

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Vavrovsky Heine Marth Rechtsanwälte GmbH, Fleischmarkt 1, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 2. Dezember 2024 gegen den Bescheid - Sicherstellungsauftrag des ***FA*** vom 5. November 2024, Steuernummer ***BF1StNr2***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 20. Mai 2026 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensverlauf

Mit Bescheid - Sicherstellungsauftrag vom 5. November 2024 ordnete das ***FA*** gemäß § 232 Bundesabgabenordnung (BAO) die Sicherstellung folgender Abgabenansprüche in das Vermögen des Beschwerdeführers (in der Folge abgekürzt Bf) an:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Einkommensteuer	2019	22.370,00
Einkommensteuer	2020	42.750,00

Einkommensteuer	2021	48.637,00
Einkommensteuer	2022	31.779,00
Einkommensteuer	2023	35.403,00
Summe		180.939,00

Die Sicherstellung dieser Abgabenansprüche könne laut Bescheid sofort vollzogen werden.

Eine Hinterlegung des Betrages in Höhe von 180.939,00 Euro bei der oben bezeichneten Abgabenbehörde bewirke, dass Maßnahmen zur Vollziehung dieses Sicherstellungsauftrages unterblieben und diesbezüglich bereits vollzogene Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben würden.

Zur Begründung wurde wie folgt ausgeführt:

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

Faktische Machtausübung und Unternehmensführung:

„Im Zuge der Außenprüfung wurde festgestellt, dass der Pflichtige als faktischer Machthaber des Nachtclubs „C Club“ (N GmbH) fungierte und wesentliche Entscheidungen zur Unternehmensführung getroffen hat. Der Pflichtige übte maßgeblichen Einfluss auf die Abwicklung der betrieblichen Tätigkeit und der finanziellen Geschäfte des Lokals aus. Dass der Pflichtige Teil der Geschäftsführung war, ist unbestritten durch mehrere Quellen niederschriftlich bestätigt worden.

Gemäß § 119 BAO besteht eine Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, gegen welche der Pflichtige verstieß. Für den Zeitraum der Tätigkeit ab 2019 bis 2023 wurden keine Einkommensteuererklärungen eingereicht, obwohl eine Pflicht hierfür vorliegt. Der Pflichtige verstieß auch gegen die in der BAO normierte Mitwirkungspflicht und erschien nicht zu Vorladungen. Die Einkünfte aus der Tätigkeit als Geschäftsführer unterliegen den Einkünften aus selbständiger Arbeit insofern eine Beteiligung von mehr als 25% gegeben ist. [Der Bf] führte den Nachtclub zu 50%, daher lukrierte der Pflichtige Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit iSd § 22 Z 2 EStG.

Die Ermittlungen legen den Verdacht nahe, dass durch die nicht deklarierten Einnahmen der Abgabenanspruch der Finanzverwaltung gemindert wurde. Durch die Finanzstraßbehörde ist daher als weitere Folge eine Hinterziehung iSd § 33 FinStrG zu überprüfen. Auch ist der Pflichtige im 1. Bezirk in Wien wohnhaft. Von einer Hinterziehung ist auszugehen, da der Lebensunterhalt mit den Einkünften laut vorliegenden Meldungen nicht bestritten werden kann. Im Zuge der Außenprüfung wurden die Mittel zur Lebensbestreitung nicht vorgelegt.

Die Ermittlungen ergaben auch, dass im Zeitraum 2020 und 2021 massive COVID-Förderungen unzulässig (Begründung im BP-Bericht der GmbH) beantragt und ausgezahlt wurden. Laut aktuellem Ermittlungsstand sind diese Einnahmen nach Spanien geflossen. Die Förderungen wurden laut vorliegenden Unterlagen nicht für den betrieblichen Zweck der N GmbH verwendet. Aus diesem Grund ist von der Aufteilung zwischen den Machthabern zu je 50% auszugehen. Die Grundlage für die Schätzung nach § 184 BAO wird im BP-Bericht ausführlich dargestellt.

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

Die Erschwerung der Einbringung der Abgaben ist zu befürchten, da die Außenprüfung eine hohe Nachforderung aufweist und davon ausgegangen wird, dass es im Falle einer späteren Einbringung der Abgabenschulden zu Schwierigkeiten kommen könnte und, dass das vorhandene Vermögen verschleppt wird. Der Pflichtige hat laut eigenen Aussagen auch einen Wohnsitz in Spanien, weshalb auch Fluchtgefahr besteht.“

Gegen den Bescheid – Sicherstellungsauftrag vom 5. November 2024 erhob der Bf mit Eingabe vom 2. Dezember fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Zur Begründung wurde in der Beschwerde in inhaltlicher Hinsicht auszugsweise wie folgt ausgeführt:

„[...] 4.1. Die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Sicherstellung sind nicht gegeben

[...]

4.1.1. Der Beschwerdeführer war nie faktischer Machthaber der der N GmbH

Die belangte Behörde führt in ihrer Begründung aus, dass der Beschwerdeführer „als faktischer Machthaber des Nachtclubs „C Club (N GmbH) fungiert“ hätte und „wesentliche Entscheidungen zur Unternehmensführung getroffen“ hätte. Daraus (allein) leitet die belangte Behörde ab, dass der Beschwerdeführer den Nachtclub zu 50% geführt hätte und daher auch Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit iSd § 22 Z 2 EStG lukriert hätte.

Weiters sieht sich die belangte Behörde in dem Verdacht bekräftigt, indem sie vorbringt, dass der Beschwerdeführer im 1. Bezirk in Wien wohnhaft ist und leitet daraus ab, dass von einer Hinterziehung auszugehen sei, „da der Lebensunterhalt mit den Einkünften laut vorliegenden Meldungen nicht bestritten werden kann“.

Sämtliche dieser vermeintlichen Feststellungen der belangten Behörde sind ausschließlich Behauptungen. Überhaupt fehlt es an weiteren notwendigen Feststellungen zur Untermauerung der Vorwürfe der belangten Behörde. Die Behörde trifft keinerlei Feststellungen zur Frage, durch welches konkrete Verhalten der Beschwerdeführer die Abgabenansprüche ausgelöst habe. Der Bescheid enthält nicht einmal eine cursorische Andeutung, aus welchen Überlegungen sich die Höhe der Abgabenschuld ergebe (VwGH 20.02.1997, 95/15/0057).

Darüber hinaus führt die belangte Behörde keinerlei Beweise an. Mangels Beweise liegt auch keine Beweiswürdigung vor. Damit mangelt es auch an einer diesbezüglichen Beweiswürdigung zur Frage des hier konkret vorgeworfenen Verhaltens des Beschwerdeführers.

Vielmehr sieht die Realität völlig anders aus: Die N GmbH (FN FN) wurde 2019 gegründet. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH ist R S C, geb. Datum. Dieser vertritt die Gesellschaft seit 3.5.2019 selbständig.

Der Beschwerdeführer selbst stand in einem Anstellungsverhältnis mit der N GmbH, dies für das von der Gesellschaft betriebene Lokal, den C Dinner Club. Das Aufgabenfeld umfasst hierbei ausschließlich die Betreuung des Lokals ohne jeglichen weiteren Einfluss auf die Gesellschaft als Eigentümerin.

Der Beschwerdeführer hatte keinen Einfluss auf das Treffen wesentlicher Entscheidungen der Gesellschaft oder die Unternehmensführung ebendieser. Es bleibt völlig offen, worin die belangte Behörde einen „maßgeblichen Einfluss auf die Abwicklung der betriebenen Tätigkeit und der finanziellen Geschäfte des Lokals“ sieht.

Schon mangels Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzungen ist der Bescheid der belangten Behörde rechtswidrig ergangen.

Der Vollständigkeit halber ist zu erwähnen, dass aufgrund bevorstehender Ausführungen niemals davon gesprochen werden kann, dass der Beschwerdeführer gegen etwaige Offenlegungsverpflichtungen oder eine Wahrheitspflicht des § 119 BAO verstoßen hat. Was nicht vorliegt, kann auch nicht offengelegt werden. [...]

4.1.2. Es sind keine Förderungen an den Beschwerdeführer geflossen

Die belangte Behörde behauptet in der Begründung, dass „im ZR 2020 und 2021 massive COVID-Förderungen unzulässig (Begründung im BP-Bericht der GmbH)“ beantragt und ausgezahlt worden wären. Weiters wird der pauschale Vorwurf erhoben, dass diese „Einnahmen nach Spanien geflossen“ und „nicht für den Zweck der N GmbH verwendet“ worden wären. Die belangte Behörde wirft dem Beschwerdeführer nun vor, 50% der Förderungen vereinnahmt zu haben.

Auch hier zeigt sich, dass die Vorwürfe der belangten Behörde völlig aus der Luft gegriffen sind. Neben den vorhin erwähnten pauschalen Vorwürfen der belangten Behörde hat diese keine weiteren Feststellungen zur umfänglichen Beurteilung des Sachverhalts zu diesem Teil getroffen. So gibt es keinerlei Feststellungen darüber, wohin COFAG-Förderungen nach Spanien geflossen sein sollten und für welchen Zweck dies erfolgt sein sollte. Weiters gibt es keine Feststellungen dahingehend, dass die COFAG (seit 1.8.2024 die Republik Österreich) Rückforderungsansprüche von ausbezahlten Förderungen gegenüber der N GmbH erhoben hätte. Nicht zuletzt fehlt es völlig an einer Feststellung betreffend die Höhe einer durch die N GmbH erhaltene COVID-Förderung.

Außerdem hatte der Beschwerdeführer, wie bereits ausgeführt, zu keinem Zeitpunkt eine faktische Machthaberstellung und keinerlei Einfluss auf die Geschäfte der N GmbH. Ein allfälliger Fördervertrag zwischen der N GmbH und der COFAG kam allenfalls zwischen diesen beiden juristischen Personen zustande. Einflussmöglichkeiten des Beschwerdeführers auf dieses Vertragsverhältnis oder auf eine ausbezahlte Förderung bestanden zu keinem Zeitpunkt.

Wiederum fehlt es gänzlich an Beweisen und an einer entsprechenden Beweiswürdigung durch die belangte Behörde, die die Vorwürfe der belangten Behörde hier untermauern würden. [...]

4.2. Es liegen keine Gefährdungs- oder Erschwerungsgründe vor

Sicherstellungsaufträge nach § 232 BAO setzen zwingend eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraus.

Die Annahme der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung müssen entsprechende Tatsachenfeststellungen und nicht bloße Vermutungen zugrunde liegen (VwGH 20. 2. 1997, 95/15/0057; VwGH 30. 10. 2001, 96/14/0170; VwGH 4. 6. 2008, 2005/13/0041) (Unger in Althuber/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO Handbuch (2015) zu § 232 BAO, S. 681).

Der angefochtene Bescheid enthält keine Tatsachenfeststellungen (zB zur Vermögenslage des Beschwerdeführers), die eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung einer Abgabenschuld begründen würden. Vielmehr begnügt sich die belangte Behörde mit der pauschalen Aussage, dass die Erschwerung der Einbringung der Abgaben „zu befürchten“ ist und es „zu Schwierigkeiten kommen könnte“.

Einzig und allein ausgeführt wird, dass der Beschwerdeführer einen Wohnsitz in Spanien hätte, weshalb auch Fluchtgefahr bestünde. Diese Annahme jedoch ignoriert völlig das Faktum, dass der Beschwerdeführer seinen Hauptwohnsitz und Lebensmittelpunkt in Wien hat, was von der belangten Behörde auch in dem angefochtenen Bescheid angegeben wird. Dieser wurde im Übrigen auch an die inländische Adresse zugestellt. Der Beschwerdeführer hat seinen Lebensmittelpunkt in Wien. Es besteht keinerlei Auswanderungsabsicht des Beschwerdeführers (vgl VwGH 6.7.2011, 2008/13/0224); Feststellungen dazu liegen ohnehin nicht vor.

Schon mangels Tatsachenfeststellungen betreffend die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung einer Abgabenschuld ist der angefochtene Bescheid rechtswidrig. Der Vollständigkeit halber ist aber zu erwähnen, dass im konkreten Sachverhalt auch keine Gefährdungs- bzw. Erschwerungsumstände vorliegen. Dahingehende Feststellungen wären auch gar nicht möglich gewesen.

Das Fehlen von Tatsachenfeststellungen im angefochtenen Bescheid führt automatisch zu dem Umstand, dass es an einer diesbezüglichen Beweiswürdigung fehlt.

Mangels Vorliegens von Gefährdungs- oder Erschwerungsgründen ist der angefochtene Bescheid rechtswidrig ergangen und aufzuheben. [...]“

Das ***FA*** wies die Beschwerde vom 2. Dezember 2024 mit Beschwerdevorentscheidung vom 5. März 2025 als unbegründet ab und hielt zur Begründung fest:

„Sachverhalt:

Im Zuge von Ermittlungen stieß die Behörde auf die Tatsache, dass der Pflichtige im KJ 2019 zusammen mit seinem Geschäftspartner B K die T gegründet hat und das Geschäftslokal in 1030 Wien an die N GmbH vermietet hatte. Die Einkünfte wurden bei der OG nicht erklärt, daher erfolgte eine Schätzung der Einkünfte iSd § 184 BAO.

Die Ermittlungen ergaben, dass die OG zum Zweck von Abgabenhinterziehungstatbeständen gegründet wurde und dass die beiden Gesellschafter der OG auch die faktischen Machthaber der N GmbH waren und den Nachtclub zu je 50% betrieben. Herr [Bf] schied dann aus der OG aus. Herr B vermietete dann mit der T das Geschäftslokal an Herrn [Bf], welcher als Geschäftsführer der N auftrat.

Gemäß geltender Rechtsprechung ist ein faktischer Machthaber jene Person, die auf eine Körperschaft zwar nur mittelbaren, jedoch entscheiden und massiven Einfluss nehmen kann. Laut geltender Judikatur ist eine faktische Machthaberschaft nicht bloß zu behaupten, sondern benötigt klare, nachvollziehbare und nachprüfbare Sachverhaltsfeststellungen.

Die Behörde hat in einem Verfahren gem. § 115 (1) BAO selbstständig eine faktische Machthaberschaft nachzuweisen und diese mit Indizienbeweise zu belegen.

Im August 2023 erfolgte eine Nachtbegehung des Lokals. Im Rahmen der Befragung der anwesenden Mitarbeiter bestätigten diese, dass der Nachtclub von [Bf] T und B K geführt und betrieben wird und, dass diese allein für die organisatorische und wirtschaftliche Leitung verantwortlich sind. Sie stellten das Personal ein, organisierten die Veranstaltungen, verwalteten die Einnahmen, bezahlten die Mitarbeiter und hielten den Betrieb am Laufen.

Am 06.09.2024 erfolgte eine niederschriftliche Befragung des Pflichtigen. In dieser gab Herr [Bf] bekannt, dass dieser keine finanzielle Verwaltung vornimmt und keinen Zugriff auf die Bankkonten hatte.

Aus den Buchhaltungsunterlagen geht hervor, dass diese Anführung nicht der Realität entsprechen. Der Pflichtige bezahlte vom Firmenkonto der N GmbH private Ausgaben, wie zB die auf ihn namentlich laufende Lebensversicherung bei der Allianz. Im Zuge der freien Beweiswürdigung gem. § 167 BAO spricht dies gegen die behauptete Aussage, dass keine finanzielle Verwaltung durch den Pflichtigen erfolgt und, dass dieser keinen Zugang zu den Finanzkonten hatte. Es liegen auch andere Zahlungen auf seinen Namen vor.

Darüber hinaus belegen die vorliegenden Unterlagen auch, dass Herr [Bf] seine KFZ-Versicherung über das Firmenkonto der N GmbH bezahlt hat. Auch Buchungen für Benzin sind mehrfach ersichtlich. Diese Punkte belegen ebenfalls, dass Herr [Bf] Teil der Geschäftsleitung war, da in der Praxis keine privaten Rechnungen vom Firmenkonto des Dienstgebers bezahlt werden.

Im Zuge der Erhebungen wurde Herr S R am 30.08.2024 niederschriftlich befragt. Herr R, welcher von Herrn [Bf] und Herrn B vorgeschoben wurde, bestätigte mehrmals, dass Herr [Bf] und Herr B zu je 50% den Club führten und die Einnahmen teilten.

Der Behörde liegen auch Vollmachten auf, welche Herrn [Bf] als Betriebsleiter des Lokals bezeichnen.

Herr [Bf] lukrierte mit seiner Tätigkeit als Geschäftsinhaber des Nachtclubs Einkünfte aus selbstständiger Arbeit iSd § 22 EStG. Gem. § 42 (1) Z 2 EStG ist Herr [Bf] verpflichtet, eine Abgabenerklärung einzureichen und diese Einkünfte zu melden. Dieser Pflicht ist Herr [Bf] nicht nachgekommen. In weiterer Folge liegt auch ein Verstoß gegen die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht iSd § 119 BAO vor.

Die Festsetzung erfolgt aufgrund den vorliegenden Gegebenheiten gem. § 184 BAO im Schätzungsweg.

Für die KJ 2019-2022 werden 15% der Gesamteinnahmen des Nachtclubs als steuerpflichtiger Gewinn angesetzt.

Für das KJ 2023 wird der Durchschnitt der Einnahmen aus den Vorjahren angesetzt. Die nichtselbständigen Einkünfte von der N GmbH werden für jedes KJ von der Schätzungsgrundlage abgezogen.

Für den restlichen Zeitraum liegen keine Unterlagen vor. Hier erfolgt die Festsetzung anhand einer Ableitung der vorliegenden Daten inkl. eines SZ iHv 40%.

Die Erlöse wurden im Jahr 2019 in der Höhe von 66.271,58 €, im Jahr 2020 in Höhe von 105.143,73 €, im Jahr 2021 in der Höhe von 115.372,12 €, im Jahr 2022 in der Höhe von 78.552,76 €, im Jahr 2023 in der Höhe von 95.102,70 € festgestellt.

Die Betriebsprüfung rechnete Herrn [Bf] und dem anderen Machthaber die Einkünfte der N GmbH zu 50% zu.

Daraus resultierten die zu sicherstellenden Abgabenansprüche für die Einkommensteuer im Jahr 2019 in der Höhe von 22.370 €, im Jahr 2020 in der Höhe von 2020 von 42.750 €, im Jahr 2021 in der Höhe von 48.637 €, im Jahr 2022 in der Höhe von 31.779 €, im Jahr 2023 von 35.403 € insgesamt 180.939 €.

Die Ermittlungen legen den Verdacht nahe, dass durch die nicht deklarierten Einnahmen der Abgabenanspruch der Finanzverwaltung gemindert wurde. Durch die Finanzstrafbehörde ist daher eine weitere Folge eine Hinterziehung iSd § 33 FinStrG zu überprüfen. Auch ist der Pflichtige im 1. Bezirk in Wien wohnhaft. Von einer Hinterziehung ist auszugehen, da der Lebensunterhalt mit den Einkünften laut vorliegenden Meldungen nicht bestritten werden kann. Im Zuge der Außenprüfung und im Beschwerdeverfahren wurden die Mitteln zur Lebensbestreitung nicht vorgelegt.

Der Abgabepflichtige hat 2019 bis 2023 keine Erklärungen abgeben: Die gemeldeten Lohnzettel waren im Jahr 2019 J GmbH 910,00 €, N GmbH 6.870,92 €, im Jahr 2020 N GmbH 5.742,53 €, 4.604,93 €, AMS 1.269,80 €, im Jahr 2021 N GmbH 8.290,32 €, 4.865,87 €, 330,55 €, Insolvenz-Entgelt-Fonds 308,42 €, im Jahr 2022 N GmbH 20.980,34 €, im Jahr 2023 N GmbH 9.153,69 €. Im Besitz des Abgabepflichtigen befindet sich ein Land Rover - LM - Range Rover 3,6 Td V8 HSE - 200kW Diesel, Erstzulassung 01.02.2007, angemeldet am 22.12.2023. Es befinden sich keine Grundstücke im Besitz des Abgabepflichtigen.

Rechtliche Würdigung:

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

Ein Sicherstellungsauftrag kann erlassen werden, „um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen“. Nach der Rsp genügt es, wenn aus der wirtschaftlichen Lage des Abgabepflichtigen und den besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff die Abgabeneinbringung voraussichtlich

gesichert erscheint (zB VwGH 19. 3. 2002, 97/14/0004; 26. 7. 2007, 2007/15/0131; 19. 12. 2013, 2012/15/0036; 11. 2. 2016, Ra 2015/13/0039).

Die Möglichkeit einer Person, eine Schuld bestimmter Höhe zu entrichten, ist von ihrem Einkommen, aber auch vom Vorhandensein eines Vermögens abhängig. Über die sonach zur Abgabentrachtung in absehbarer Zeit zur Verfügung stehenden Mittel sind somit Feststellungen zu treffen, woraus sodann Schlüsse auf die Gefährdung oder Erschwerung Einbringung zu ziehen sind.

Aus § 232 BAO ergibt sich, dass, wie die Judikatur wiederholt zum Ausdruck gebracht hat, die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld, wie sie nur ein ordnungsgemäßes Festsetzungsverfahren (mit dem Ziel der Erlassung eines Abgabenbescheides) gewährleistet und für die Vollstreckung einer Abgabenschuld zur Hereinbringung Voraussetzung ist, für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrags nicht erforderlich erscheint (vgl VwGH 7. 2. 1990, 89/13/0047; 26. 6. 2000, 95/17/0202; 3. 7. 2003, 2000/15/0042; RAE Rz 1562). Ein schlüssiger Prognosewert, eine begründet angenommene Schätzungsgröße muss ausreichen (VwGH 14. 11. 1984, 83/13/108; 19. 3. 2002).

Es wurde festgestellt, dass der Abgabepflichtige der wahre Machthaber der N GmbH ist und gemeinsam mit Herrn B die N GmbH wirtschaftlich leitet; dies wurde durch die Mitarbeiter als auch durch vorgeschoben GF bestätigt. Nach Ansicht des Finanzamtes hat der Abgabepflichtige auch die Verfügungsgewalt über das Konto, da [sowohl] die private Lebensversicherung als [auch die] KFZ Versicherung für den Abgabepflichtigen bezahlt wurde. Die Einnahmen der N GmbH [wurden] zwischen den Machthabern zu 50% geteilt. Die Zurechnung an den Abgabepflichtige erfolgt mittels einer Schätzung gemäß § 184 BAO wie oben dargestellt als Einnahmen gemäß § 22 EStG. Die übermittelten Lohnzettel reichen nach Ansicht des Finanzamtes nicht aus, um den Lebensunterhalt zu bestreiten. Daher erfolgt die Festsetzung des Abgabenanspruchs zu Recht.

Aufgrund der hohen Nachforderungen und der geringen gemeldeten Lohnzettel und der erhobenen Vermögenslage sind die Nachforderungen nicht oder nur erschwert einbringlich. Damit liegt eine Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung vor.

Aus den Gründen erfolgte die Erlassung des Sicherstellungsauftrags zu Recht und die Beschwerde war als unbegründet abzuweisen.“

Mit – nach verlängerter Rechtsmittelfrist – fristgerechter Eingabe vom 8. Mai 2025 beantragte der Bf die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und führte in inhaltlicher Hinsicht ergänzend wie folgt aus:

„1. Es ist keine Abgabenschuld entstanden

1.1. Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 22 Z 2 EStG sind nicht verwirklicht

[...]

Die belangte Behörde ignoriert absichtlich den Regelungsinhalt des § 22 Z 2 EStG und unterstellt der Bestimmung einen vollkommen falschen Inhalt. § 22 Z 2 EStG stellt unmissverständlich klar, dass eine Person dann wesentlich beteiligt ist, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Absolut verfehlt vermeint die belangte Behörde eine wesentliche Beteiligung des Beschwerdeführers, aufgrund der - im Übrigen falschen - Annahme, der Beschwerdeführer würde den Nachtclub zu 50% führen.

Bei der Qualifikation als wesentlich beteiligte Person, ist die Führung eines Lokals allerdings überhaupt kein Kriterium. Abzustellen ist hierbei lediglich auf die Gesellschaftsbeteiligung der betreffenden Person. Die belangte Behörde wendet § 22 Z 2 EStG sohin auf eine Weise an, die in diametralen Widerspruch zum unmittelbaren Gesetzeswortlaut steht.

In ihrer Beschwerdeentscheidung vom 5.3.2025 behauptet die belangte Behörde sodann aus dem Nichts:

„Herr [Bf] lukrierte mit seiner Tätigkeit als Geschäftsinhaber des Nachtclubs Einkünfte aus selbstständiger Arbeit iSd § 22 EStG.“

Hier unterstellt die belangte Behörde dem Beschwerdeführer plötzlich, er sei Geschäftsinhaber des Nachtclubs. Diese Unterstellung ist völlig an den Haaren herbeigezogen. Der Beschwerdeführer hielt nachweislich zu keinem Zeitpunkt Anteile am Grund- oder Stammkapital der N GmbH. Der Beschwerdeführer war somit keineswegs Geschäftsinhaber.

Die belangte Behörde führt in keinsten Weise an, auf welche Unterlagen oder Informationen sich die Behauptung, wonach der Beschwerdeführer Geschäftsinhaber sei, stützen sollte. Dies ist nicht gerade verwunderlich, zumal die Behauptung schließlich nicht der Wahrheit entspricht. Die belangte Behörde macht vielmehr ohne jeglichen Anhaltspunkt aus „Betriebsleiter“ „Geschäftsinhaber“ und erfindet sichtbar Umstände, die nicht der Wirklichkeit entsprechen, um das gewünschte Ergebnis - die Entstehung einer Abgabenschuld - zu erreichen. Diese Vorgehensweise ist nicht nachvollziehbar und vollkommen willkürlich.

Der Beschwerdeführer hielt niemals Anteile an der N GmbH. Er war folglich niemals wesentlich Beteiligter iSd § 22 Z 2 EStG und hat daher auch keine Einkünfte aus selbstständiger Arbeit lukriert. Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 22 Z 2 EStG sind damit nicht verwirklicht. [...]

1.2. Der Beschwerdeführer ist nicht faktischer Machthaber

Wie bereits in 1.1. dargelegt, stellt § 22 Z 2 EStG unmissverständlich klar, dass eine Person dann wesentlich beteiligt ist, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Behauptung der belangten Behörde, wonach der Beschwerdeführer faktischer Machthaber der N GmbH sei, ist sohin schon von vornherein absolut ungeeignet, um die

Entstehung einer Abgabenschuld nach § 22 Z 2 EStG zu begründen. Schließlich sagt die faktische Machthaberschaft überhaupt nichts über die Eigentumsverhältnisse der betreffenden Gesellschaft aus. Dabei kommt es gerade auf die Eigentumsverhältnisse an.

Abgesehen davon, ist die Behauptung der belangten Behörde falsch: der Beschwerdeführer war zu keinem Zeitpunkt faktischer Machthaber der N GmbH.

1.2.1. Zur Vorgeschichte

Im Jänner 2019 gründeten der Beschwerdeführer und Herr B die T. Der Beschwerdeführer und Herr B planten, im Geschäftslokal am Adresse, im Untergeschoss des H Hotels, einen Club einzurichten und entwarfen hierfür ein Konzept. Im Mai 2019 schlossen der Beschwerdeführer und Herr B für die T sodann einen Mietvertrag mit der P Vermietungs- und Verpachtungs GmbH (im Folgenden: „die Vermieterin“) über die Miete des vorgenannten Geschäftslokals ab. Dieser wurde auf Seite der Mieterin von den beiden Gesellschafter-Geschäftsführern der T, dem Beschwerdeführer und Herrn B, unterfertigt.

Die N GmbH fand an dem Projekt Interesse. Sie wollte die Idee des Beschwerdeführers und von Herrn B umsetzen und den Club betreiben. Daher schloss die T (als Untervermieter) mit der N GmbH (als Untermieter) im Juni 2019 einen Kooperationsvertrag betreffend die Untervermietung des Geschäftslokals, welcher auf Seite der Untermieterin ordnungsgemäß vom 100% Gesellschafter und Geschäftsführer, Herrn S R, unterfertigt wurde.

Im September 2019 ist der Beschwerdeführer aus der T ausgeschieden.

Zumal der Beschwerdeführer die ursprüngliche Idee des Clubs mitentwickelt hatte und auf Wunsch der N GmbH künftig als Betriebsleiter des Lokals tätig werden sollte, nahm der Beschwerdeführer vor Eröffnung des Lokals im September/Okttober 2019 an Presseterminen teil.

1.2.2. Zur Tätigkeit des Beschwerdeführers als Betriebsleiter

Der Beschwerdeführer stand in einem Anstellungsverhältnis mit der N GmbH, im Rahmen dessen er in dem von ihr betriebenen Lokal C Dinner Club als Betriebsleiter eingesetzt wurde.

Hervorzuheben ist, dass die Positionen „Betriebsleiter“ und „Geschäftsführer“ streng voneinander zu unterscheiden sind, zumal sie zwei vollkommen unterschiedliche Tätigkeiten beschreiben. Die belangte Behörde stellt diese notwendige Differenzierung nicht an, sondern verwendet die Begriffe fälschlicherweise vielmehr als Synonyme.

Der Geschäftsführer ist Machthaber. Er hat die Gesellschaft zu verwalten, deren Geschäfte zu führen und die Gesellschaft nach außen zu vertreten.

Demgegenüber ist der Betriebsleiter für den täglichen Betrieb des von der Gesellschaft betriebenen Lokals verantwortlich. Die Aufgaben des Betriebsleiters können je nach Vorgabe der Geschäftsführung variieren. Zu den typischen Aufgaben des Betriebsleiters zählen etwa der Abschluss kleiner Bestellungen, die Lagerverwaltung, die Koordination von Veranstaltungen, Tagesabschlüsse und die Überprüfung von Servicequalität.

Der Betriebsleiter kümmert sich sohin um das tägliche Management des Lokals, nicht aber um die strategische und finanzielle Ausrichtung der Gesellschaft - hierfür ist der der Geschäftsführer verantwortlich.

Der Beschwerdeführer war als Betriebsleiter des C Dinner Club regelmäßig vor Ort und kümmerte sich um den reibungslosen Ablauf des abendlichen Geschäfts. Er sorgte für Kundenzufriedenheit und überprüfte das Servicepersonal. Der Beschwerdeführer war weder für den Einkauf zuständig (sondern der Barchef), noch hat er die Tagesabrechnungen gemacht.

*Im Gegensatz zu Herrn B hatte der Beschwerdeführer keine Generalvollmacht der N GmbH. Dem Beschwerdeführer wurde nur punktuell eine Vollmacht von Herrn R ausgestellt, wie etwa am 13.2.2023 für einen Termin beim ***FA***. In Hinblick darauf, dass der Beschwerdeführer im Mai 2019 mit den Vermietern den Mietvertrag für die T geschlossen hatte - der Beschwerdeführer und die Vermieterin sohin schon miteinander bekannt waren - verhandelte der Beschwerdeführer auch im Auftrag von Herrn R für die N GmbH den neuen Mietvertrag mit den Vermietern, welcher sodann am 19.12.2022 von Herrn R für die N GmbH unterfertigt wurde.*

Entgegen der Behauptung der belangten Behörde hat der Beschwerdeführer weder die finanzielle Verwaltung der N GmbH vorgenommen, noch hatte er Zugriff auf deren Bankkonten. Die belangte Behörde stützt ihre Behauptungen darauf, dass der Beschwerdeführer vom Firmenkonto der N GmbH private Ausgaben, wie eine KFZ-Versicherung und Benzin bezahlt hätte. Dabei ist festzuhalten, dass dem Beschwerdeführer von der N GmbH ein Firmenauto zur Verfügung gestellt wurde. Dass die Kosten eines Firmenautos, insbesondere die Kosten der Versicherung und die Tankkosten, vom Arbeitgeber übernommen werden ist keineswegs unüblich, sondern entspricht vielmehr der gängigen Praxis. Auch die Zahlung der Lebensversicherung lässt nicht den Schluss zu, dass der Beschwerdeführer Zugriff auf das Konto der N GmbH hatte. Die Zahlung der Lebensversicherung wurde von der N GmbH als Teil des Entgelts entrichtet - dies wurde eigens ausverhandelt. Inwiefern sich aus den Buchungsunterlagen ergeben soll, dass der Beschwerdeführer die finanzielle Verwaltung des Unternehmens vorgenommen hat bzw Zugriff auf die Bankkonten der Gesellschaft hatte, ist daher nicht nachvollziehbar. Im Übrigen hatte der Beschwerdeführer, im Gegenteil zu Herrn B auch nie eine Bankkarte der N GmbH oder Kontakt zum Steuerberater.

Entgegen der Darstellung der belangten Behörde, ergibt die niederschriftliche Befragung des Herrn R keineswegs, dass der Beschwerdeführer und Herr B zu je 50% den Club führten und die

Einnahmen teilten. Die Befragung zeigt vielmehr, dass neben Herrn R, wenn überhaupt, Herr B die Fäden zog. Befragt nach der Buchhaltung, finanziellen Verwaltung, steuerlichen Pflichten, Jahreserklärungen, Steuererklärungen, Umsatzsteuervormeldungen und Kassenführung gab GF R an „K führt alles“, „nur K hatte Zugriff und verwaltet alle Einnahmen“, „ich weiß nicht, warum K keine Jahreserklärung abgegeben hat“, „ich kann auch nur [sic] auf K verweisen, da dieser alles regeln sollte“.

Von den im Bescheid erwähnten Corona-Förderungen weiß der Beschwerdeführer freilich nichts - schließlich war er niemals Geschäftsführer der N GmbH und hat sich um derartige Angelegenheiten daher nicht gekümmert. [...]

1.3. Die Höhe der – ohnehin nicht entstandenen – Abgabenschuld ist nicht nachvollziehbar

[...]

Selbst wenn man aber davon ausginge, die Abgabenschuld bestünde - was ausdrücklich bestritten wird - ist die „geschätzte“ Höhe der „Abgabenschuld“ keineswegs nachvollziehbar. Dabei hat die Abgabenbehörde die im Schätzungsweg ermittelten Ansätze gem. § 184 BAO für den Abgabenverpflichteten und die Gerichte nachvollziehbar zu begründen (VwGH Ra 2019/15/0003). Eine derartige Begründung bleibt die belangte Behörde bis heute schuldig und unterstellt sie einen Gewinn, der jeglichen Bezug zur Realität vermissen lässt.

[...]

Die belangte Behörde stellt im Zeitraum von KJ 2019-2022 15% der Umsätze der N GmbH als Reingewinn in Ansatz. Diese Annahme ist komplett realitätsfremd. Zum einen wurde das Lokal erst Ende des Jahres 2019 eröffnet. Zum anderen waren die Jahre 2020-2022 von der Vielzahl an Corona-Lockdowns geprägt. Es ist gemeinhin bekannt, dass Nachtclubs und Diskotheken von der Corona-Pandemie ganz besonders heftig getroffen wurden. Ein großer Teil der Nachtgastronomie musste aufgrund finanzieller Probleme nach den Corona-Lockdowns ihren Betrieb überhaupt einstellen. Vor diesem Hintergrund ist es äußerst erstaunlich, dass die belangte Behörde nunmehr unterstellt, dass die N GmbH mit dem C Dinner Club in Zeiten von behördlich verordneten Schließungen 15% Gewinn gemacht hat. Dies kann den wahren Gegebenheiten nämlich gar nicht entsprechen.

Losgelöst davon gab Herr R im Zuge der niederschriftlichen Einvernahme vom 30.8.2024 auf die Frage, ob es außerordentliche Ereignisse gegeben habe, die den Betrieb seit 2020 beeinflusst habe an: „Ja Corona, seither ist es ganz schlecht geworden. Er [Anmerkung: gemeint Herr B] kämpfte, um die Miete zu bezahlen.“ Dass auch die N GmbH mit massiven finanziellen Problemen zu kämpfen hatte, ist sohin offensichtlich. Von 15% Gewinn kann sohin offenkundig keineswegs die Rede sein.

Wie die belangte Behörde auf die Idee kommt, der Beschwerdeführer habe 50% der Einnahmen der N GmbH erhalten, wird ebenfalls nicht thematisiert.

Die belangte Behörde hat es verabsäumt, die Höhe der geschätzten (tatsächlich gar nicht bestehenden) Abgabenschuld nachvollziehbar darzulegen.

2. Eine Gefährdung oder Erschweris der Einbringung der (ohnehin nicht bestehenden) Abgabenschuld ist nicht gegeben

In Hinblick auf die Erfordernisse eines mangelfreien Verfahrens wird verlangt, dass jene Tatsachen, auf die sich die Schlussfolgerungen der Gefährdung und Erschwerung der Abgabeneinbringung stützen, festgestellt und dargelegt werden (zB VwGH 30. 10. 2001, 96/14/0170). So muss sich die Behörde mit der wirtschaftlichen Situation des Abgabepflichtigen in ausreichender Weise auseinandersetzen und die Sachverhaltsfeststellungen dem Abgabepflichtigen zur Kenntnis bringen (VwGH 7. 6. 1989, 88/13/0208; 25. 9. 2002, 97/13/0070; 29. 3. 2006, 2004/14/0045). Mit bloßen Vermutungen darf sich die Behörde nicht begnügen (zB VwGH 15. 6.1976, 0977/75 und 15. 2.1983, 82/14/0246).

Die belangte Behörde hat sich keineswegs ausreichend mit der wirtschaftlichen Situation des Beschwerdeführers auseinandergesetzt. Die belangte Behörde behauptete lediglich wiederholt, die übermittelten Lohnzettel des Beschwerdeführers würden nicht ausreichen, um seinen Lebensunterhalt zu bestreiten, zumal er im 1. Bezirk wohnen würde. Aufgrund dieser Überlegung ginge die belangte Behörde fälschlicherweise davon aus, dass die Einbringung gefährdet bzw erschwert sei.

Dies ist falsch. Der Beschwerdeführer wird von seiner Familie finanziell unterstützt, sodass er seinen Lebensunterhalt ohne jegliche Probleme bestreiten kann. Es liegen daher keine Gefährdungs- oder Erschwerisgründe vor.“

Im Vorlageantrag vom 8. Mai 2025 monierte der Bf außerdem die Mangelhaftigkeit des Verfahrens wegen

1. des Fehlens der notwendigen Begründung
2. Verweigerung der Akteneinsicht sowie
3. Willkür

und führte zu den angeführten Punkten zusammengefasst wie folgt aus.

Hinsichtlich der fehlenden Begründung führte der Bf aus, dass vor dem Hintergrund, dass der Sicherstellungsauftrag jegliche Begründung vermissen lasse, dieser durch die Beschwerdeentscheidung nicht bloß ergänzt oder richtiggestellt werde, sondern vielmehr von Grund auf neue Gründe herangezogen würden. Dies sei unzulässig. Das Fehlen der

notwendigen Begründungen bewirke eine Mangelhaftigkeit des Verfahrens, weshalb der Sicherstellungsauftrag keinen tauglichen Titel für die Bewilligung der Sicherstellungsexekution darstelle.

Zur behaupteten Verletzung des Rechts auf Akteneinsicht wurde auf die schleppende Vorlage von Aktenteilen durch die Außenprüfung sowie umfangreiche Schwärzungen im Akt verwiesen. Dem Bf sei nach wie vor nicht nachvollziehbar, wie die Entscheidung der Behörde zu Stande gekommen sei. Das Recht auf Akteneinsicht sei mit Füßen getreten worden, die ungerechtfertigte Verweigerung der Akteneinsicht stelle jedenfalls einen Verfahrensmangel dar.

Zu den Schwärzungen wurde insbesondere ausgeführt:

„Die Art und Weise wie die Schwärzungen durchgeführt wurden ist dabei nichts als eine Farce. Durch die völlig überschießenden Schwärzungen ist ein Großteil der Unterlagen unbrauchbar - deren Kontext lässt sich nicht erschließen. So legte der Prüfer etwa Seiten vor, die zur Gänze geschwärzt wurden. Die Niederschrift vom 21.7.2023 wurde derart geschwärzt, dass dem Schriftstück nicht entnommen werden kann, um was es konkret geht. Auch ist aufgrund der Schwärzungen der Buchungsunterlagen nicht ersichtlich von bzw an welches Konto die angeführten Zahlungen geleistet wurden. Die Niederschriftliche Einvernahme von Herrn R von 30.8.2024 wurde vom Prüfer derart geschwärzt, dass teilweise nur die Antworten, nicht aber die Fragen ersichtlich waren. Zudem waren selbst der Name von Herrn R, oder K B sowie die Firmenbezeichnung „N“ geschwärzt. Das Verständnis der belangten Behörde von einer Akteneinsicht ist schlichtweg erschütternd.“

Zum Willkürverbot hielt der Bf fest, die Behörde habe die Bestimmung des § 22 Z 2 EStG denkmöglich angewendet, um ihm eine Abgabenschuld anzulasten, die gar nicht bestehe. Die Entscheidung der Behörde sei wegen der grob fehlerhaften Anwendung materiellen Rechts willkürlich ergangen und verstoße damit gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 7 B-VG.

Weiters habe die Behörde versucht, dem Zeugen S C R [in seiner Funktion als Gesellschafter-Geschäftsführer der N GmbH] im Rahmen seiner niederschriftlichen Befragung Antworten zu Lasten des Bf zu unterstellen. Diese Voreingenommenheit der Behörde werde durch mehrere handschriftliche Korrekturen in der Niederschrift dokumentiert.

Schließlich würde die Behörde ihrer Entscheidung Scheinbeweise zu Grund legen, was vor allem auf die Mitarbeiterbefragung im August 2023 bzw die fehlende Niederschrift dazu zutreffe.

Am 26. August 2025 legte das Finanzamt als nunmehr belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die abweisende Erledigung des Rechtsmittels.

In einer Stellungnahme im Vorlagebericht legte die belangte Behörde ihren Standpunkt zusammengefasst nochmals wie folgt dar:

„Nach Ansicht des Finanzamtes übte der Beschwerdeführer im gegenständlichen Zeitraum die Geschäftsführung der N GmbH gemeinsam mit Herrn K B aus. Daher waren diese die wirtschaftlichen Machthaber der N GmbH.

Im Schätzungswege wurde dem Beschwerdeführer selbständige Einkünfte für die Tätigkeit als Geschäftsführer zugerechnet. Dies führt zu erheblichen Nachforderungen.

Die erhobenen Vermögenswerte reichen nach Ansicht des Finanzamtes nicht aus, um die Forderungen rückzahlen zu können. Die Unterstützung der Familie konnte nicht berücksichtigt werden, da keine Angaben über die Höhe als auch Belege für die Höhe der Zuwendungen vorgelegt wurden.“

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht stellte der Bf mit Eingabe vom 1. April 2026 einen Fristsetzungsantrag gemäß Art. 132 B-VG und § 291 BAO.

Nach Vorlage des Fristsetzungsantrages durch den Richter trug der Verwaltungsgerichtshof dem Bundesfinanzgericht mit verfahrensleitender Anordnung vom 27. April 2026 auf, über die gegenständliche Beschwerde binnen drei Monaten, dh bis zum 27. Juli 2026, die Entscheidung zu erlassen oder allenfalls anzugeben, warum eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht vorliegt.

Am 13. Mai 2026 erstattete der Bf ein ergänzendes Vorbringen, in dem er im Wesentlichen auf den Inhalt eines E-Mails vom 29. August 2024, das Herr K B im Zuge der Außenprüfung bei der N GmbH an den zuständigen Finanzamtsprüfer geschickt hatte, hinwies.

In dieser Nachricht habe Herr B bestätigt, dass der Bf keine buchhalterischen Aufgaben, keinen Kontozugang und keinen Einblick in die Registrierkasse gehabt habe. Weiters habe er bestätigt, dass der Beschwerdeführer die steuerliche Vertretung der N GmbH nicht einmal kannte. Der Bf hätte auch zu keinem Zeitpunkt eine Generalvollmacht der N GmbH gehabt. Eine Vollmacht sei ihm nur punktuell ausgestellt worden. Herr B habe darin weiters erklärt, dass er selbst mit einer Generalvollmacht für seinen Stiefvater die N GmbH führte, als dieser das gesundheitlich nicht mehr machen konnte. Der Bf sei hierin nicht involviert gewesen.

Die beantragte mündliche Beschwerdeverhandlung vor dem Bundesfinanzgericht fand am 20. Mai 2026 in Anwesenheit des Bf, seiner rechtsfreundlichen Vertretung sowie eines Vertreters der belangten Behörde statt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

1. N GmbH

Die N GmbH mit Sitz in Wien wurde mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 13. März 2019 gegründet und am 3. Mai 2019 unter der FN FN im Firmenbuch registriert. Unternehmensgegenstand waren das Gastgewerbe, Catering sowie Veranstaltungen.

Im Zeitraum von 2019 bis 2024 betrieb diese Gesellschaft an der Geschäftsadresse in Adresse mit dem „C Dinner Club“ einen Nachtgastronomiebetrieb (Nachtklub). Andere betriebliche Tätigkeiten entfaltete die Gesellschaft nicht.

Mit Beschluss des zuständigen Gerichts vom TT. Oktober 2021 wurde über das Vermögen der N GmbH ein Sanierungsverfahren eröffnet und mit Beschluss vom TT. März 2022 wieder aufgehoben. In weiterer Folge erfolgte am TT. Oktober 2024 die Nichteröffnung eines von der österreichischen Gesundheitskasse beantragten Konkursverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft mangels Kostendeckung. Am TT. Mai 2025 wurde die N GmbH schließlich gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht.

Alleiniger Geschäftsführer und 100%-Gesellschafter der N GmbH war während des gesamten Zeitraumes Herr S C R.

Für den Zeitraum von 1. Jänner 2020 bis 31. März 2022 wurden der N GmbH verschiedene COVID-19 Leistungen (Fixkostenzuschüsse, Lockdown-Umsatzersatz etc) im Gesamtausmaß von 1.149.256,97 Euro ausbezahlt. Weitere Förderansuchen über die Übernahme von Haftungen iHv 990.000 Euro waren zu Beginn des Jahres 2022 zurückgezogen worden.

Auf dem Abgabenkonto der N GmbH haftet aktuell ein Abgabenrückstand iHv 864.099,99 Euro – insbesondere an Umsatzsteuer aus den Jahren von 2019 bis 2013 – unberichtigt aus.

Diese Abgabenrückstände resultieren aus zwei Außenprüfungen bei der N GmbH, einerseits einer sogenannten Umsatzsteuer-Sonderprüfung betreffend den Zeitraum von Mai 2022 bis Jänner 2023 sowie andererseits einer daran anschließenden, regulären Außenprüfung betreffend den Zeitraum von 2019 bis 2023.

Im Bericht vom 14. September 2023 über die Umsatzsteuer-Sonderprüfung wurde unter „Tz. 1 – Überleitung BP“ zusammengefasst festgehalten, dass Buchhaltungsunterlagen nicht vorgelegt wurden und dass im Rahmen einer Begehung des Nachtklubs am 21. Juli 2023 nicht angemeldete Dienstnehmer angetroffen wurden. Weiters wurde in diesem Bericht Herr K A B (Anmerkung: der Schwiegersohn des Gesellschafter-Geschäftsführers S C R) als faktischer Machthaber bezeichnet.

Im Bericht vom 28. März 2025 über die Außenprüfung bei der N GmbH in Liquidation betreffend den Zeitraum von 2019 bis 2023 wurden zusammengefasst umfangreiche formelle und materielle Buchhaltungsmängel festgestellt, weshalb die Besteuerungsgrundlagen für die Umsatz- und Körperschaftsteuer im Schätzungswege zu ermitteln waren. Im Ergebnis kam es zu erheblichen Vorsteuerkorrekturen iZm nicht entrichteten Mietzahlungen für das Geschäftslokal sowie Erlösberichtigungen wegen grober formaler und inhaltlicher Mängel der Buchführung. Die dazu ergangenen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre von 2019 bis 2023, alle vom 27. März 2025, blieben unbekämpft und erwuchsen in Rechtskraft.

Weiteres wurde in diesem Bericht Herr S C R als formeller Geschäftsführer bezeichnet. Sein Schwiegersohn, Herr K A B, und der Bf (als Freund und Geschäftspartner des Herrn B) wurden hingegen als faktische Machthaber der Gesellschaft genannt.

Der Bf verfügte aber – im Gegensatz zu Herrn B – über keine Generalvollmacht für die N GmbH. Aktenkundig ist lediglich eine Einzelvollmacht vom 13. Februar 2023, mit der der – als Betriebsleiter bezeichnete – Bf vom Gesellschafter-Geschäftsführer, Herrn R, bevollmächtigt wurde, letzteren bei einem Termin vor dem ***FA*** am 20. Februar 2023 zu vertreten.

2. T

Die T mit Sitz in Wien wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 18. Jänner 2019 als Offene Gesellschaft vom Bf und Herrn K A B als unbeschränkt haftende Gesellschafter gegründet. Die Gesellschaft wurde am 31. Jänner 2019 unter der Firmenbuchnummer FN im Firmenbuch mit dem Geschäftszweig Gastgewerbe eingetragen.

Mit Erklärung vom 2. September 2019 übernahm Herr B gemäß der Bestimmung des § 142 UGB das gesamte Vermögen der T, nachdem der Bf aus der Gesellschaft ausgeschieden war. In der Folge wurde das Unternehmen von Herrn B als Einzelunternehmen fortbetrieben und die Gesellschaft am 14. September 2019 im Firmenbuch gelöscht.

Auf dem Abgabenkonto der T haftet derzeit noch ein Abgabenrückstand iHv 8.886,11 Euro – resultierend im Wesentlichen aus den Umsatzsteuervoranmeldungen für August und September 2019 – unberichtigt aus.

Herr B bezog im Zeitraum von 2019 bis 2022 (wie auch der Bf) nichtselbständige Einkünfte aus einer Angestelltentätigkeit bei der N GmbH. Am 31. März 2023 gab er laut Zentralem Melderegister seinen inländischen Wohnsitz auf und ist nach Portugal verzogen. Allerdings wurde Herr B noch am 21. Juli 2023 vom Außenprüfer im Nachtclub angetroffen. Eine aktuelle ladungsfähige Adresse war dem Richter nicht bekannt.

3. Geschäftslokal der N GmbH

Das Geschäftslokal der N GmbH in Adresse in dem der Nachtclub „C Dinner Club“ betrieben wurde, war ab 1. April 2019 von der T mit befristetem Mietvertrag vom März 2019 von der P Vermietungs- und Verpachtungs GmbH zum Zwecke des Betriebes eines Musik- und Dinnerclubs angemietet worden. Der Nettohauptmietzins betrug für eine Nutzfläche von ca 519 m² ursprünglich monatlich 15.803,55 Euro, der Gesamtmietzins inklusive Umsatzsteuer ursprünglich monatlich 24.060,66 Euro. Dieser Mietvertrag wurde seitens der Mieterin, dh der T, von deren Komplementären, dh dem Bf und Herrn B, unterzeichnet.

In weiterer Folge wurden die Geschäftsräumlichkeiten von der T bzw später Herrn B persönlich an die N GmbH untervermietet. Im Dezember 2022 wurde von der N GmbH ein neuer Vertrag über den Mietgegenstand geschlossen. Diese zeitlich später abgeschlossenen Mietverträge wurden vom Bf nicht unterschrieben.

Mit Urteil des zuständigen Bezirksgerichtes vom 14. Juli 2023 wurde Herr B wegen diverser Mietzinsrückstände hinsichtlich des Geschäftslokals in Adresse zu einer Zahlung iHv 133.237,29 Euro verurteilt. Eine weitere Klage der Vermieterin gegen Herrn B auf Räumung des Mietobjekts und Zahlung von Mietzins iHv 89.729,27 Euro hatte bereits zuvor mit einem stattgebenden Versäumungsurteil geendet.

In einem – nicht unterfertigten und teilweise geschwärzten – Begehungsprotokoll vom 30. September 2019, ausgestellt von der für das Mietobjekt zuständigen Hausverwaltung, der W KG, über die erforderlichen betrieblichen Brandschutzmaßnahmen im Geschäftslokal wurde der Bf in der Funktion eines Geschäftsführers genannt. Weiters wurde der Bf in diesem Schriftstück als Brandschutzverantwortlicher (hinsichtlich der Bereitstellung von Feuerlöschern, des Freihaltens von Fluchtwegen etc) des Nachtclubs geführt.

4. Tätigkeit des Beschwerdeführers

Der Bf war im verfahrensgegenständlichen Zeitraum der Jahre von 2019 bis 2023 bei der N GmbH als Angestellter beschäftigt und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in nachstehender Höhe:

- 1. August 2019 bis 31. Dezember 2019: 6.870,92 Euro
- 1. Jänner 2020 bis 13. März 2020: 4.604,93 Euro
- 10. Juli 2020 bis 31. Dezember 2020: 5.742,53 Euro
- 1. Jänner 2021 bis 23. Juli 2021: 8.290,32 Euro
- 26. Oktober 2021 bis 29. Oktober 2021: 330,55 Euro
- 30. Oktober 2021 bis 31. Dezember 2021: 4.865,87 Euro
- 1. Jänner 2022 bis 31. Dezember 2022: 20.980,34 Euro
- 1. Jänner 2023 bis 31. Dezember 2023: 3.153,69 Euro

Dieses Angestelltenverhältnis beruhte auf einem mündlichen Dienstvertrag, abgeschlossen mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer der N GmbH, Herrn S C R. Nach den eigenen Angaben des

Bf in der mündlichen Beschwerdeverhandlung vom 20. Mai 2026 umfasste die vereinbarte Arbeitsleistung bei wechselnder Auslastung (Voll- bzw Teilzeit) sowie ohne fixe Dienstzeiten im Wesentlichen die Umsetzung des Konzeptes des Nachtclubs, die Werbung, die Buchung von Künstlern und dgl.

Für berufliche Zwecke wurde dem Bf ein Dienstfahrzeug zur Verfügung gestellt und die daraus resultierenden Kosten (Treibstoff, Versicherung etc.) von der N GmbH bezahlt. Hinsichtlich einer von der N bezahlten Prämie für eine private Lebensversicherung des Bf iHv monatlich 235,10 Euro (im Jahr 2021 monatliche Zahlungen iHv 50,02 Euro und 185,05 Euro) konnte der Bf keine näheren Angaben machen. Soweit es aus den vorliegenden Unterlagen nachvollziehbar war, wurden diese Zahlungen der N GmbH im Rahmen der Lohnverrechnung beim Bf steuerlich nicht als Sachbezug berücksichtigt.

Der Bf war bereits vor seiner Tätigkeit für die N GmbH – zT gemeinsam mit Herrn B – jahrelang in der Gastronomie tätig gewesen und hatte diverse Club- und Eventlocations betrieben. Die Idee bzw das Konzept für das Nachtlokal in Form eines Dinner-Clubs (Verbindung eines Restaurants mit einem Tanzlokal) hatte der Bf gemeinsam mit Herrn B entwickelt.

5. Wirtschaftliche Verhältnisse des Beschwerdeführers

Am TT. August 2019 war über das Vermögen des Bf ein Schuldenregulierungsverfahren mit Eigenverwaltung des Schuldners eröffnet worden. Am TT. Februar 2020 wurde ein Zahlungsplan mit einer Quote von 12,23%, zahlbar in 10 Halbjahresraten, angenommen und das Schuldenregulierungsverfahren aufgehoben. Mit Ende der Zahlungsfrist am TT. Februar 2025 wurde dieses Verfahren mittlerweile abgeschlossen.

Laut vorliegendem Vermögensverzeichnis vom 15. Juni 2014 verfügte der Bf zum damaligen Zeitpunkt über kein nennenswertes Vermögen. Diese Angaben wurden in der mündlichen Beschwerdeverhandlung im Wesentlichen bestätigt.

Auf dem Abgabenkonto des Bf haftet derzeit ein Abgabenrückstand iHv 252.285,01 Euro – resultierend zum allergrößten Teil aus dem gegenständlichen Verfahren – unberichtigt aus. In einem untergeordneten Ausmaß bestehen Verbindlichkeiten iZm einer Umsatzsteuersonderprüfung betreffend den Zeitraum von April 2014 bis September 2015, wobei in steuerlicher Hinsicht ebenfalls grobe formelle und materielle Aufzeichnungsmängel festgestellt wurden.

Im Rahmen der Außenprüfung beim Bf betreffend den Zeitraum der Jahre von 2019 von 2023, die nach Erlassung des verfahrensgegenständlichen Sicherstellungsauftrages abgeschlossen wurde, erfolgten die steuerlichen Feststellungen betreffend die faktische Machthaberschaft, die Zurechnung von Einkünften aus selbständiger Arbeit für die angenommene

Geschäftsführertätigkeit sowie die schätzungsweise Ermittlung deren Höhe entsprechend dem angefochtenen Sicherstellungsbescheid vom 5. November 2024.

Die Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre von 2019 bis 2023 erfolgte mit den Bescheiden vom 22. November 2024 betraglich ebenfalls entsprechend dem Sicherstellungsbescheid. Die Einkommensteuerverfahren des Bf betreffend die Jahre von 2019 bis 2023 sind derzeit wegen eines anhängigen Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO noch unerledigt offen.

Beweiswürdigung

Der oben festgestellte Sachverhalt ist im Wesentlichen unstrittig und gründet sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes der belangten Behörde sowie die Ausführungen des Bf im Rechtsmittelverfahren und der mündlichen Verhandlung. Weiters auf die Einsichtnahme des Richters in den elektronischen Steuerakt, den bzw die Arbeitsbögen der Außenprüfung sowie die Urkundensammlung des Firmenbuchs.

Entscheidungswesentlich war im vorliegenden Fall insbesondere, ob der Bf – allenfalls gemeinsam mit Herrn B – als faktischer Machthaber der N GmbH oder (zumindest) deren faktischer Geschäftsführer anzusehen war. Zu dieser Frage war vorab, abgesehen von der materiellrechtlichen Beurteilung des Vorliegens eines faktischen Machthabers/Geschäftsführers (siehe dazu unten im Rahmen der rechtlichen Beurteilung), auf folgende verfahrensrechtliche Besonderheiten hinsichtlich der Beweislast und -würdigung hinzuweisen.

1. Beweislast

Die Behörde darf grundsätzlich keinen „Negativbeweis“ eines Abgabepflichtigen in dem Sinne, dass er oder sie den Nachweis für die Nichtexistenz von faktischen Umständen oder Rechtsverhältnissen führen muss, verlangen. Dies resultiert aus dem Rechtssatz „negativa non sunt probanda“, wonach ein direkter Beweis der Nicht-Existenz von Rechtsverhältnissen oder Zuständen nicht geführt werden kann und ein solcher dem Steuerpflichtigen auch nicht aufgebürdet werden darf. Allenfalls kann der betroffene Steuerpflichtige eine „Negativerklärung“ über die Nicht-Existenz einer „faktischen Machthaberschaft bzw Geschäftsführung“ anbieten oder abgeben.

Demgegenüber muss die Behörde iSd Officialmaxime des §115 Abs. 1 BAO selbständig eine „faktische Machthaberschaft“ nachweisen. Es handelt sich um eine Sachverhaltsfrage, die von der Behörde durch Indizienbeweise zu belegen ist. Beim Indizienbeweis wird, aufbauend auf erwiesenen Hilfstatsachen (Indizien), mit Hilfe von Erfahrungssätzen und logischen Operationen auf die beweisbedürftige rechtserhebliche Haupttatsache geschlossen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gilt für einen möglichen, aber misslungenen Gegenbeweis der Partei, dass aus dem bloßen Misslingen eines Nachweises nicht zwingend auf das Erwiesensein des Gegenteiles geschlossen werden kann (VwGH 20.09.1995, 93/13/0069).

Bei schwerer Nachweisbarkeit eines Sachverhaltes darf die Behörde nicht automatisch von dem für den Pflichtigen ungünstigsten Sachverhalt ausgehen, sondern muss den Lebenssachverhalt anhand von Indizienbeweisen eruieren. Dabei steht es der Partei frei, den von der Behörde vorgetragenen Indizienbeweis durch andere Indizien zu erschüttern. Bei der Beurteilung widersprechender Indizienbeweise sind die vorliegenden Indizien des jeweiligen Einzelfalles im Rahmen der freien Beweiswürdigung abzuwägen und in quantitativer und qualitativer Hinsicht zu gewichten (vgl VwGH 14.01.2020, Ro 2018/16/0046).

2. Beweiswürdigung

Im vorliegenden Fall waren die nachstehenden, teilweise widersprüchlichen Beweisergebnisse zu würdigen.

a. Angaben der belangten Behörde

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 14. September 2023 (Umsatzsteuer-Sonderprüfung bei der N GmbH) wurde unter Hinweis auf die Begehung des Nachtclubs am 21. Juli 2023 Herr B als faktischer Machthaber genannt.

In der betreffenden Niederschrift war diesbezüglich festgehalten worden:

„Laut Personal ist Herr B der faktische Machthaber, der mit den Angelegenheiten der Leitung des Clubs vertraut ist. Der Türsteher gab dies an, verweigerte die Ausgabe seines Lichtbildausweises und verließ den Club unmittelbar.“

In der Begründung der Beschwerdeentscheidung wurde von der belangten Behörde eine (weitere?) Nachtbegehung des Lokals im August 2023 erwähnt. Dazu fanden sich weder in den vorgelegten Aktenteilen noch dem Arbeitsbogen – abgesehen von einigen undatierten handschriftlichen Aufzeichnungen – weitere schriftliche Unterlagen. Es war daher davon auszugehen, dass mit der erwähnten Nachtbegehung im August 2023 der oben erwähnte Betriebsbesuch vom 21. Juli 2023 gemeint war.

In der Meldung des Außenprüfers vom 14. August 2024 an das Amt für Betrugsbekämpfung wegen des Verdachts auf Vorliegen eines Finanzvergehens wurde neuerlich festgehalten, dass Herr B bei der Begehung von allen Mitarbeitern als Geschäftsführer dargestellt worden sei.

Demgegenüber wurde – zeitlich später – sowohl im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 23. November 2024 (betreffend den Bf) als auch im Bericht vom 28. März

2025 (betreffend die N GmbH in Liquidation) ausgeführt, dass der Bf und Herr B faktische Machthaber der N GmbH gewesen seien und den Nachtklub gemeinsam betrieben und geführt hätten. Diese Tatsachen hätten sämtliche anwesenden Mitarbeiter bestätigt.

Nach Ansicht des Richters konnte aufgrund der vorstehenden Ausführungen der belangten Behörde eine faktische Machthaberschaft des Bf nicht nachgewiesen werden. Die diesbezüglichen Angaben waren in sich nicht gänzlich widerspruchsfrei, wobei auch ausgeführt worden war, dass der Bf – offensichtlich zusätzlich – im Jahr 2022 einen weiteren „C“-Club in Spanien (C Beach Club, Ibiza) sowie ab 2023 eine andere inländische Gastro GmbH geleitet haben soll.

Schwerer wog aber, dass von der Außenprüfung keinerlei Beweismittel zu den angeblichen Mitarbeiteraussagen im Rahmen der Betriebsbegehung (im Juli oder August 2023) vorgelegt worden waren. Die Angaben, wonach Herr B und der Bf gemeinsam das Personal einstellten, die Veranstaltungen organisierten, die Einnahmen verwalteten, die Mitarbeiter bezahlten und den Betrieb am Laufen hielten, verblieben auf einer reinen Behauptungsebene. Sie stellten deshalb keinen (Indizien-)Beweis für die Tatsache dar, dass der Bf und Herr B gemeinsam die faktischen Machthaber der Gesellschaft waren und den Club zu je 50% geführt bzw die Einnahmen geteilt hatten.

In der Folge waren deshalb insbesondere die niederschriftlichen Aussagen der handelnden Personen, dh des Bf, Herrn B und Herrn R, zu würdigen.

b. Angaben der beteiligten Personen in den niederschriftlichen Aussagen

Der Bf führte in der telefonisch aufgenommenen Niederschrift vom 6. September 2024 auszugsweise wie folgt aus:

1. Organisation und Zuständigkeiten

- *Frage: Wer ist offiziell für die Geschäftsführung und für die Einhaltung der steuerlichen Pflichten zuständig?*
- *Antwort: K B und S (R.) regelten dies.*
- *Frage: Welche Aufgaben haben Sie im Unternehmen?*
- *Antwort: Ich war der Betriebsleiter.*
- *Frage: Wie sind diese Aufgaben aufgeteilt?*
- *Antwort: Ich habe als Controller im Betrieb agiert und Personal überwacht. Die letzten Jahre hat es verschiedene Veranstalter gegeben. Die Werbung habe ich auch gemacht.*
- *Frage: Welche Rolle spielt der formelle Geschäftsinhaber? Ist er in irgendeiner Weise in den operativen Betrieb involviert?*
- *Antwort: Herr R hat sich am Anfang wenig um den Club gekümmert und danach eigentlich nicht mehr.*

2. Finanzielle Verwaltung

- *Frage: Wer hat Zugriff auf die Konten des Unternehmens und verwaltet die Finanzen?*
- *Antwort: Herr B, ich hatte keinen Zugang zu den Bankkonten.*
- *Frage: Wie werden Einnahmen und Ausgaben im Club erfasst und dokumentiert?*
- *Antwort: Mit dem Kassensystem im Lokal*
- *Frage: Gibt es Barauszahlungen und wie werden diese dokumentiert?*
- *Antwort: Sowas habe ich nicht gemacht, daher habe ich keine Info darüber.*

3. Steuerliche Pflichten und Jahreserklärungen

- *Frage: Wer ist verantwortlich für die Erstellung und Einreichung der Steuererklärungen? Gibt es externe Berater (z.B. Steuerberater oder Buchhalter), die mit der Erstellung der Steuererklärungen betraut sind? Falls ja, wer sind diese und warum wurden die Erklärungen nicht eingereicht?*
- *Antwort: Herr B sollte diese erstellen.*

[...]

5. Personal und Beschäftigung

- *Frage: Wie werden Löhne und Gehälter der Angestellten abgerechnet und dokumentiert?*
- *Antwort: Herr B hat das Personal angestellt und bezahlt, mehr kann ich hierzu nicht sagen.*

[...]

6. Verträge und Lieferanten

- *Frage: Welche Verträge bestehen mit Lieferanten und Dienstleistern?*
- *Antwort: Stiegel, Topspirit, Red Bull*
- *Frage: Wer verhandelt und schließt Verträge im Namen des Clubs ab?*
- *Antwort: Die Verträge mit Topspirit habe ich gemacht, den Rest Herr B.*

[...]

8. Sonstiges

[...]

- *Frage: Hat der Club aufgrund von COVID-19 finanzielle Unterstützung erhalten? Wenn ja, wie wurde diese Unterstützung dokumentiert und verwendet?*
- *Antwort: Es hat jedenfalls Förderungen gegeben, diese wurden nicht von mir beantragt.*
- *Frage: Wer entscheidet über größere Investitionen oder Änderungen im Betrieb?*
- *Antwort: Herr B und ich gemeinsam.*

- *Frage: Wie wird die Entscheidung dokumentiert? Wie oft stimmen Sie sich untereinander ab, um sicherzustellen, dass alle steuerlichen Pflichten erfüllt werden?*
- *Antwort: Herr B hatte das letzte Wort.*
- *Frage: Wer führt die Gespräche mit dem Steuerberater?*
- *Antwort: B*

[...]

Im Rahmen der mündlichen Beschwerdeverhandlung bestätigte der Bf seine bisherigen Angaben, wonach er weder Machthaber noch Geschäftsführer der N GmbH gewesen sei. Seine Aufgaben seien die Werbung, die Buchung von Künstlern bzw die Umsetzung des Konzeptes des C Dinner Clubs gewesen. Zuständig für die Geschäftsleitung seien die Herren R und B gewesen.

Herr K B teilte dem Außenprüfer in einem E-Mail vom 29. August 2024 auszugsweise mit:

„[...] Ich habe mit einer Generalvollmacht für meinen Stiefvater die N GmbH geführt. Da er es gesundheitlich nicht mehr machen kann. [...]

[Der Bf] hatte bei uns eine betriebsführende Tätigkeit. Er bekam auch punktuell eine Vollmacht um mit der ÖGK oder auch damals mit Ihnen (Anmerkung: dem Außenprüfer) zu reden, damit wir Lösungen finden. Da ich ja nicht mehr in Österreich lebe.

[Der Bf] kann morgen zum Termin kommen, und alles bestätigen, was ich Ihnen hier aufgelistet habe. Aber er hatte keine buchhalterischen Aufgaben, keinen Kontozugang und keinen Einblick in die Registrierkasse. Er kennt nicht einmal unsere steuerliche Vertretung Herrn Mag. G. Das wird ihnen Herr Mag. G bestätigen können.“

Der Gesellschafter-Geschäftsführer der N GmbH, Herr S C R, führte in der Niederschrift vom 30. August 2024 auszugsweise wie folgt aus. (Anmerkung: Einzelne Passagen der Niederschrift wurden handschriftlich abgeändert, worauf im Folgenden hingewiesen wird.)

1. Organisation und Zuständigkeiten

- *Frage: Wer ist offiziell für die Geschäftsführung und für die Einhaltung der steuerlichen Pflichten zuständig?*
- *Antwort: Ich habe nichts mit dem Management und mit den Finanzen [zu tun]. Diese werden alle von meinem Stiefsohn K B und seinem Freund [dem Bf] geregelt.*
- *Frage: Haben Sie jemals im Club mitgearbeitet?*
- *Antwort: Nein, ich habe niemals in dem Club gearbeitet.*
- *Frage: Welche Aufgaben haben Sie im Unternehmen?*
- *Antwort: Ich habe keinerlei Aufgaben und keine Position im Club.*
- *Frage: Wie sind diese Aufgaben aufgeteilt?*
- *Antwort: K ist der Manager von allen Dingen, die im Club anfallen.*

- *Frage: Wie wird die Geschäftstätigkeit des Clubs dokumentiert?*
- *Antwort: Ich weiß nur, dass die gesamten Einnahmen und Ausgaben erfasst werden. Ich habe Onlinebanking-Zugangsdaten, aber ich kann keine Überweisungen machen. Ich kann die Kontoauszüge vorlegen, wenn diese gebraucht werden.*
- *Frage: Wer führt die Buchhaltung?*
- *Antwort: K führt alles.*
- *Frage: Welche Rolle spielen Sie als Geschäftsinhaber? [Sind Sie] in irgendeiner Weise in den operativen Betrieb involviert?*
- *Antwort: Ich bin in keinsten Weise involviert. Ich habe den Betrieb nur eröffnet, weil K mitgefragt hat. Er wollte einen neuen Club machen. Ich hatte keinen Grund nein zu sagen.*

2. Finanzielle Verwaltung

- *Frage: Wer hat Zugriff auf die Konten des Unternehmens und verwaltet die Finanzen?*
- *Antwort: Nur K hatte Zugriff und verwaltete alle Einnahmen.*

[...]

3. Steuerliche Pflichten und Jahreserklärungen

- *Frage: Warum wurden ab 2020 keine Jahreserklärungen abgegeben?*
- *Antwort: Ich weiß nicht, warum K keine Jahreserklärung abgegeben hat. Angeblich gab es immer einen Steuerberater.*
- *Frage: Wer ist verantwortlich für die Erstellung und Einreichung der Steuererklärungen? Gibt es externe Berater (z.B. Steuerberater oder Buchhalter), die mit der Erstellung der Steuererklärungen betraut sind? Falls ja, wer sind diese und warum wurden die Erklärungen nicht eingereicht?*
- *Antwort: K sollte sich darum kümmern, ich habe niemals etwas damit zu tun gehabt.*
- *Frage: Wurden die Umsatzsteuervoranmeldungen regelmäßig erstellt und abgegeben? Wenn nicht, warum und wieso wurde sich darum nicht gekümmert?*
- *Antwort: Ich kann hier auch nur auf K verweisen, da dieser das alles regeln sollte.*

4. Kassenführung und Aufzeichnungen

- *Frage: Wie wird die Kassenführung im Club organisiert?*
- *Antwort: Ich weiß es leider nicht. Das hat K alles geregelt.*

[...]

5. Personal und Beschäftigung

- *Frage: Wie werden Löhne und Gehälter der Angestellten abgerechnet und dokumentiert?*
- *Antwort: Das weiß ich leider nicht. T und K machten das.*

[...]

6. Verträge und Lieferanten

- *Frage: Welche Verträge bestehen mit Lieferanten und Dienstleistern?*
- *Antwort: Es gibt Verträge mit Getränkehändler, ich denke mit der Firma Stiegel. K schloss auch hier die Verträge ab.*
- *Frage: Wer verhandelt und schließt Verträge im Namen des Clubs ab?*
- *Antwort: Nur K und T schlossen die Verträge für alles ab. (Handschriftliche Ergänzung: Ich habe alles unterschrieben, was er (gemeint nach Ansicht des Richters: K) mir vorlegte.*

[...]

7. Risikobereiche

- *Frage: Bei einem Antrittsbesuch wurde nicht angemeldetes Personal aufgegriffen.*
- *Stellungnahme: Davon höre ich zum ersten Mal. K stellte das Personal immer ein.*

[...]

8. Sonstiges

- *Frage: Gab es in den letzten Jahren eine Änderung in der Betriebsführung oder im Eigentum des Clubs?*
- *Antwort: Nein. K und T waren die Leiter des Clubs.*

[...]

- *Frage: Wer entscheidet über größere Investitionen oder Änderungen im Betrieb?*
- *Antwort: K und T (handschriftliche Ergänzung: nur K.)*
- *Frage: Wer von Ihnen ist für die Buchhaltung verantwortlich?*
- *Antwort: K sollte dies tun.*

[...]

- *Frage: Was genau beinhaltet Ihre Verantwortung in Bereich des Clubs?*
- *Antwort: Ich hatte keine Verantwortung, sondern hielt nur mit meinem Namen hin. Ich habe keinerlei Informationen über den Ablauf gehabt und habe es nur aus Höflichkeit auf meinen Namen genommen. Verantwortlich sind nur T und nur K.*
- *Frage: Wer hat das letzte Wort bei wichtigen Entscheidungen (z.B. größere Anschaffungen, Personalentscheidungen)*
- *Antwort: K und T*
- *Frage: Wer führt die Gespräche mit dem Steuerberater?*
- *Antwort: K*

[...]

Im Beschwerdeverfahren hielt Herr R in einer weiteren schriftlichen Erklärung vom 8. Mai 2025 zusammengefasst fest, dass der Bf als Betriebsleiter des C Dinner Clubs tätig gewesen sei und keine Führungs- bzw Aufsichtsfunktion in der N GmbH ausgeübt habe. Der Bf hätte keinen Zugriff auf Bankkonto der Gesellschaft und mit den Finanzen nichts zu tun gehabt. Im Übrigen hätte er zu keiner Zeit über eine Generalvollmacht der N GmbH verfügt.

Zu den schriftlichen Aussagen der beteiligten Personen war vorab festzuhalten, dass diese im Wesentlichen widerspruchsfrei waren. Ob und allenfalls in welchem Umfang diese Aussagen miteinander abgesprochen waren, konnte nicht festgestellt werden. Die im Rahmen der mündlichen Beschwerdeverhandlung thematisierten Einzelpunkte (Entscheidungen für die N GmbH durch den Bf und Herrn B vs. Entscheidungen allein durch Herrn B) deuteten aber darauf hin, dass die Schilderungen des Bf bzw der Herren R und B größtenteils der Wahrheit entsprechen dürften, zumal sie keine klaren Widersprüche aufzeigten.

Unstrittig erschien jedenfalls, dass der formale Geschäftsführer der N GmbH, Herr R, lediglich als sogenannter Strohmann in Erscheinung getreten ist. Diese Tatsache wurde nicht zuletzt durch seine persönlichen Aussagen bestätigt.

Zur daran anschließenden Frage, wer die tatsächliche, dh faktische, Geschäftsführertätigkeit ausgeübt hat, war aufgrund der diesbezüglich übereinstimmenden Aussagen davon auszugehen, dass die Entscheidung in Steuerangelegenheiten und die Steuerung der Buchhaltung ausschließlich Herrn B oblagen. Herr B hatte offensichtlich auch als Einziger die Kontrolle über die finanziellen Mittel der Gesellschaft in Form einer Verfügungsberechtigung über das Firmenkonto.

Hinsichtlich der übrigen Geschäftsführertätigkeiten (laufendes Management, Unternehmenspolitik und -organisation, Einstellung von Mitarbeitern, Gestaltung von Vertragsbeziehungen usw usf) ergab sich kein eindeutiges Bild. Nicht zuletzt die glaubwürdigen Aussagen des Bf in der mündlichen Verhandlung, wonach er bei unregelmäßigen Arbeitszeiten im Wesentlichen für die Umsetzung des Konzepts, die Werbung sowie die Buchung von Künstlern zuständig gewesen sei, sprachen gegen eine Ausübung sämtlicher unternehmenstragender Geschäftsführungsfunktionen. Eine Aufteilung der Unternehmensleitung zwischen dem Bf und Herrn B im Ausmaß von je 50% konnte ebenfalls nicht als erwiesen angenommen werden.

c) Weitere Beweismittel der belangten Behörde

Die übrigen Beweismittel (Übernahme der Prämienzahlung für eine Lebensversicherung sowie die Übernahme von Kfz-Kosten etc) waren für die Beurteilung der Geschäftsführertätigkeit des Bf nicht relevant. Sowohl die Prämienzahlungen als auch das gelegentliche Bereitstellen eines Dienstwagens mit privater Nutzungsmöglichkeit begründeten allenfalls einen steuerpflichtigen

Sachbezug, stellten aber kein Kriterium für eine Beurteilung des Bf als faktischen Geschäftsführer dar.

Die Nennung des Bf als Geschäftsführer im Begehungsprotokoll der Hausverwaltung sowie im E-Mail der Rechtsanwaltskanzlei N wurde in der Beschwerdeverhandlung nachvollziehbar erklärt. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung erschien es schlüssig, dass der Bf aufgrund seiner Tätigkeit für die T iZm der Vermittlung des Mietvertrags von fremden Dritten (auch) als Geschäftsführer der N GmbH wahrgenommen wurde.

d) Zusammenfassung

In einer Gesamtbetrachtung der Umstände gelangte der Richter im Rahmen der freien Beweiswürdigung zur Überzeugung, dass der Bf im verfahrensgegenständlichen Zeitraum nicht als Machthaber und/oder faktischer Geschäftsführer der N GmbH anzusehen war. Dies gilt auch für die Feststellung der Außenprüfung, wonach der Bf diese Funktion(en) nur zu 50% ausgeübt hätte. Mangels einer nachvollziehbaren, anders lautenden Aussage des ins Ausland verzogenen Herrn B war daher davon auszugehen, dass dieser die Unternehmensführung des Nachtclubs innehatte.

Rechtsgrundlagen

§ 232 Abs. 1 und 2 Bundesabgabenordnung (BAO) lauten:

Die Abgabenbehörde kann, 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 Ertrag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

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.

Gemäß § 22 Z 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 fallen unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit nur

- Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (zB für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied).
- Die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von betriebliche Privatstiftungen im Sinne des § 4d, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind.

Rechtliche Beurteilung

Nach der Bestimmung des § 232 BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, wobei dieser durch Erlag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken kann, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages ist somit zwischen der Entstehung des Abgabeananspruches, auch wenn die Abgabenschuld dem Ausmaß nach noch nicht feststeht, und dem Eintritt der Vollstreckbarkeit zulässig. Die Vollstreckbarkeit tritt gemäß § 226 BAO ein, wenn bescheidmäßig festgesetzte oder selbstberechnete Abgabenschuldigkeiten nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wurden. Einbringungsmaßnahmen dürfen frühestens ab dem Eintritt der Vollstreckbarkeit gesetzt 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.

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).

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.

Im vorliegenden Fall ist die belangte Behörde zu dem Schluss gelangt, dass der Bf – gemeinsam mit Herrn B – als faktischer Machthaber des Nachtclubs und damit der N GmbH fungierte und die wesentlichen Entscheidungen zur Unternehmensführung getroffen hat. Infolgedessen habe der Bf aus seiner Tätigkeit als Geschäftsinhaber des Nachtclubs Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd Bestimmung des § 22 EStG 1988 erzielt. Die Höhe dieser Einkünfte wurde gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt.

Unabhängig von der einkommensteuerlichen Zuordnung der allenfalls lukrierten Einkünfte – in Frage kommen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen (verdeckte Ausschüttung) oder eben (sonstige) selbständige Arbeit – war im gegenständlichen Verfahren die mögliche „faktischen Machthaberschaft“ oder „faktischen Geschäftsführung“ des Bf strittig und entscheidungswesentlich.

Ein „faktischer Machthaber“ ist eine Person, die auf eine Körperschaft zwar nur mittelbaren, jedoch entscheidenden und derart massiven Einfluss nehmen kann, dass letztlich dem mittelbaren Gesellschafter (direktes) wirtschaftliches Eigentum an den Anteilen an jener Körperschaft zukommt. Das bedeutet, dass ein „faktischer Machthaber“ die gesellschaftertypischen Rechte aus den nicht direkt von ihm gehaltenen Anteilen an Konzerngesellschaften nachweislich direkt und unmittelbar selbst ausüben muss, um das Typusbild des „faktischen Machthabers“ zu verwirklichen.

Die Rechtsprechung verlangt von der Abgabenbehörde als Nachweis des wirtschaftlichen Eigentums des faktischen Machthabers an den Anteilen eine Sachverhaltsfeststellung dergestalt, dass zB Treuhandverträge hinsichtlich der mittelbaren Gesellschaftsanteile vorliegen oder intensive Knebelungsverträge mit den direkten Gesellschaftern und/oder den Geschäftsführern der mittelbar gehaltenen Gesellschaften existieren, wofür allerdings die Vermutung nicht ausreicht, sondern die Behörde den Beweis zu erbringen hat (vgl BFG 26.03.2020, RV/5100852/2018). Insbesondere müsste sich aus diesen Parteienvereinbarungen ergeben, dass der faktische Machthaber die Substanz des Gesellschaftsanteils auf eigene Rechnung verwerten kann, Verkaufsvorgänge auslösen, Stimmrechte in den Gesellschafterversammlungen direkt ausüben und Gewinnausschüttungen direkt beziehen kann.

Dass der Bf an der N GmbH nicht beteiligt war, ist unstrittig und dem Firmenbuch zu entnehmen. Dafür, dass der Bf wirtschaftlicher Eigentümer der Gesellschaftsanteile der N GmbH war, gab es keine Anhaltspunkte und wurde dies von der belangten Behörde im Übrigen auch gar nicht behauptet.

Die „faktische Geschäftsführung“ ist – ebenso wie die faktische Machthaberschaft – abgesehen von der Erwähnung in § 9a BAO gesetzlich nicht explizit geregelt, wobei sie jedoch von Rechtsprechung und Lehre seit Jahrzehnten anerkannt wird. Die Verantwortung für die Geschäftsleitung liegt formal grundsätzlich beim bestellten Geschäftsführer. Daneben können aber auch andere Personen, die „nach außen oder innen“ wie Geschäftsführer agieren und entscheidenden Einfluss auf das Tagesgeschäft nehmen, als faktische Geschäftsführer qualifiziert werden.

Nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes wird der „faktische Geschäftsführer“ zumeist als Person definiert, die das Unternehmen leitet, ohne wirksam zum Geschäftsführer bestellt worden zu sein. Dies ist häufig dann der Fall, wenn die eigentlich bestellten Geschäftsführer als Strohleute ihre Organfunktionen nicht ausüben und stattdessen ein anderer (meist ein Mehrheitsgesellschafter) die Gesellschaft tatsächlich leitet, wobei zumeist auch ein nach außen erkennbares Handeln wie ein Geschäftsführer erfolgt (OGH 15.09.2010, 2 Ob 238/09b).

Daher sind auf Sachverhaltsebene insbesondere drei Kriterien relevant:

1. Verdrängung des formell bestellten Geschäftsführers

Sollte es so weit kommen, dass der formell bestellte Geschäftsführer verdrängt wird, liegt ein „Strohmann-Geschäftsführer“ vor, der seine Organfunktion in Wirklichkeit nicht ausübt.

Im vorliegenden Fall war nach dem festgestellten Sachverhalt iZm der diesbezüglichen Beweiswürdigung davon auszugehen, dass der formal bestellte Geschäftsführer, Herr R, in allen wesentlichen geschäftlichen Belangen keine eigenständigen Entscheidungen getroffen hat und daher als „Strohmann“ zu qualifizieren war.

2. Auftreten nach außen als Geschäftsführer

Wenn mit Kunden, Lieferanten oder anderen Stakeholdern wie ein Geschäftsführer gehandelt wird, Verträge ausgehandelt werden oder wenn anhand von Visitenkarten oder Signaturen der Anschein einer Geschäftsführung erweckt wird, liegt ein Bestandteil der faktischen Geschäftsführung vor.

Im gegenständlichen Fall war diesbezüglich festzuhalten, dass der Bf zumindest zeitweise und zumindest gegenüber bestimmten fremden Dritten (Lieferanten, Hausverwaltung, Dienstnehmer etc) nach außen als Geschäftsführer der N GmbH in Erscheinung getreten ist und dieses Kriterium zumindest teilweise erfüllt hat.

3. Maßgeblicher Einfluss auf die Geschäftsführung

Die Person muss eine überragende Stellung im Betrieb einnehmen und die Unternehmensleitung in einer für Geschäftsführer üblichen Intensität ausüben. Gemessen wird dies anhand der sogenannten „Sechs-von-Acht-Regel“. Von den folgenden acht Kriterien müssen sechs zutreffen, wobei den Kriterien (7) und (8) besondere Bedeutung zukommt:

- (1) Bestimmung der Unternehmenspolitik,
- (2) Übernahme der Unternehmensorganisation,
- (3) Einstellung von Mitarbeitern,
- (4) Gestaltung der Geschäftsbeziehung zu Vertragspartnern,
- (5) Verhandlung mit Kreditgebern,
- (6) höchste Gehaltsstufe in der GmbH (bzw Bestimmung der Höhe der Gehälter),
- (7) Entscheidung von Steuerangelegenheiten und
- (8) Kontrolle der Buchhaltung.

Dazu war im konkreten Fall festzuhalten, dass aufgrund des festgestellten Sachverhaltes die Kriterien (7) Entscheidung von Steuerangelegenheiten und (8) Kontrolle der Buchhaltung vom Bf jedenfalls nicht erfüllt worden sind.

Hinsichtlich dieser Kriterien – Entscheidung der Steuerangelegenheiten und der Steuerung der Buchhaltung – ist damit das Treffen der wesentlichen abgabenrechtlichen Entscheidungen (inklusive der Erstellung der Steuererklärungen und der Bestimmung deren Inhalts, Kontakthalten mit dem Steuerberater und Diskutieren über Vorgangsweisen, An- und Abmeldung von Dienstnehmern bei der Finanzverwaltung und der Sozialversicherung) sowie die Steuerung des Inhalts der unternehmensrechtlichen Buchführung und der entsprechenden Jahresabschlüsse gemeint. Diese Tätigkeiten wurden unstrittig nicht vom Bf ausgeübt.

Hinsichtlich der übrigen Kriterien konnte zusammengefasst nicht zweifelsfrei festgestellt werden, dass der Bf – wenn auch nur zu 50% – sämtliche unternehmenstragende Geschäftsführungsfunktionen ausgeübt hat. Auch unter der festgestellten Voraussetzung der völligen Passivität des formalen Geschäftsführers konnte ein maßgeblicher, nachhaltiger und dauerhafter Einfluss des Bf auf die unternehmensleitenden Entscheidungen für die N GmbH in einer Quantität und Qualität, die für einen gesellschaftsrechtlichen Geschäftsführer typisch ist, nicht nachgewiesen werden. Nach Ansicht des Richters erfüllte diesbezüglich allenfalls Herr B durch die Beherrschung des allgemeinen Management- und Entscheidungsgeschehens die sachverhaltsmäßige Voraussetzung für die Annahme einer „faktischen Geschäftsführung“.

Somit erfüllte der Bf in einer Gesamtbetrachtung der Umstände die notwendigen Sachverhaltselemente einer „faktischen Machthaberschaft“ bzw einer „faktischen Geschäftsführung“ nicht. Dementsprechend waren auch die Tatbestandselemente nicht verwirklicht, an denen die belangte Behörde die einkommensteuerrechtliche Abgabepflicht für Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit iSd § 22 EStG 1998 knüpfte.

Aus Bestimmung des § 232 BAO geht weiters hervor, dass Sicherstellungsmaßnahmen im Wege eines Sicherstellungsauftrages innerhalb des in dieser Bestimmung umschriebenen Zeitraumes zulässig sind, 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 schwerwiegende 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 zB VwGH 26.07.2007, 2007/15/0131).

Die belangte Behörde begründete die Annahme der Gefährdung oder Erschwerung der Abgabeneinbringung mit den hohen Abgabennachforderungen iZm den geringen Einkünften des Bf aus nichtselbständiger Arbeit bei Fehlen anderer werthaltiger Vermögensgegenstände.

Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes konnte dieser Gefährdungstatbestand als erwiesen angesehen werden.

Zusammengefasst waren die Voraussetzungen des § 232 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Verwirklichung des Tatbestandes, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, dh das Vorliegen steuerpflichtiger Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, als nicht erfüllt anzusehen.

Auf die weiteren Einwendungen des Bf hinsichtlich der Höhe des Abgabenanspruchs, der Mangelhaftigkeit des Verfahrens bzw der Ermessensübung durch die belangte Behörde war daher nicht mehr einzugehen.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit einer ordentlichen 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.

Im gegenständlichen Fall lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, da das Erkenntnis der angeführten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Sicherungsverfahren folgte. Eine ordentliche Revision war daher nicht zulässig.

Wien, am 15. Juni 2026