass ***F.*** in der Art eines bevollmächtigten Projektleiters zur "Errichtung eines Datencenters im ***X-Y***" für die Bf langjährig tätig geworden ist. Als glaubhaft und wahrscheinlich ist zu erachten, dass für diese selbständige Tätigkeit mit ***F.*** ein "Erfolgshonorar" für die Realisierung dieses Projektes vereinbart worden ist. Die Höhe des Erfolgshonorars, das die Vertragsparteien (***F.*** und die Bf) allerdings vereinbart haben,*

wurde nicht offengelegt. Der erkennende Senat schließt sich den Ausführungen in den genannten BFG-Entscheidungen an, wonach die Höhe des bedungenen Erfolgshonorars in einer Abhängigkeit zu einem konkret verwirklichten Realisierungserfolg stehen wird (siehe auch oben Sachverhalt).

So erklärt ***B.*** dazu:

"***F.*** managt und bringt seine Leistung für das Projekt. Ich bringe neben meiner Leistung das Geld. An der Entwicklung des ***X*** arbeite ich mit. Es ist vereinbart, dass ***F.*** beim Verkauf des Projektes einen zusätzlichen Anteil am Erfolg erhält."

So bringt die steuerliche Vertretung der Bf vor (Frageliste 17.09.2014 erste AP):

"Herr ***F.*** ist mit einer vollständigen Bezahlung bei Realisierung des Projekts einverstanden ... Da er den Einblick in die Unternehmen hat, ist es für ihn auch ersichtlich, dass er bei Realisierung die offenen Positionen problemlos bezahlt bekommt. Daher ist er auch mit dieser Verfahrensweise einverstanden. ... Herr ***F.*** hat keine schriftlichen Verträge mit der ***Bf1***. Hinsichtlich der ARs bei der ***Bf1*** ist anzumerken, dass seit 2012 an der Projektplanung und Realisierung ... gearbeitet wird. ... Wie schon erwähnt, ist Herr ***F.*** ... wegen der schnelleren Umsetzung der Projekte - mit der vollständigen Bezahlung erst bei Realisierung des Projektes einverstanden."

Das BFG schließt sich somit den nachvollziehbaren Ausführungen der belangten Behörde an (s. NS über die Schlussbesprechung 12.03.2015):

"Darüber hinaus ist Herr ***F.*** für die geprüfte Gesellschaft tätig, die Dienstleistungen im EDV Bereich anbietet. Schwerpunkt ist nach eigenen Angaben der Aufbau einer europäischen Cloudinfrastruktur. Die Verrechnung dieser Leistungen erfolgt nach eigenen Angaben erst dann, wenn alle Teilbereiche des Projektes miteinander kombiniert werden können und somit fakturierbar sind.

Herr ***F.*** hat Einblick in das tägliche Geschäft, folglich ist davon auszugehen, dass ihm bekannt und bewusst ist, wann und ob die Projekte realisiert werden können. Es ist seine eigene Entscheidung, trotz dieser Unsicherheiten betreffend die Realisierung der Projekte und auch hinsichtlich eines Geldflusses seine eigene Arbeit fortzusetzen.

Im Zuge seiner jahrelangen Bemühungen sind auch eine Vielzahl von Leistungen von ihm zur Abrechnung gelangt.

Die Begleichung dieser teils namhaften Beträge erfolgt vorerst durch Abgeltung mittels unregelmäßig geflossener Kleinbeträge. Die Begleichung der noch offenen Restbeträge wurde seitens des geprüften Unternehmens für den Abschluss des Projektes in Aussicht gestellt. ...

*Aus Aussagen des Hrn ***F.*** ist als Begründung für die Nichtentrichtung des gesamten in Rechnung gestellten Entgelts zu gewinnen, dass die Realisierung der Projekte gegenüber seinen eigenen Forderungen im Vordergrund stünde.*

*Eine Eintreibung der offenen Forderungen seitens Herrn ***F.*** ist nicht erfolgt...."*

Durch einen Werkvertrag verpflichtet sich der Werkunternehmer gegenüber dem Werkbesteller zur Herstellung eines bestimmten Erfolges (§ 1151 ABGB). Der Werkbesteller hat das bedungene oder, wenn nichts Anderes vereinbart ist, ein angemessenes Entgelt zu leisten (§ 1152 ABGB). Der Werklohn ist im Zweifel erst nach Vollendung des Werkes und dessen Prüfung zu zahlen (§ 1170 ABGB).

Für die umsatzsteuerrechtliche Qualifikation des Inhaltes und Umfanges einer Leistung gemäß § 1 und 3a UStG 1994 ist nicht die vertragliche Bezeichnung oder der äußere Ablauf der Leistungsausführung, sondern der wirtschaftliche Gehalt maßgebend. Er ist im Zweifel unter Rückgriff auf die zu Grunde liegende Vereinbarung zwischen dem Unternehmer und dem Leistungsempfänger unter Beachtung des Parteiwillens und der Verkehrsauffassung zu ermitteln. Die Begleitumstände des Leistungsaustausches, vor allem die Entgeltsvereinbarung und die Entgeltsbemessung lassen Rückschlüsse auf den Leistungsinhalt zu.

Umsatzsteuerbarkeit ist somit nicht gegeben, wenn ein schuldrechtlicher Vertrag geschlossen wurde und dieser nicht erfüllt wird. Stimmt das Erfüllungsgeschäft nicht mit dem Verpflichtungsgeschäft überein, ist die tatsächlich erbrachte Leistung maßgeblich (Ruppe/Achatz, UStG5, § 1 Tz 27 u. 28).

*Im ggstdl Fall steht fest, dass es sich bei den Geschäftsbeziehungen zwischen der Bf und ***F.*** um Verträge zwischen nahen Angehörigen handelt (siehe oben).*

Wie bereits ausgeführt, sind nach ständiger Rechtsprechung des VwGH Verträge zwischen Angehörigen, auch wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechen, steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Das ist hier eindeutig nicht der Fall.

*Außer Streit steht, dass ***F.*** umfangreiche Arbeiten für die Bf durchführte, diese erfolgten aber nicht im Rahmen von fremdüblichen Vereinbarungen, sondern unter Bedingungen, deren konkreter Inhalt mangels entsprechender Außenwirkung bzw. Transparenz, mangels klarer, jeden Zweifel ausschließender Vereinbarungen und mangels fremdüblicher Usancen, nicht ausreichend nachvollziehbar sind.*

Fest steht, dass keinerlei schriftliche Vereinbarungen getroffen wurden. Sehr hoch ist der Wahrscheinlichkeitsgrad, dass es beabsichtigt war, die umfangreichen, aber durch die

beteiligten Personen nur äußerst rudimentär definierten und praktisch überhaupt nicht quantifizierten sowie dokumentierten Leistungen des ***F.*** pauschal und erst nach der eingetretenen Realisierung des Gesamtprojektes zu entgelten. Dabei steht für den erkennenden Senat fest, dass unter einer solchen "Realisierung" eine Verwertung mit der entsprechenden zumindest partiellen Aufdeckung stiller Reserven verstanden wurde. Fest steht, dass dieses Ereignis bis zum Ende des Streitzeitraumes noch nicht eingetreten ist. Die Realisierung des Projektes erfolgte nicht nur bis heute nicht, es ist nach der Aktenlage auch höchst unwahrscheinlich, dass diese überhaupt noch Aussicht auf Erfolg hat.

Diese Beurteilung gründet sich auch darauf, dass der Leistungsinhalt der strittigen Rechnungen nicht mit einer konkreten (Teil)Leistungsvereinbarung in Verbindung gebracht werden kann, wobei jede konkrete Dokumentation durch die Bf. fehlt.

Festzuhalten ist auch, dass die immer wieder von der Bf. ins Treffen geführten Finanzierungszusagen des ***B.*** sowie die Gespräche mit an der Übernahme des Unternehmens interessierten Investoren äußerst vage Vorbringen sind und auf der Behauptungsebene verbleiben. Dass ***B.*** über die festgestellten Finanzierungen hinaus nach außen hin erkennbare, jeden Zweifel ausschließende und klare Finanzierungszusagen abgegeben haben könnte, die auch zivilrechtlich durchsetzbar wären, ist weder in irgendeiner Weise dokumentiert (Angehörigenjudikatur) noch alles andere als erwiesen. Eine diesbezügliche Klage der Bf. ist jedenfalls nicht erfolgt. Soweit in diesem Zusammenhang auf die finanzielle Notlage der Bf. verwiesen wird, ist auch auf die fragliche Erfolgsaussicht derartiger - angeblich geplanter - Klagebegehren im Hinblick auf die Klage der ***ABC*** gegen ***B.*** wegen EUR 6.000.000,00 s.A. hinzuweisen, die - jedenfalls in erster Instanz - abgewiesen wurde.

Bei den dargelegten Kriterien der Angehörigenjudikatur handelt es sich um Aussagen über die Beweislast in Fällen, in denen Zweifel an der Ernsthaftigkeit und dem Inhalt der Vereinbarung bestehen (Ruppe/Achatz5, UStG, § 1, Rz 180ff. m.w.N.). Demnach haben die genannten Kriterien als Beweisregeln auch Bedeutung für die umsatzsteuerliche Beurteilung von Leistungsbeziehungen zwischen Angehörigen. Auch hier gilt, dass Scheingeschäfte und missbräuchliche Gestaltungen umsatzsteuerlich nicht anzuerkennen sind und dass bei mehrdeutigen Sachverhalten den Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft.

Im gegenständlichen Fall ist durch die tatsächlichen Gegebenheiten als eindeutig erwiesen anzusehen, dass mit ***F.*** keine Vereinbarung über die Erbringung einzelner Leistungen, wie er sie mit den streitgegenständlichen Rechnungen abgerechnet hat, vereinbart worden ist. Ebenso wurde daher für diese abgerechneten Leistungen kein Pauschalentgelt vereinbart und von der Bf. nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt auch kein Entgelt dafür bezahlt.

Diese aufgezeigten Umstände bei der Leistungsvereinbarung, dem Leistungsaustausch und der Leistungsverrechnung zeigen sich nicht nur bei den streitgegenständlichen Rechnungen des

****F.*** gegenüber der Bf, sondern genauso bei den Rechnungen, die er gegenüber den beiden anderen verbundenen Kapitalgesellschaften ausgestellt hat.*

*Wirtschaftlich betrachtet erfolgten mit den unregelmäßigen Banküberweisungen an ***F.*** in vergleichsweise geringer Höhe (meist in runden Beträgen) in Wirklichkeit gar keine Teilzahlungen auf ein vereinbartes Pauschalentgelt für bestimmte Einzelleistungen, sondern lediglich die bezweckte Aufteilung des durch diese Vorgangsweise lukrierten Vorsteuerguthabens. Damit haben beide Beteiligte in gleicher Weise profitiert und ihren - durch den langjährig ausgebliebenen Projekterfolg aufgetretenen - Geldbedarf finanziert. Entsprechend diesem wirklichen Zweck hat die Bf. überhaupt nicht daran gedacht, bei den Geldüberweisungen an ***F.*** auf den Bankbelegen und bei der Verbuchung einen Bezug zur Bezahlung einer bestimmten Honorarnote herzustellen. Die Überweisungen enthielten keine Zweckwidmung zur Tilgung einer bestimmten Rechnung, wie dies aus Nachweisgründen fremdüblich ist.*

*In Wahrheit war mit dem Eintritt von ***B.*** in die Bf. als Gesellschafter und Geldgeber und im Jahr 2009 mit ***F.*** vereinbart worden, dass er als selbständiger Projektmanager der Bf. das von ihm selbst maßgeblich entwickelte Projekt verwirklicht und dafür ein (angemessen hohes) Erfolgshonorar erhält.*

*Hingegen war nicht vereinbart worden, dass ***F.*** für einzelne Tätigkeiten, die er als Projektbeauftragter für die Bf. erbrachte, ein Entgelt erhält. Deshalb war weder ein Stundenhonorar noch ein Pauschalhonorar für bestimmte Einzelleistungen mit ***F.*** vereinbart worden.*

*Der Einwand, dass der Anspruch auf das Pauschalentgelt für die abgerechneten Einzelleistungen bereits verwirklicht sei und die Parteien lediglich eine jahrelange Stundung der Zahlung (langes Zahlungsziel) vereinbart hätten, ist dagegen nicht glaubhaft. Dieses Vorbringen steht in Widerspruch zu den aufgezeigten Fakten. Es konnte außerdem kein Nachweis über eine erfolgte Absprache zur Stundung dieser Zahlungen erbracht werden. Die Stundung einer Zahlung hat zudem auch eine klar definierte Frist zu enthalten. Im betreffenden Fall wurde jedoch immer darauf hingewiesen, dass die Zahlung erst bei Realisierung des Projektes erfolge, weil die Gesellschaft vorher gar keine Mittel habe, um diese Honorare des ***F.*** (die überzeugend als Erfolgshonorare qualifiziert wurden) bezahlen zu können. Damit handelt es sich aber um keine Befristung, sondern um eine Abhängigkeit des Honorars von einem ungewissen Ereignis und daher um eine aufschiebende Bedingung des Honoraranspruches.*

Diese Darlegung folgt daher dem vom FA ins Treffen geführten Beweisergebnis:

*Tatsächlich wurde zwischen der Bf. und ***F.*** nur ein Erfolgshonorar (in unbekannter, nicht offengelegter Höhe) für sein erfolgreiches Projektmanagement bei Realisierung sämtlicher der von der Bf. als Betreibergesellschaft für ein Datencenter betreuten Projekte (***1***, ***2*** etc) vereinbart. Erst mit Projektrealisierung hat er den geschuldeten Leistungserfolg erbracht und einen Anspruch auf das vereinbarte Erfolgshonorar erworben. Das ***F.*** zugesagte Erfolgshonorar steht somit - wie das FA in der BVE und das BFG 31.05.2023, RV/7104695/2018 zu Recht ausführten - unter der aufschiebenden Bedingung der Projektrealisation.*

*Da bei keinem einzigen der von der Bf betreuten Projekte eine Realisierung - weder im Zeitpunkt der Rechnungslegung noch bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt - eingetreten ist und auch ein künftiger Projekterfolg nicht absehbar ist, hat ***F.*** die mit ihm tatsächlich vereinbarte Werkleistung bislang nicht erbracht und hat somit noch gar keinen Anspruch auf das vereinbarte (Erfolgs-)Honorar.*

*Die von ***F.*** ausgestellten Rechnungen haben daher überhaupt keine umsatzsteuerbare Leistung zum Gegenstand gehabt: Es wurden von ihm weder die vereinbarten Leistungen, für welche ihm das Entgelt zugesagt wurde, erbracht, noch wurde von der Bf für diese Leistungen ein Entgelt an ***F.*** bezahlt. Die Beteiligten haben sich lediglich das Geld aus dem rechtswidrig vorgenommenen Vorsteuerabzug auf Grund der von F. ausgestellten Rechnungen aufgeteilt.*

Die str. Rechnungen haben demnach keine bereits erbrachte umsatzsteuerbare Leistung zum Gegenstand.

*Zudem vermag das BFG der Darstellung nicht zu folgen, die Zahlungen an ***F.*** seien ausschließlich deshalb unterblieben, weil die Bf. über zu wenig Liquidität verfügt hätte. So wurde am 30.10.2013 das Stammkapital von EUR 35.000,00 auf EUR 200.000,00 erhöht und nicht die offenen Forderungen ***F.*** beglichen.*

*Tatsächlich war von vornherein nicht beabsichtigt, die zahlreichen in Rechnung gestellten Einzelleistungen ***F.*** nach Erbringung zu entlohnen.*

*Auch die Tatsache, dass sich ***F.*** nicht mit einem schriftlichen Verjährungsverzicht absicherte, ist ein Hinweis auf die Fremdunüblichkeit der Abwicklung der Geschäftsbeziehung.*

*Damit war den Vorsteuern aus den Rechnungen des ***F.*** mangels Vorliegen einer konkreten, fremdüblichen Leistungsvereinbarung, mangels entsprechender, den Tatsachen entsprechender Konkretisierung des Leistungsinhaltes in den Rechnungen, mangels konkretem Zusammenhang der an ihn erfolgten - nur minimalen - Zahlungen mit den in Rechnung gestellten Leistungen und auch mangels Vollendung einer zweifelsfrei identifizierbaren entgeltlichen Leistung an die Bf*

zur Gänze die Abzugsfähigkeit zu versagen.

Bezeichnung der sonstigen Leistung in der Rechnung:

Dazu kommt, dass der Unternehmer nur Vorsteuerbeträge abziehen kann, die von einem anderen Unternehmen in einer Rechnung (§ 11 UStG 1994) an ihn gesondert ausgewiesen wurde. Gemäß § 11 Abs 1 Z 3 lit c UStG 1994 müssen Rechnungen bei sonstigen Leistungen Art und Umfang der Leistung ersichtlich machen.

Allgemeine Bezeichnungen wie Reparatur, Lohnarbeit oder Fuhrleistung ohne weitere Angaben werden dabei als unzureichend erachtet. Bei Dienstleistungen einer Anwaltskanzlei etwa ist die Bezeichnung "vom 1.12.2007 bis zum heutigen Tag erbrachte juristische Dienstleistungen" keine hinreichend detaillierte Leistungsbezeichnung iSd § 11 UStG 1994 und nach Art 226 MwStSyst-RL (EuGH 15.09.2016, C-516/14 Barlis).

Das gesetzliche Erfordernis präziser Rechnungsangaben über Umfang und Art der erbrachten Dienstleistung bezweckt, der Steuerverwaltung eine Kontrolle der Entrichtung der geschuldeten Steuer und des Bestehens des Vorsteuerabzugsrechts zu ermöglichen. Dabei gehört zu den materiellen Voraussetzungen für das Vorsteuerabzugsrecht, dass die verrechneten Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem Steuerpflichtigen erbracht werden müssen und vom Leistungsempfänger auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden müssen.

Entsprechend dem Grundprinzip der Mehrwertsteuerneutralität ist der Vorsteuerabzug auch dann zu gewähren, wenn zwar bestimmte formelle Rechnungsmerkmale (z.B. detaillierte Beschreibung der Art und des Umfanges der erbrachten Dienstleistung) fehlen, die Steuerverwaltung aber über gesicherte Angaben verfügt, die für die Feststellung des Vorliegens der materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugsrechts erforderlich sind. Dabei ist es aber Sache des Steuerpflichtigen, nötigenfalls entsprechende zusätzliche Informationen beizubringen. Im Mittelpunkt der materiellen Voraussetzung des Vorsteuerabzugs steht daher der vom Steuerpflichtigen zu erbringende, für die Steuerverwaltung kontrollierbare Nachweis, dass die verrechnete Dienstleistung tatsächlich erbracht worden ist, wozu sie nach Art und Umfang ausreichend bestimmt sein muss.

*Der Verwaltungsgerichtshof hielt dazu im Erkenntnis zur ***ABC*** auszugweise fest (VwGH 27.06.2017, Ra 2017/13/0026):*

"[...] 5 Das Bundesfinanzgericht führte im ersten Teil seiner diesbezüglichen Erwägungen zunächst ins Treffen, die Leistungsbeschreibungen in den Rechnungen seien nicht ausreichend präzise und schon dieser "Verstoß gegen die formellen Anforderungen an die Rechnungslegung und Nachweisführung" stehe dem Vorsteuerabzug entgegen. In Auseinandersetzung mit den

einzelnen Rechnungen vertrat das Bundesfinanzgericht dabei schon die Ansicht, es sei nur darum gegangen, Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis auszustellen, und eine "zu den verrechneten Honoraren adäquate Leistung" sei den Rechnungen nicht zugrunde gelegen. Aus den Umständen und den Angaben Beteiligter sei zu schließen, dass der Lebensgefährte der Geschäftsführerin für den ungewissen Fall eines erfolgreichen Abschlusses des von der GmbH betriebenen Projektes ein Erfolgshonorar und nicht erfolgsunabhängig die in den Rechnungen bezifferten und von der GmbH nicht bezahlten Vergütungen für einzelne Leistungen erhalten sollte. Die Beteiligten seien gezielt so vorgegangen, dass es nicht zur Abfuhr von Umsatzsteuer durch den Rechnungsaussteller (der mit seinen Umsätzen der Istbesteuerung nach § 17 UStG 1994 unterlegen sei), sondern nur zum Vorsteuerabzug bei der Revisionswerberin komme.

[...] 10 ... macht die Revisionswerberin geltend, das Bundesfinanzgericht habe mehr als die in § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 geforderten Rechnungsangaben verlangt. Dies trifft jedoch nicht zu. Gegenstand der Erwägungen des Bundesfinanzgerichtes war in ihrem ersten Teil, auf den sich dieser behauptete Zulässigkeitsgrund vor allem bezieht, ob die Rechnungsangaben ausreichten, um den Anforderungen des § 11 Abs 1 Z 3 lit c UStG 1994 (Angabe der Menge und handelsüblichen Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder der Art und des Umfangs der sonstigen Leistung) zu entsprechen. Für die Entscheidung waren diese Erwägungen angesichts der vor allem im zweiten Abschnitt der (insoweit auf die Angabe des Entgelts gemäß § 11 Abs 1 Z 3 lit e UStG 1994 zu beziehenden) Erwägungen verneinten Absicht, das Entgelt als solches für die in Rechnung gestellten Leistungen zu entrichten, aber nicht ausschlaggebend."

Betrachtet man die Leistungsbeschreibungen der Rechnungen ***F.*** in den Streitjahren 2012 und 2014, so ist festzustellen, dass diese idR pauschal beschrieben werden mit z.B. "Beratungsdienstleistungen 01-03 /2012", "Beratungsdienstleistungen 07-09/2012", "Projektplanung ***1*** 01-02/2014" (vgl. ***F.*** Übersicht fakturierte Leistungen; Anforderung einer detaillierten Leistungsbeschreibung per Mail vom 29.10.2014 iRd ersten AP; Beilage zur Niederschrift/Bericht der zweiten AP vom 22.01.2018).

Hier brachte die Bf. trotz wiederholter Aufforderungen keinerlei Unterlagen bei, die das Vorliegen konkreter Vereinbarungen über bestimmbare Leistungen und diesen zuzuordnenden Zahlungen beweisen könnten. Im Gegenteil wurde seitens der Bf immer wieder eingeräumt, dass solche nicht existieren. Damit steht fest, dass nicht einmal die wichtigsten Eckpunkte solcher Vereinbarungen so dokumentiert wurden, dass sie nach außen hin in einer zweifelsfreien Art nachvollziehbar wären (siehe etwa Bericht der zweiten AP vom 22.01.2018, Tz. 8 Abverlangen und Wiedergabe detaillierter Leistungsbeschreibungen der Bf über Aufforderung durch die AP). Im Bericht über die zweite AP wurde diesbezüglich nachvollziehbar ausgeführt:

"Eine den gesetzlichen Anforderungen entsprechende quantifizierbare und nachvollziehbare Aufschreibung der verrichteten Tätigkeiten einer jeder einzelnen ausgestellten Rechnung ist

*jedoch nicht erfolgt. Die Anforderung an ***F.*** nach einer detaillierten Stundenaufstellung ist mit genauer Tätigkeitsdefinition ist lt. Aussage auf eine Fragebeantwortung "so gut wie unmöglich, ..." Eine hinreichende Leistungsbeschreibung und Dokumentation zur Feststellung und zum Nachweis der tatsächlich von ***F.*** erbrachten Tätigkeiten wurde von der Bf. nicht oder nur mangelhaft erbracht. Es handelt sich nur um allgemeine Erklärungen zu angeblich erbrachten Leistungen und die Vorlage eines Fotos von ***F.***, das ihn in seinem Büro umgeben von vielen gestapelten Ordnern und Utensilien zeigt. Eine den gesetzlichen Anforderungen entsprechende quantifizierbare und nachvollziehbare Aufschreibung der verrichteten Tätigkeiten ist aber nicht erfolgt. ...*

*Über eine Vereinbarung einer werkvertraglichen Leistung zwischen ***F.*** und der ***Bf1*** gibt es keinen schriftlichen Vertrag, ... Auch sonst wurden keine Beweismittel zum Nachweis des Inhaltes einer solchen Leistungsvereinbarung vorgelegt. Es wurde auch kein Stundensatz für einzelne Leistungen, die ***F.*** für die Bf. erbrachte, vereinbart. Eine Vereinbarung von Pauschalentgelten für bestimmte Leistungen, wie sie ***F.*** dann in den Rechnungen der ***Bf1*** verrechnet hat, bestand auch nicht. Es konnten keine Nachweise dazu vorgelegt werden."*

Auch im Rechtsmittelverfahren wurden keinerlei derartige Nachweise vorgelegt und konnten diese Ausführungen nicht widerlegt werden.

In der Beschwerde vom 16.04.2015. wurde i.w. ausgeführt, es handle sich nicht um Angehörigenverträge und der Vorsteuerabzug stehe auch dann zu, wenn die Bezahlung der Leistung umständehalber einem langen Zahlungsziel unterliege.

*In der Beschwerde vom 01.10.2018 wurde i.w. diesbezüglich ausgeführt, die ***Bf1*** habe ein "Cloudprovider Projekt" entwickelt. Dieses Projekt habe ***F.*** mit von bis zu 16 Mitarbeitern für einen "Produktions-roll out" in mehr als 32.000 Arbeitsstunden aufgebaut. Es stehe ein funktionierendes Kundenportal und eine Dokumentation mit einem Umfang von mehreren 10.000 Dokumenten zur Verfügung, welches der Prüfer sich geweigert habe, anzuschauen.*

Im Verfahren vor dem BFG wurde die Bf mit Schreiben vom 07.10.2019 aufgefordert, alle von der Bf avisierten Unterlagen, welche sich auf ggstdl. Abgabenverfahren beziehen, vorzulegen.

*Im Schreiben der Bf. an das BFG vom 05.11.2019 wurde u.a. ausgeführt, die Bf. habe nie Leistungen beauftragt, ohne dass im Gegenzug eine Finanzierung vorgelegen sei. Die Leistungen von ***F.*** seien erbracht worden, unter der Voraussetzung, dass diese durch die Investitionszusagen von ***F.*** auch bezahlt würden.*

In der Ladung zur mündlichen Senatsverhandlung vor dem BFG vom 23.01.2023 wurde die Bf. aufgefordert, alle noch nicht gerichtsanhängigen Unterlagen vorab zu übermitteln.

*Diesbezügliche Unterlagen wurden jedoch nach wie vor nicht vorgelegt. Auch die eher allgemeinen Ausführungen in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG, die zweite AP sei nicht so verlaufen, wie es sein sollte, sind - auch im Hinblick auf die bereits in der Niederschrift über die erste AP getroffenen Feststellungen, wonach die AP auf die nicht fremdüblich gestaltete Leistungsbeziehung zwischen der Bf. und ***F.*** sowie auf die unübliche äußere Erscheinungsform, da ein fremder Dritter auf eine eindeutige Fixierung der wesentlichen Vertragsbedingungen (wann werden welche Leistungen bezahlt) bestehen würde - nicht geeignet, die Feststellungen des FA hinsichtlich detaillierter Leistungsbeschreibungen und Entgeltsvereinbarungen zu entkräften.*

Auch in der BVE des FA wurde bereits ausgeführt: "Es bestehen hinsichtlich der zu erbringenden Leistungen weder über Art noch Höhe des Entgelts schriftliche Vereinbarungen ..." etc.

Das BFG schließt sich daher den Ausführungen der belangten Behörde, welche auf nachvollziehbaren Feststellungen der AP beruhen und nicht entkräftet wurden, an.

Ein Vorsteuerabzug aus den str. Rechnungen steht daher nicht zu.

Vorsteuerabzug für Anzahlungen:

§ 12 Abs 1 Z 1 lit b UStG 1994 macht von der Regel, dass die Leistung bereits erbracht wurde, eine Ausnahme für Anzahlungen (vgl. Ruppe/Achatz, UStG5, § 12 UStG Tz 40ff bzw. § 19 Tz 110).

Erfolgt die Zahlung für eine künftige Leistung, bedingt die Anzahlungsbesteuerung, dass sich die Bestimmung des Leistungszeitpunktes erübrigt; es kommt lediglich darauf an, dass die konkrete Leistung tatsächlich erbracht werden wird (VwGH 18.11.2008, 2006/15/0341). Wird also vor Ausführung des Umsatzes ein Entgelt entrichtet, dann ist die Vorsteuer bereits dann abziehbar, wenn eine formgerechte Rechnung (mit gesondertem Steuerausweis) vorliegt.

Danach setzt die Abzugsfähigkeit voraus, dass die Zahlung für eine eindeutig bestimmte und damit auch bestimmbare Leistung erfolgt. Es gibt kein Vorsteuerabzugsrecht für pauschale Vorauszahlungen ohne Bezug zu einer klar vereinbarten Leistung (vgl. EuGH 21.02.2006, C-419/02, BUPA Hospitals und BFH 24.08.2006, V R 16/05).

Diese vereinbarte Leistung muss hinreichend genau bestimmt sein, wobei alle maßgeblichen Elemente des Steuertatbestandes und damit der künftigen (Dienst)Leistung bereits zum Zeitpunkt der Anzahlung bekannt und die (Dienst)Leistungen in der Rechnung genau bestimmt sein müssen.

Zahlungen, bei denen im Zeitpunkt der Zahlung unklar ist, ob sie überhaupt für eine bzw. für welche konkrete Leistung sie bestimmt sind, sind weder als Anzahlung zu versteuern, noch steht ein Vorsteuerabzug für sie zu.

Ein Vorsteuerabzug aus Zahlungen als Entrichtung des Entgeltes ohne bereits erfolgte Leistungserbringung ist deshalb nur dann möglich, wenn ein klarer Zusammenhang mit einer konkreten Leistung besteht und nachgewiesen ist sowie die entsprechende Rechnung den Anforderungen des § 11 UStG 1994 entspricht. Die Vorsteuer steht also nur dann zu, wenn die Anzahlung tatsächlich für eine konkrete, in der Rechnung ausgewiesene Leistung erbracht wurde.

Ruft die in der Rechnung gewählte Bezeichnung der vereinbarten Leistung eine Vorstellung hervor, die mit dem tatsächlich relevanten Leistungsinhalt, für den die Anzahlung geleistet wird, nicht in Einklang zu bringen ist, fehlt der Zusammenhang zwischen diesen beiden Faktoren (vgl. Ruppe/Achatz, UStG5, § 11 Tz 68/2 unter Hinweis auf VwGH 28.05.1998, 96/15/0132 und 96/15/0220; VwGH 25.06.1998, 97/15/0152; VwGH 19.07.2000, 97/13/0097; VwGH 22.06.2001, 98/13/0043; VwGH 30.03.2006, 2003/15/0015).

*Das ist hier - für die Zahlungen an ***F.*** in den Streitjahren 2012 und 2014 - eindeutig der Fall. Diesen Geldflüssen fehlt ein klar nachvollziehbarer und konkreter Konnex zu konkreten Rechnungen und Leistungsvereinbarungen.*

Es wäre Aufgabe der Bf. gewesen, dafür zu sorgen, dass ein solcher Zusammenhang nach außen hin so zweifelsfrei erkennbar und dokumentiert ist, dass er auch von der Abgabenbehörde hergestellt werden kann. Nach den von der Bf. vorgelegten, spärlichen Informationen spricht in freier Beweiswürdigung sehr viel mehr gegen als für einen solchen Zusammenhang. Damit scheidet hier auch ein Vorsteuerabzug von Anzahlungen aus.

Da schon aus den oben angeführten Gründen der Vorsteuerabzug nicht zulässig ist, erübrigt es sich, auf das vom FA in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG vorgebrachte Urteil des EUGH 10.02.2022, C-9/20, Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 (Vorabentscheidungsersuchen Finanzgericht Hamburg), näher einzugehen.

Bemerkt wird, dass nach dieser Entscheidung des EuGH bei Leistungsbezug von einem Unternehmer, der seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten besteuert, zusätzliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug sein dürfte, dass die Zahlung geleistet wurde. Im Begutachtungsentwurf zum AbgÄndG 2022 wären deshalb entsprechende Anpassungen in den §§ 11 und 12 UStG 1994 vorgesehen gewesen. Ob in Österreich aufgrund der EuGH-Entscheidung tatsächlich Anpassungsbedarf besteht, scheint noch nicht abschließend geklärt. Verneinend Hörtnagl-Seidner, die u.a. auf die etwas abweichende Rechtslage in Österreich (Ausübung Wahlrecht gemäß Art 167a MwStSystRL) und die enge Auslegung von Ausnahmebestimmungen verweist, SWK 2022, 616; anders Haunold/Stangl/Tumpel, SWI 2022,

151. Nach Mayr, Die Highlights im AbgÄndG 2022, RdW 2022, 495, wurde, da die geplante Umsetzung für zusätzlichen administrativen Aufwand sorgen würde und im Rahmen der Begutachtung kritisch gesehen wurde - bis zur weiteren rechtlichen Klärung - auf eine Umsetzung verzichtet.

Conclusio:

*Da der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen von ***F.*** an die Bf. zur Gänze nicht abzugsfähig ist, war die Beschwerde gegen die Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer 2012 und Umsatzsteuer 2014 abzuweisen.“*

Sicherstellungsaufträge setzen voraus, dass der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen.

Der VwGH führt in seinem Erkenntnis vom 26.11.2002, 99/15/0076 aus:

"Eine Sicherstellung ist kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende "Sofortmaßnahme", die dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zu der Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern dass es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach (nämlich gemäß § 4 BAO) mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind.“

Entgegen der Auffassung der Bf. entsteht die Abgabenschuld somit nicht erst nach Abschluss des Abgabenermittlungsverfahrens, sondern unabhängig von diesem gemäß § 4 BAO, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Nicht die Aufdeckung des abgabenrelevanten Sachverhaltes, sondern seine Verwirklichung ist somit für das Entstehen der Abgabenschuld maßgebend.

Wie bereits ausgeführt, wurden den Umsatzsteuervorauszahlungsbescheiden vom 8. Februar 2018 betreffend die Monate Oktober 2015, Dezember 2015 folgende Rechnungen zugrunde gelegt:

31.10.2015	R 201510001	2.000,00
30.12.2015	R 201512001	2.000,00

Da im Beschwerdeverfahren auf dem Gericht zur Kenntnis gelangte neue Tatsachen und Beweise Bedacht zu nehmen ist, soweit sie im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Sicherstellungsauftrages objektiv gegeben waren und Verfahrensergebnisse im Abgabensetzungsverfahren ein Indiz für eine dem Sicherstellungsauftrag zu Grunde gelegte unrichtige Sachverhaltsfeststellung darstellen können, war der Beschwerde insoweit statt zu geben und den sicherzustellenden Betrag für die Umsatzsteuervorauszahlungen Oktober und Dezember 2015 auf je € 2.000,00 anstatt bisher je € 4.000,00 einzuschränken.

Ansonsten bleibt der Sicherstellungsauftrag unverändert.

Zu den weiteren Beschwerdevorbringen im Vorlageantrag, die wie folgt lauten:

Die Bf. brachte vor:

Gegen den Sicherstellungsantrag vom 19.04.2017 hat bereits der damalige Masseverwalter ***MV*** Beschwerde eingebracht und geklärt, dass

1. Die ***Bf1*** zum Zeitpunkt der Sicherstellung die Räumlichkeiten, welche vom Finanzamt geöffnet wurden, nicht gemietet hat und somit die Begehung rechtswidrig ist/war und
2. dass es Recht und Pflicht des Masseverwalters ist, die Masse der ***Bf1*** bewerten zu lassen und zu verwalten.

Weiters war dem Finanzamt bekannt, dass

1. nicht alle Fahrnisse, die vom Finanzamt sichergestellt wurden, der ***Bf1*** gehören
2. die Vermögenswerte durch anfechtungsfeste gerichtliche Pfandrechte belastet sind/waren.“

Dem ist entgegenzuhalten:

Die Beschwerde vom 23. Mai 2017 gegen den Sicherstellungsauftrag wurde von der Geschäftsführerin ***C.D.*** und nicht durch den Masseverwalter eingebracht. Dies wäre auch schon deshalb nicht möglich, da dieser erst am 23.6.2017 zu dieser Funktion bestellt wurde.

Die weiteren Vorbringen richten sich gegen die Pfändung. Das Pfändungsverfahren ist jedoch nicht Gegenstand dieses Verfahrens betreffend Rechtmäßigkeit des Sicherstellungsauftrages und daher für die Entscheidung unbeachtlich.

Zusammenfassend ergibt sich aus diesen Ausführungen, dass betreffend der dem Sicherstellungsauftrag zugrunde liegenden Abgabenschuldigkeiten der Abgabenspruch dem Grunde nach entstanden ist und auch gewichtige Anhaltspunkte für die Höhe vorliegen.

Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung:

Wie aus der oben zitierten Bestimmung des § 232 BAO hervorgeht, sind Sicherstellungsmaßnahmen im Wege eines Sicherstellungsauftrages innerhalb des in dieser Bestimmung umschriebenen Zeitraumes zulässig, wenn eine Gefährdung oder Erschwerung der nachfolgenden Einbringung von Abgaben begründet zu befürchten ist. Derartige Gefährdungen oder Erschwerungen werden u. a. bei drohendem Insolvenz- oder Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, Vermögensverschleppung, bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte oder bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung gegeben sein. Auch schwer wiegende Mängel in den Büchern und Aufzeichnungen, welche die Annahme begründen, dass sich der Abgabepflichtige auch der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen trachten wird, werden, ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des Abgabepflichtigen, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten lässt, eine Maßnahme nach § 232 BAO rechtfertigen. Dabei reicht der objektive Tatbestand einer Gefährdung oder Erschwerung aus; eine vom Abgabenschuldner selbst gesetzte Gefährdungshandlung ist nicht erforderlich. In all diesen Fällen genügt es, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 26. Juli 2007, 2007/15/0131, VwSlg 8260/F).

Die belangte Behörde begründete die Annahme der Gefährdung oder Erschwerung der Abgabeneinbringung mit der Zahlungsunfähigkeit, also mit drohender Insolvenzgefahr.

Die Annahme einer drohenden Insolvenz bestand zu Recht, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom ***Datum1***, somit ca. 2 Monate nach Erlassung des Sicherstellungsauftrages, der Konkurs eröffnet wurde, der mit Beschluss des Gerichtes vom 6. Juni 2019 mangels kostendeckenden Vermögens aufgehoben. Es kann daher auch der Gefährdungstatbestand als erwiesen angesehen werden.

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

7. Ermessen:

Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordert gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach 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 öffentlichem Interesse war ein Sicherstellungsauftrag aus den in den Vorpunkten genannten Erwägungen zu erlassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

1.1. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine solche Rechtsfrage liegt verfahrensgegenständlich nicht vor.

Wien, am 27. Februar 2024