

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Richter in der Beschwerdesache BF, vertreten durch Stb, über die Beschwerde vom 10. Juni 2011 gegen den Sicherstellungsauftrag des Finanzamtes FA vom 12. Mai 2011, Steuernummer, nach durchgeföhrter mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den angefochtenen Sicherstellungsauftrag wird hinsichtlich folgender Abgaben stattgegeben:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2009	122.000,00
Umsatzsteuer	2010	116.000,00
Umsatzsteuer	01-04/2011	60.000,00
Normverbrauchsabgabe	10/2009	14.800,00
Körperschaftsteuer	2009	34.000,00
Körperschaftsteuer	2010	33.000,00
Lohnsteuer	03-12/2009	53.000,00
Lohnsteuer	01-12/2010	55.000,00
Lohnsteuer	01-04/2011	19.000,00
Dienstgeberbeitrag	03-12/2009	24.000,00
Dienstgeberbeitrag	01-12/2010	25.000,00
Dienstgeberbeitrag	01-04/2011	8.900,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03-12/2009	1.900,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01-12/2010	2.000,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01-04/2011	700,00
Kapitalertragsteuer	03-12/2009	34.000,00

Kapitalertragsteuer	1-12/2010	33.000,00
Kapitalertragsteuer	1-04/2011	36.000,00

Der Sicherstellungsauftrag vom 12. Mai 2011 wird dahingehend geändert, dass gemäß § 232 BAO die Sicherstellung in das Vermögen des Beschwerdeführers in folgendem Ausmaß angeordnet wird:

Einkommensteuer	2009	5.738,40 €
Einkommensteuer	2010	24.798,00 €
Summe		30.536,40 €

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

Entscheidungsgründe

A. Sachverhalt und Parteienvorbringen:

I. Sicherstellungsauftrag:

Mit Bescheid vom 12. Mai 2011 wurde gemäß § 232 Abs. 1 BAO die Sicherstellung folgender Abgabenansprüche in das Vermögen des Bf, Beschwerdeführer, angeordnet.

Abgabenart	Zeitraum	(voraussichtliche) Höhe in Euro
Einkommensteuer	2009	3.300,00
Einkommensteuer	2010	48.000,00
Kapitalertragsteuer (KA)	03-12/2009	34.000,00
Kapitalertragsteuer (KA)	01-12/2010	33.000,00
Kapitalertragsteuer (KA)	01-04/2011	36.000,00
Summe:		154.300,00

Gemäß § 232 Abs. 3 Bundesabgabenordnung (BAO) wurde in das Vermögen des Beschwerdeführers als Geschäftsführer der Firma die Sicherstellung folgender Abgabenansprüche angeordnet:

Abgabenart	Zeitraum	(voraussichtliche) Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2009	122.000,00
Umsatzsteuer	2010	116.000,00

Umsatzsteuer	01-04/2011	60.000,00
Normverbrauchsabgabe	10/2009	14.800,00
Körperschaftsteuer	2009	34.000,00
Körperschaftsteuer	2010	33.000,00
Lohnsteuer	03-12/2009	53.000,00
Lohnsteuer	01-12/2010	55.000,00
Lohnsteuer	01-04/2011	19.000,00
Dienstgeberbeitrag	03-12/2009	24.000,00
Dienstgeberbeitrag	01-12/2010	25.000,00
Dienstgeberbeitrag	01-04/2011	8.900,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03-12/2009	1.900,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01-12/2010	2.000,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01-04/2011	700,00
Summe:		569.300,00

Es wurde festgestellt, dass die Sicherstellung dieser Abgabenansprüche sofort vollzogen werden können. Eine Hinterlegung des Betrages in Höhe von Euro 723.600,00 bei der oben bezeichneten Abgabenbehörde bewirke, dass Maßnahmen zur Vollziehung dieses Sicherstellungsauftrages unterbleiben und diesbezüglich bereits vollzogenen Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben würden.

Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

„Begründung Sicherstellung gem. § 232 Abs. 1 BAO:

1. Die sicherzustellenden Abgabenansprüche sind auf Grund folgender Sachverhalte entstanden und wurden wie folgt ermittelt: Bf betreibt in Adr. einen Gewerbebetrieb zur gewerbsmäßigen Vermittlung und Überlassung von Arbeitskräften als Einzelunternehmer. Seit März 2009 tritt er von diesem Standort aus weiters mit der tschechischen Kapitalgesellschaft Firma als Personalgesteller und Subunternehmer in verschiedenen Branchen auf dem öst. Markt auf. Die Fa. gehört zu 100% dem Bf, er ist alleiniger Geschäftsführer. Die Fa. wurde im Firmenbuch in X am 27.3.2009 eingetragen, Sitz der Fa. ist Adr. Tschechien. Laut Recherchen des KSV1870 handelt es sich bei der Fa. um eine Scheinfirma, die in Tschechien nicht tätig ist: *30.8.2010 Trotz mehrmaliger Versuche konnten wir mit der angefragten Firma nicht in Kontakt treten. Diese Firma ist in keinen öffentlichen Katalogen, Telefonbüchern u. dgl. geführt. Die Gesellschaft hat keine öffentliche Telefonnummer.* Dieser Sachverhalt ergibt sich auch aus der festgestellten

Internetpräsentation der Fa.. Mittlerweile liegt dazu auch eine Zeugenaussage vor, die diesen Sachverhalt bestätigt.

Im Abgabenfestsetzungsverfahren betreffend die Firma wurde bisher folgendes festgestellt: *Die Firma ist eine in Tschechien im Firmenbuch eingetragene Kapitalgesellschaft, die ihren statutarischen Sitz in Y hat, dort aber nicht tätig wird. Es liegt daher eine sog. Domizilgesellschaft („Briefkastenfirma“) vor. Die einzige Betriebsstätte der Firma befindet sich in Adr. Von dort aus werden die Geschäfte durch den eingetragenen Geschäftsführer und Alleingesellschafter Bf tatsächlich geführt. Die Firma ist daher in Österreich unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Die Firma führt als Personalgesteller und evtl. auch als Subunternehmer in Österreich Lieferungen und sonstige Leistungen im Sinne des § 1 UStG aus, sie ist daher Unternehmer und umsatzsteuerpflichtig.* Die erwirtschafteten Umsätze und Gewinne wurden bisher der Besteuerung entzogen, darüber hinaus wurden zumindest mehr als 20 Arbeitnehmer im Inland beschäftigt, ohne dass die daraus resultierenden Lohnabgaben angemeldet oder entrichtet worden wären.

Bf hat sich somit durch die missbräuchliche Verwendung der Firma für Zwecke der Abgabenhinterziehung und der Verschleierung seiner Geschäfte in Österreich eine laufende Einnahmequelle verschafft. Für die Abgabenbehörde ist es evident, dass er dabei den erwirtschafteten CashFlow laufend einkassiert hat.

a) Kapitalertragsteuer: Gem. § 95 Abs. 5 EStG ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt. Die Kapitalertragsteuer ist daher dem Gesellschafter Bf vorzuschreiben. Die zugeflossenen Gewinnausschüttungen werden auf Grundlage der der Abgabenbehörde zur Firma vorliegenden Dokumente „Umsatzübersicht 2008“ und „Umsatzübersicht 2010“ wie folgt ermittelt:

03-012/200901-12/201001-04/2011

Leistungsumsatz Fa. geschätzt laut BP. (inkl. 830.000,00 870.000,00 300.000,00
USt.):

25% Umsatzrendite lt. Umsatzübersicht Bf 2010: 207.500,00 217.500,00 75.000,00

Veräußerung Firmenwert (Einlage Z GesmbH): 100.000,00

Geschäftsführungsentgelt: -70.000,00 -85.000,00 -30.000,00

ergibt Gewinnausschüttung gesamt: 137.500,00 132.500,00 145.000,00

davon 25% Kapitalertragsteuer: 34.375,00 33.125,00 36.250,00

Der Umsatzübersicht 2010 war eine Ermittlung der Umsatzrentabilität angeschlossen: Laut dieser offensichtlich vom Geschäftsführer Bf erstellten Berechnung hat der Gewinn 2010 im Durchschnitt 25,33% vom erwirtschafteten Umsatz betragen. Dieser auf den ersten Blick sehr hoch erscheinende Wert wird sofort plausibel, wenn man den Umstand

mitberücksichtigt, dass die Entrichtung von Abgaben und Beiträgen jeglicher Art von vornherein tunlichst vermieden werden sollte.

Die Firma hat ihren Gewerbebetrieb am 30.4.2011 aufgegeben bzw. an die Z GesmbH veräußert, die ebenfalls Bf mittelbar zuzurechnen ist. Im Zuge der Übernahme der Geschäfte durch die Z GesmbH sind die Arbeiter-Datenbank, die Bf für die Fortführung seiner Geschäfte unbedingt benötigt, sowie der Kundenstock der Fa. auf die Z GesmbH übergegangen. Der Teilwert dieses Firmenwertes wurde grifweise mit 100.000,00 im Schätzungswege ermittelt, was angesichts der von der Fa. erwirtschafteten Jahresgewinne von jeweils mehr als 100.000,00 einem Mindestansatz gleichkommt. Welchen Wert die Arbeiter-Datenbank für Bf hat, trat anlässlich der Hausdurchsuchung am 5.5.2011 zu Tage: Er hat auf eine unverzügliche Rückgabe dieser Unterlagen bestanden, weil er ohne diese Unterlagen nicht in der Lage sei, den Geschäftsbetrieb der Z GesmbH aufrecht zu erhalten, wodurch ihm ein großer Schaden entstünde.

b) Einkommensteuer: Laut dem Werkvertrag vom 15.5.2009 ist Bf für seine Firma als Geschäftsführer tätig und erhält dafür ein Entgelt iHv. € 85.000,00 per anno. Diese Entgelte sind jährlich fällig bzw. können sie auch im laufenden Jahr akkordiert werden. Diese Geschäftsführungsentgelte sind dem Bf daher auch laufend zugeflossen.

Am 17.3.2011 wurde der Einkommensteuerbescheid 2009 vom 8.3.2011 gem. § 299 BAO aufgehoben, weil der Spruch sich nicht als richtig erwiesen hat. Im neu ergangenen Einkommensteuerbescheid vom 17.3.2009 wurden die von der Fa. bezogenen Geschäftsführungsbezüge erstmals angesetzt, wogegen am 31.3.2011 eine Berufung eingebracht wurde. Dass Bf schon seit 2009 als Geschäftsführer für die Fa. tätig war, wurde der Abgabenbehörde erst durch die Vorhaltsbeantwortung vom 14.3.2011 bekannt. Es wurde in der Berufung vom 31.3.2011 folgendes eingewendet:

"Wie aus der Buchhaltung unseres Klienten und der Firma ersehen werden kann, sind die Werklohnforderungen 2009 gegenüber der Firma noch nicht geltend gemacht worden. Dadurch sind 2009 keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit erwirtschaftet worden, weshalb eine Einkommensteuernachbemessung unterbleiben muss."

Gem. § 19 Abs. 1 EStG sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Einnahmen sind regelmäßig dann zugeflossen, wenn der Abgabepflichtige darüber verfügen kann. Bf beherrscht seine Firma als einziger Geschäftsführer und Alleingesellschafter. Es wäre ihm daher jederzeit möglich gewesen, diese Entgelte abzurechnen, fällig zu stellen und einzukassieren. Und die Fa. wäre auch jederzeit in der Lage gewesen, diese Beträge auszuzahlen, erwirtschaftete sie doch von 2009 bis dato laufend hohe Gewinne. Wenn Bf seine Werklohnforderungen bis dato noch nicht abgerechnet hat – wie behauptet wird – und seiner Firma auf diesem ein Darlehen zur Verfügung gestellt hat, dann hat er über diese Beträge tatsächlich wirtschaftlich verfügt. Sie sind ihm daher schon aus diesem Grunde auf jeden Fall bereits zugeflossen. Bf hat weiters die Domizilgesellschaft Firma im Inland für Zwecke der Abgabenhinterziehung missbraucht und dabei im bisherigen Ermittlungsverfahren falsche und höchst widersprüchliche Angaben gemacht. Die Behauptung, es sei bis dato noch nichts abgerechnet worden, ist daher grundsätzlich anzuzweifeln.

Die sicherzustellenden Einkommensteuernachzahlungen wurden wie folgt ermittelt, wobei die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2010 entsprechend 2009 geschätzt wurden:

	2009	2010
Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	31.957,71	32.000,00
Geschäftsführerbezüge Firma:	66.693,00	86.668,00
Gesamtbetrag der Einkünfte:	98.650,71	118.668,00
Sonderausgaben (Kirchenbeitrag):	-100,00	-100,00
Einkommen:	98.550,71	118.568,00
ergibt Einkommensteuer:	39.480,36	49.489,00
bisher festgesetzt bzw. Vorauszahlungen:	-36.096,36	-1.400,00
ergibt Sicherstellung:	3.384,00	48.089,00

Festgestellt wird, dass der Abgabenanspruch für die Einkommensteuer 2010 gem. § 4 BAO bereits entstanden ist.

2. Gefährdung und wesentliche Erschwerung der Abgabeneinbringung: 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). Bf hat 2009 eine Verkürzung an Einkommensteuer bewirkt, indem er die ihm zugeflossenen Geschäftsführungsbezüge nicht in seiner Einkommensteuererklärung erfasst hat, wobei er die Abgabenverkürzung nicht nur für möglich, sondern für gewiss hielt. Bf hat weiters als Geschäftsführer der Firma von den ihm als Alleingesellschafter von 2009 bis 2011 zugeflossenen Kapitalerträgen entgegen §§ 95 und 96 EStG keine Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt. Auch hierbei handelte Bf wissentlich. Er wird daher des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG verdächtigt. Daraus ist unmittelbar abzuleiten, dass die Einbringung der Abgaben gefährdet und wesentlich erschwert wird. Das gilt umso mehr, als inländische Geschäfte unter dem Deckmantel einer ausländischen Domizilgesellschaft betrieben werden, die offiziell im Inland über kein Vermögen verfügt. Aus dieser Gestaltung der Geschäfte durch Bf ist insgesamt zu erkennen, dass er diese stets bestmöglich zu verschleiern trachtet. Nur durch einen raschen Zugriff auf das vorhandene Vermögen des Bf kann daher die Abgabenbehörde einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung begegnen, aus diesem Grunde war daher unverzüglich ein Bescheid-Sicherstellungsauftrag zu erlassen. Ergänzend angeführt wird, dass das persönliche Verhalten des Geschäftsführers Bf insgesamt auch auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben gerichtet ist.

Begründung Sicherstellung gem. § 232 Abs. 3 BAO:

Gem. § 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. Und gem. Abs. 3 gilt Abs. 1 sinngemäß ab der Anhängigkeit eines Strafverfahrens gegen einen der Begehung eines vorsätzlichen Finanzvergehens oder einer vorsätzlichen Verletzung von Abgabenvorschriften der Länder und Gemeinden Verdächtigen hinsichtlich jenes Betrages, um den die Abgaben voraussichtlich verkürzt wurden.

Am 2.5.2011 wurde eine Hausdurchsuchung und Personendurchsuchung gemäß § 93 Abs. 1 FinStrG angeordnet. Es erging an die Organe der Steuerfahndung Team A für das Finanzamt FA als Finanzstrafbehörde I. Instanz in der Strafsache gegen Bf, geb. 19**, als Einzelunternehmer und wirtschaftlicher Betreiber der Firma gemäß § 93 Abs 1 FinStrG die Anordnung zur Durchsuchung von Orten und Räumlichkeiten. Am 5.5.2011 wurde diese Anordnung vollzogen, und es wurden auch weitere Ermittlungen vorgenommen. Gegen Bf ist daher als Geschäftsführer der Firma ein Strafverfahren anhängig. Die mit der Firma hinterzogenen Abgaben sind daher gemäß § 232 Abs. 3 BAO bei ihm sicherzustellen. Auf die Begründung des an die Firma ergangenen Bescheides - Sicherstellungsauftrag - vom 12.5.2011, der Bf als deren Geschäftsführer gleichzeitig mit diesem Bescheid zugestellt wurde, wird hingewiesen.“

II. Beschwerde:

Gegen den Sicherstellungsauftrag des Finanzamtes FA vom 12. Mai 2011 wurde mit Schriftsatz des ausgewiesenen Vertreters vom 10. Juni 2011 das Rechtsmittel der Berufung (nunmehr Beschwerde) eingebracht und die ersatzlose Aufhebung des Bescheides, die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor der Berufungsbehörde und die Aufschiebung der Vollstreckung des Sicherstellungsauftrages beantragt. Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

„Gem. § 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 an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Abgabepflichtiger ist gem. § 77 Abs. 1 BAO, wer nach den Abgabenvorschriften als Abgabenschuldner in Betracht kommt.“

Abgabepflichtig könnte die Gesellschaft unseres Klienten hinsichtlich mehrerer Abgaben sein:

1. der Körperschaftsteuer
2. der Umsatzsteuer
3. der Lohnsteuer (inkl. DB, DZ)
4. der Normverbrauchsabgabe

ad 1. Unbeschränkt steuerpflichtig nach KStG sind gem § 1 Abs. 2 leg. cit. Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben. Ihren Sitz hat die Firma in Y, ebenso ihre Geschäftsleitung. Beschränkt steuerpflichtig sind gem. § 1 Abs. 3 Z 1 lit. a Körperschaften, ..., die einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind, mit

ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1 leg. cit. Die Steuerpflicht erstreckt sich bei beschränkt Steuerpflichtigen gem. § 21 Abs. 1 Z 1 leg. cit. nur auf Einkünfte im Sinne des § 98 EStG. Liest man wiederum diese Bestimmung, so gelangt man zur Erkenntnis, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 7 Abs. 3 KStG iVm § 21 Abs. 1 Z 3 KStG) nur dann der beschränkten Steuerpflicht in Österreich unterliegen, falls im Inland eine Betriebsstätte, ein ständiger Vertreter, oder unbewegliches Vermögen vorliegt. In diesem Zusammenhang wichtige Gegenausnahme: Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften sind jedenfalls steuerpflichtig. Nichts von alledem liegt jedoch im konkreten Fall vor: Da unser Klient, der Geschäftsführer der Firma, für jene nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses, sondern auf Werkvertragsbasis tätig wird, entfällt der Betriebsstättenbegriff des § 81 EStG, weshalb zum allgemeinen Betriebsstättenbegriff des § 29 BAO gegriffen werden muss. Demnach ist eine Betriebsstätte im Sinne der Abgabenvorschriften jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dient. Insbesondere als Betriebsstätten gelten gem. Abs. 2 leg. cit. die Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet, Zweigniederlassungen, ..., Geschäftsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer ... zur Ausübung des "Betriebes" dienen. Die Tatsache, dass unser Klient, der auch ein österreichisches Einzelunternehmen leitet, im Rahmen seines anspruchsvollen Terminkalenders auch des öfteren das Büro desselbigen Einzelunternehmens für die Zwecke der Firma nützt, verwandelt dieses Büro aber nicht automatisch in eine Betriebsstätte der s.r.o. Wenn ein EDV-Dienstleister im Rahmen eines Werkvertrages die Betreuung des EDV-Systems eines Kunden von zu Hause aus übernimmt, wird seine Wohnung deshalb nicht zur Betriebsstätte des Werkbestellers. Die Kanzlei eines (Ein-Mann-) Steuerberaters wird auch dann nicht zur Betriebsstätte seines Kunden, wenn der Steuerberater zufällig auch Gesellschafter-Geschäftsführer dieses Kunden sein sollte. Würde es sich um ein tschechisches Einzelunternehmen Bf handeln, läge der Fall freilich anders (siehe etwa VwGH 24.10.1990, 86/13/0032 zum Beispiel der Wohnung eines selbständigen Handelsberaters = Betriebsstätte). Da im Steuerrecht aber hinsichtlich von Kapitalgesellschaften das Trennungsprinzip gilt, ist unser Klient getrennt von der Firma zu betrachten. Zur Ausnahme der Arbeitskräfte kann auf die Ausführungen zur Lohnsteuer weiter unten verwiesen werden.

ad 2. Gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG wird bei sonstigen Leistungen die Steuer vom Leistungsempfänger geschuldet, wenn der leistende Unternehmer im Inland weder Sitz noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat und der Leistungsempfänger Unternehmer ist. Der Begriff der Betriebsstätte im Sinne des UStG ergibt sich aus der Judikatur des EuGH zur festen Niederlassung. Voraussetzung einer festen Niederlassung ist ein ständiges Zusammenwirken von Personal- und Sachmitteln, die für die Erbringung der betreffenden Leistungen erforderlich sind, sowie ein hinreichender Grad an Beständigkeit und eine Struktur, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der Leistung ermöglicht (EuGH 28.06.2007, Rs C-73/06, "Planzer" ebenso VwGH 29.04.2003, 2001/14/0226). Im an der Adresse Adr, gelegenen Büro befindet sich jedoch kein Personal der Firma Herr Bf als

Werkunternehmer kann seine Leistung für unsere Klientin an jedem ihm genehmen Ort erbringen.

Sämtliche Umsätze der Firma wurden derart erbracht, dass für die Kontaktknüpfung zwischen tschechischem bzw. slowakischem Subunternehmer und österreichischem Unternehmen bezahlt wurde. Da diese Dienste eine sonstige Leistung darstellen, die Firma über keinen Sitz in Österreich verfügt, und auch keine Betriebsstätte in Österreich besteht, kommt sie als Abgabepflichtiger nicht in Betracht. Sämtliche Rechnungen wurden ohne Umsatzsteuer ausgestellt, die österreichischen Leistungsempfänger sind daher für die Steuerabfuhr verantwortlich gewesen.

ad 3. Bezuglich Lohnsteuer, DB und DZ ist darauf zu verweisen, dass hinsichtlich aller unseren Klienten betreffenden Verwaltungsstrafverfahren Rechtsmittel ergriffen bzw. die Einstellung des Verfahrens angeregt wurde. Dies deshalb, da es sich in allen Fällen um tschechische bzw. slowakische Subunternehmer handelt, die aufgrund ihrer Gewerbeberechtigungen ordnungsgemäß (nach Rücksprache mit dem Bundesministerium für Wirtschaft) unter Anzeige ihrer Tätigkeit gem. § 373a GewO in Österreich tätig wurden. Es würde den Rahmen dieser Berufung sprengen, auf jeden einzelnen Fall einzugehen, deshalb sollen unsere Hauptargumente in verkürzter Form wiedergegeben werden:

Die Rechtsprechung des VwGH (13.02.1997, 95/09/154 und 155, 21.10.1998, 96/09/0183, ...), auf die sich die Behörden immer wieder stützen, wonach einfache Hilfstätigkeiten wie das Verlegen von Fliesen per se nicht als selbständige Tätigkeit erbracht werden können, steht in unauflösbarem und inakzeptablem Widerspruch zur GewO, die für diese Tätigkeiten einen Gewerbeschein vorsieht. Einen Gewerbeschein kann eine einzelne natürliche Person aber logischerweise nur dann erwerben, wenn sie die dadurch legitimierte Tätigkeit auch selbständig ausüben darf. Diesen massiven Wertungswiderspruch könnte man nur mit einer einschränkenden Interpretation des AusIBG ausräumen, indem man annähme, dass der Beschäftigungsbegriff des AusIBG von jenem des ASVG abweicht. Eine solche Interpretation wiederum wäre aber unionsrechtswidrig, und deshalb von den österreichischen Behörden nicht anzuwenden: Zum einen müssen Subunternehmer aus anderen Mitgliedstaaten aufgrund des Diskriminierungsverbotes (Art. 18 AEUV) genauso behandelt werden wie österreichische Subunternehmer (denen die selbständige Ausübung gestattet wird, siehe GewO). Zum anderen ist die Dienstleistungsrichtlinie (Richtlinie 2006/123/EG vom 12.12.2006 über Dienstleistungen im Binnenmarkt, ABI 2006 L 376/36) zu berücksichtigen, insbesondere deren Art. 16 Abs. 2 lit. e sowie Art. 19 lit. a, die vom österreichischen Gesetzgeber noch nicht umgesetzt wurde, die dennoch aber aufgrund hinreichender Konkretisierung unmittelbare Rechte für den Einzelnen entfaltet, und die österreichischen Behörden zur richtlinienkonformen Interpretation der österreichischen Gesetze verpflichtet. Fazit: Solange die GewO Ein-Mann-Unternehmen die Möglichkeit der Erlangung eines diesbezüglichen Gewerbescheins einräumt, muss die Ausübung solcher Tätigkeiten durch Ein-Mann-Subunternehmer rechtmäßig erfolgen können. Unseres Wissens nach haben weder VwGH noch EuGH bisher über diese Rechtsfragen abgesprochen. Da also von der Firma keine Arbeitskräfte gestellt wurden, erübrigts sich auch der letzte Anknüpfungspunkt

für die Annahme von innerösterreichischen Einkünften aus Gewerbebetrieb, weshalb die Firma zu keinem Zeitpunkt in Österreich KöSt-, LSt-, DB-, DZ-, oder USt-pflichtig wurde. ad 4. Bezuglich der behaupteten NoVA-Pflicht ist festzustellen, dass Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebbracht oder in diesem verwendet werden, nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dauerndem Standort im Inland anzusehen sind (NoVAR 2008, Rz 33).

Auch im Falle einer Fahrzeugüberlassung seitens eines ausländischen Unternehmens an einen Geschäftsführer ist dieser Gegenbeweis zu erbringen (a.a.O., Rz 34), bei geschäftsführenden Gesellschaftern kann davon ausgegangen werden, dass Steuerpflicht besteht (ebendort). Voraussetzung ist aber stets, dass die Person, von der das Fahrzeug verwendet wird (in unserem Fall die Firma), über einen Sitz im Inland verfügt. Dies ist aus den bereits dargelegten Gründen aber nicht der Fall, weshalb eine NoVA-Pflicht niemals entstanden ist.

Bezuglich der von der Behörde vorgebrachten Recherchen des KSV1870 ist festzustellen, dass es sich dabei um ein bedauerliches Missverständnis handeln muss, welchem jederzeit durch Amtshilfeersuchen an die tschechischen Behörden abgeholfen werden könnte. So sieht etwa Art. 25 des DBA Österreich-Tschechien umfangreiche Informationsaustauschsmöglichkeiten zwischen unseren beiden Ländern vor. Nach Ansicht des VwGH kann eine österreichische Behörde im Verhältnis zur Bundesrepublik Deutschland im Hinblick auf den Rechtshilfeweg von den gebotenen Ermittlungen nur sehr eingeschränkt entbunden werden (22.03.1995, 93/13/0076). Nichts anderes kann aber im Verhältnis zu Tschechien gelten: Tschechien ist ebenso wie Deutschland Mitglied der Europäischen Union, kein klassisches Steuerparadies wie etwa die Kanalinseln (siehe VwGH vom 17.11.2005, 2001/13/0247), es bestehen die bereits genannten Möglichkeiten, die nachbarlichen Behörden um Mithilfe zu ersuchen. Es muss deziert festgestellt werden, dass Herr M allen bisherigen Auskunftsersuchen der Finanzverwaltung frist- und ordnungsgemäß nachgekommen ist. Im Rahmen dessen hat er auch bereits einen tschechischen Jahresabschluss der Firma vorgelegt, aus dem ersehen werden kann, dass die Gesellschaft sehr wohl existiert und in Tschechien Abgaben bezahlt. Mit höchster Verwunderung musste zur Kenntnis genommen werden, dass der zuständige Sachbearbeiter beim FA FA, Hr. B, offensichtlich nicht über die vorgenommene Hausdurchsuchung informiert worden war. Mit selbigem war ein Besprechungstermin an eben diesem Tag vereinbart gewesen, um noch offene Zweifel ausräumen zu können. Falls Hr. B auch von den zwischenzeitlich gesetzten Schritten nicht in Kenntnis gesetzt wurde, wird hiermit angeregt, den Jahresabschluss der Firma beizuschaffen, um den für unseren Klienten äußerst belastenden Vorwurf der Nicht- bzw. Schein-Existenz ausräumen zu können.

Die Aussage der Zeugin C, wonach es sich beim Firmensitz der Firma nur um die Adresse des tschechischen Steuerberaters D handle, wurde hinreichend durch Vorlage des abgeschlossenen Mietvertrages widerlegt - ja, es stimmt, dass der tschechische Steuerberater an dieser Adresse ebenfalls Räumlichkeiten unterhält, aber nein, es

stimmt nicht, dass Herr Bf dort über keinen Schreibtisch bzw. kein Büro verfügt. Die Mietzahlungen können aus der Buchhaltung der Firma einwandfrei ersehen werden, die (tschechischen) Behörden mögen Nachschau halten, sie werden alles wie von uns beschrieben vorfinden.

Die Aussage der Zeugin E zeigt einerseits sehr schön, welch ungeheurer administrativer Aufwand betrieben wurde, um die Kontaktherstellung zwischen den tschechischen bzw. slowakischen Subunternehmern einerseits und den österreichischen Unternehmen andererseits im Sinne der österreichischen Rechtsvorschriften durchführen zu können (Ob nun eine österreichische oder eine tschechische E-Mailadresse angegeben wurde, kann im Hinblick auf die Dienstleistungsfreiheit ebensowenig zur Lösung der vorliegenden Rechtsfragen beitragen, wie die Bezeichnung des Vertrages - "falsa demonstratio non nocet"). Ob Fr. C andererseits etwas über den Sitz der Firma in Y und den dortigen Geschäftsbetrieb zu sagen vermag, geht aus dem wiedergegebenen Ausschnitt nicht hervor.

Ebensowenig geht hinsichtlich des weißen BMW aus den wiedergegebenen Ausschnitten der Zeugenaussage C hervor, dass sie die am Sitz unserer Klientin aufbewahrten Tankrechnungen hätte besorgen sollen. Stattdessen könnte man durch dieses kontextlos wiedergegebene Zitat vermuten, Fr. C hätte gefälschte Tankrechnungen besorgen sollen, eine Interpretation, die wir schärfstens zurückweisen. Die tschechischen Tankrechnungen der letzten Jahre wären zur bereits erwähnten Besprechung bei Hr. B auch mitgenommen worden, welche aber aufgrund der durchgeföhrten Hausdurchsuchung entfallen musste. Hinsichtlich der Subunternehmereigenschaft der Slowaken und Tschechen, für die die Firma Inkassoleistungen erbringt, verblüfft es, dass die Behörde in ihrer Begründung zuerst seitenweise Argumente für die Werkunternehmereigenschaft wiedergibt ("Er wollte von mir alle Dokumente für Österreich haben. Das sind ... tschechischen Gewerbeschein in deutscher Übersetzung. Ich übe das Gewerbe eines Maurers aus. Ein Verfahren bezüglich der Anerkennung meines Gewerbescheins auch als Fliesenleger in Österreich ist im Laufen. ... Meine Firma ist ein Ein-Mann-Betrieb ohne Betriebsstätte. ... Ich mache nur kleine Aufträge ... Hr. Bf war ein- bis zweimal pro Monat auf der Baustelle – um Fachliches geht es überhaupt nicht ... Ich verwende mein eigenes Werkzeug ... ich verwende mein eigenes Lieferauto"), um danach mit den Worten zu schließen: "Daraus ist unmittelbar ersichtlich, dass Bf die Arbeiter einteilt und ihnen Weisungen erteilt.". Die Formulierung "bereitgestellte Mitarbeiter" lässt für sich alleine noch keinen Schluss darüber zu, ob es sich dabei um Werkunternehmer, freie Dienstnehmer oder Dienstnehmer handelt. Wie oben zitiert, wurden eigene Betriebsmittel verwendet, alle formalen Schritte für das Tätigwerden auf Basis ausländischer Gewerbescheine erfüllt, und fachlich keinerlei Einfluss auf die Tätigkeit der Subunternehmer ausgeübt (wie auch?). Der früher wiedergegebene Text auf den Rechnungen der Firma erklärt sich ebenfalls aus dem dichtgedrängten Tagesablauf unseres Klienten - es sollte verständlich erscheinen, dass "Niederlassung Austria" professioneller klingt als "ebenfalls erreichbar unter der Adresse:". Im juristischen Sinne macht das die Adresse Adr, aber noch nicht zu einer Betriebsstätte unserer Klientin (siehe oben).

Zur Feststellung, wonach "die Errichtung von Abgaben und Beiträgen jeglicher Art von vornherein tunlichst vermieden werden sollte", ist einerseits zu sagen, dass es der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, möglichst wenige Abgaben und Beiträge zahlen wollen zu müssen - solange dies im Rahmen der Gesetze geschieht, kann dies niemandem zum Vorwurf gereichen. Zweitens ist es erklärtes Ziel der Niederlassungsfreiheit, dass diese eine freie Wahl des Unternehmensstandortes allein aufgrund ökonomischer Daten ermöglichen soll (Haratsch/König/Pechstein, Europarecht7, Rz 900).

Aus diesen Gründen fehlte es daher an der erforderlichen Passivlegitimation der Firma, die als nicht Abgabenpflichtige nicht Adressatin eines Sicherstellungsbescheides sein kann, ebensowenig unser Klient in seiner Funktion als ihr Geschäftsführer. Der Bescheid möge aus diesem Grunde ersatzlos aufgehoben werden.

Auch unser Klient selbst könnte in zweierlei Hinsicht "Abgabepflichtiger" im Sinne der BAO gewesen sein, und zwar hinsichtlich:

1. der Einkommensteuer, sowie
2. der Kapitalertragsteuer

ad 1. Bezuglich der behaupteten Einkommensteuerschuld unseres Klienten ist festzustellen, dass die Behörde sowohl das Trennungsprinzip als auch das Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 BAO) in gröbster Weise missachtet: Die Firma ist nicht mit deren Geschäftsführer gleichzusetzen. Wie aus der Buchhaltung der s.r.o. eindeutig hervorgeht, erfolgte 2009 keine Auszahlung - mangels Einkünften kann aber auch keine zusätzliche Einkommensteuer auf Seiten unseres Klienten entstanden sein. Auch 2010 machte unser Klient von seinem aus dem Werkvertrag erwachsenden Recht keinen Gebrauch. Selbst wenn aber die Einkünfte, wie von der Behörde fälschlicherweise angenommen, vorgelegen wären, müsste folgendes berücksichtigt werden: Gemäß Art. 20 Abs. 1 DBA Tschechische Republik dürfen Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die in den vorstehenden Artikeln (des DBA) nicht behandelt wurden, ohne Rücksicht auf ihre Herkunft nur in diesem Staat besteuert werden. Allerdings ist Abs. 1 nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Empfänger im anderen Vertragsstaat eine Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt und die Rechte oder Vermögenswerte, für die die Einkünfte gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebstätte gehören (Abs. 2 leg. cit. - Ausnahme: Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen iSd Art. 6 Abs. 2 leg. cit.). In diesem Fall ist Art. 7 anzuwenden, wonach Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats nur in diesem Staat besteuert werden dürfen, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus (Art. 7 Abs. 1 leg. cit.). Da selbständige Einkünfte im DBA Tschechische Republik, im Gegensatz etwa zum DBA Deutschland, nicht gesondert behandelt werden, wäre der Werklohn unseres Klienten daher unter die General- bzw. Auffangnorm des Art. 20 leg. cit. zu subsumieren. Danach ist dieser Werklohn prinzipiell zwar gem. Abs. 1 leg. cit. in Österreich zu versteuern, der Ort der Besteuerung verschiebt sich jedoch gem. Abs. 2 leg. cit. in die Tschechische Republik: Da die Firma ihren Sitz in der Tschechischen Republik hat, über keine

Betriebsstätten in Österreich verfügt, und sämtliche Leistungen unseres Klienten, die gem. Werkvertrag vom 15.05.2009 bezahlt worden wären, in der Tschechischen Republik erbracht worden wären, wäre Art. 20 Abs. 1 DBA Tschechische Republik nicht anwendbar. Eine Betriebsstätte im Sinne des DBA Tschechische Republik liegt nämlich bereits dann vor, falls Dienstleistungen einschließlich Beratungsleistungen und Geschäftsführungstätigkeiten, von einem Unternehmen eines Vertragsstaates ... erbracht werden, jedoch nur dann, wenn diese Tätigkeiten im anderen Vertragsstaat insgesamt mehr als sechs Monate innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten dauern (Art. 5 Abs. 3 lit. b leg. cit.). Da unser Klient für die Firma sowohl Geschäftsführungs- und Beratungsleistungen erbrachte, indem er zweimal wöchentlich, und das mehr als sieben Monate lang, zum tschechischen Sitz des Unternehmens fuhr, ist somit in Tschechien eine Betriebsstätte des Einzelunternehmens Bf im Sinne des Art. 5 DBA Tschechische Republik begründet worden. Klarerweise gehörten sämtliche Einkünfte aus dem Werkvertrag mit der Firma zu dieser Betriebsstätte, weil die Firma unseren Klienten ausschließlich für die in der Tschechischen Republik von ihm erbrachten Leistungen bezahlt hätte. Gemäß Art. 22 Abs. 3 leg. cit. dürfen Einkünfte oder Vermögen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in diesem Staat auszunehmen sind, gleichwohl in diesem Staat bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden. Zöge man von den in Österreich im Jahr 2009 erwirtschafteten Einkünften unseres Klienten in Höhe von € 31.957,71 den Sonderausgabenbetrag von € 160 ab, ergäbe sich ein Einkommen von € 31.797,71, das mit einem Steuersatz von 50 % besteuert werden könnte. Somit ergäbe sich eine Einkommensteuer in Höhe von € 12.575,36, und eine Nachforderung in Höhe von € 4.697,01. Für das Jahr 2010 ergäbe sich aufgrund derselben Rechenschritte eine Einkommensteuerschuld von € 30.440,-. Der Sicherstellungsauftrag ist also auch aus bezüglich der fälschlicherweise festgestellten Einkommensteuerschuld aufzuheben.

ad 2. Hinsichtlich der behaupteten Kapitalertragsteuerschuld braucht auf die von der Behörde behaupteten Höhe erst gar nicht eingegangen zu werden: Gem. Art. 10 Abs. 4 DBA Tschechische Republik ist, wenn der in einem Vertragsstaat (Österreich) ansässige Nutzungsberechtigte (Bf, unser Klient) im anderen Vertragstaat (Tschechische Republik), in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft (die Firma) ansässig ist, eine Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt (Beratungsleistungen und Geschäftsführungstätigkeiten in Y, siehe oben) und die Beteiligung, für die die Dividenden gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebstätte gehört (unstrittig), Art. 7 leg. cit. anzuwenden. Demnach dürfen Gewinne eines Unternehmens (der Firma) eines Vertragsstaates (Tschechische Republik) nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat (Österreich) durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Dieser Fall liegt, wie oben ausführlich dargelegt, nicht vor: Unser Klient nützt lediglich die ihm gehörigen Ressourcen in F hin und wieder auch bezüglich seiner Tätigkeiten für die Firma Da diese Einkünfte in Österreich ohnehin nicht der Regelbesteuerung unterliegen, zeitigt der im Art. 22 Abs. 3 leg. cit. statuierte Progressionsvorbehalt keine Wirkung, weshalb diese Einkünfte für

die Besteuerung unseres Klienten in Österreich schlicht und einfach unbeachtlich sind. Auch deshalb ist der vorliegende Bescheid ersatzlos aufzuheben. Bezuglich der zitierten Zeugenaussagen von Fr. C und Fr. E ist darauf hinzuweisen, dass dem Abgabenschuldner Gelegenheit geboten werden muss, zu den Tatsachenfeststellungen und zu den daraus gezogenen Tatsachenschlüssen der Behörde, die für den Sicherstellungsbescheid und für dessen Begründung von Bedeutung sind, Stellung zu nehmen. Dem Gebot des Parteiengehöres kommt hier besondere Bedeutung zu (VwGH 11.5.1983, 82/13/262). Es wäre daher angemessen gewesen, unseren Klienten über den Inhalt dieser Zeugenaussagen zu informieren, ehe Hausdurchsuchungen und Sicherstellungen durchgeführt werden. Der Rechtsprechung des VwGH (z.B. 25.09.2002, 97/13/0070) ist zu entnehmen, dass dieses Recht zur Stellungnahme prinzipiell vor dem entsprechenden Sicherstellungsauftrag wahrgenommen werden muss können. Diesbezüglich wird der gegenständliche Bescheid mit Rechtswidrigkeit belastet. Der Bescheid würde vor dem VwGH nicht bestehen können und ist daher in weiterer Folge aufzuheben.

Schließlich ist der vorliegende Bescheid auch deshalb aufzuheben, da er den Begründungserfordernissen des § 232 Abs. 2 BAO nicht genügt: Gem. § 232 Abs. 2 lit. b leg. cit. hat er die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt, zu enthalten. Die bloße Behauptung eines dringenden Verdachts der Abgabenhinterziehung in den in der Begründung des Sicherstellungsauftrages enthaltenen Ausführungen dazu, weshalb die Einbringung der Abgabe gefährdet sei, ist kein Ersatz für diesbezügliche Tatsachenfeststellungen der Behörde (VwGH 04.06.2008, 2005/13/0041). Der Sicherstellungsauftrag setzt sich zwar scheinbar detailliert mit der Frage, weshalb ein dringender Verdacht der Abgabenhinterziehung besteht, auseinander, in Wirklichkeit ist diese Begründung jedoch aus mehreren Gründen hinfällig: Erstens, weil hinsichtlich wesentlicher Teile der gegenständlichen Abgabensumme jegliche Auseinandersetzung mit der subjektiven Tatseite unterlassen wurde. Denn selbst wenn, was nicht der Fall ist, eine bloße "Domizilgesellschaft" vorläge, wäre damit noch nichts über die AN-Eigenschaft der in Österreich tätig gewordenen Tschechen und Slowaken gesagt. Da diese aus den weiter oben bereits thematisierten Gründen höchst fragwürdig erscheint (Gewerbeschein kontra VwGH-Nein zur grundsätzlichen Möglichkeit der selbständigen Ausführung), kann diesbezüglich definitiv nicht von einem Vorsatz auf Seiten unseres Klienten ausgegangen werden. Zweitens, weil hinsichtlich der Umsatzsteuer keine Abgabenverkürzung vorliegen kann: Die entsprechenden Beträge wurden von den Leistungsempfängern ordnungsgemäß abgeführt. Selbst wenn man fälschlicherweise Betriebsstätte oder Hauptsitz unserer Klientin im Inland wähnte, so würde nur ein falscher Umsatzsteuerschuldner, jedoch keine verkürzten Umsatzsteuerbeträge vorliegen. Drittens, weil das Vorhandensein einer Domizilgesellschaft zwar durch KSV-Auskünfte und die Zeugenaussage der Fr. C (die unserer Klientin bzw. deren Geschäftsführer weder jemals vorgelegt noch bis zum heutigen Tage in ihrer Gänze bekanntgegeben wurde) nahegelegt scheint, jedoch die allersimpelste Möglichkeit der Beweiswürdigung, ein Augenschein, aus uns unerfindlichen Gründen bislang unterlassen wurde. Nochmals:

Gegenstand der ganzen Hypothesen und Beschuldigungen sind nicht etwa die Cayman-Inseln in der Südsee, sondern die Tschechische Republik, Nachbarstaat von Österreich und Mitglied der Europäischen Union. Y ist gerade einmal 73 Straßenkilometer vom FA A entfernt, der Routenplaner veranschlagt eine Stunde Autofahrt. Außerdem gäbe es, wie bereits thematisiert, die Möglichkeit eines Informationsaustauschs gem. Art 25 DBA Tschechische Republik. Die von der Behörde vorgebrachten Begründungen vermögen daher den Vorwurf der angeblichen Abgabenhinterziehung nicht zu stützen, der Sicherstellungsauftrag ist somit als rechtswidrig aufzuheben.

Da dieselbe Begründungspflicht (VwGH 04.06.2008, 2005/13/0041) analog auch für jeden anderen angeführten Grund gelten muss, kann der lapidare Schlussatz: "Ergänzend angeführt wird, dass das persönliche Verhalten des Geschäftsführers Bf insgesamt auch auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben gerichtet ist." getrost als unbeachtlich qualifiziert werden. Ohnedies vermag nicht erkannt zu werden, weshalb die Behörde ein der Einbringungsmöglichkeit abträgliches Verhalten annimmt, Herr Bf ist seinen Offenlegungspflichten stets umfassend nachgekommen. Auch deshalb ist der zugrundelegende Sicherstellungsauftrag und in weiterer Folge der vorliegende Pfändungsbescheid aufzuheben.

Aus allen in den obigen Punkten genannten Gründen lässt sich wiederum ableiten, dass die im Sicherstellungsauftrag angeführte voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld willkürlich und ohne jegliches taugliches Tatsachensubstrat auf der Basis von Hypothesen angenommen wurde. Es handelt sich beim vorliegenden Bescheid um eine unsubstantiierte Pauschalverurteilung. Daher mangelt es dem Sicherstellungsauftrag auch am Erfordernis der voraussichtlichen Höhe der Abgabenschuld gem. § 232 Abs. 2 lit. a BAO.

Wird während des administrativen Rechtsmittelverfahrens, das im Wege der Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag eingeleitet worden ist, Vollstreckung geführt, so kann der sicherungsweise herangezogene Vollstreckungsschuldner die Aufschiebung der Vollstreckung verlangen, wenn er mit seinem Rechtsmittel gegen den Sicherstellungsauftrag begründet dessen Aufhebung beantragt hat (Stoll, BAO3, § 232, 2403). Es möge daher der Vollzug des Sicherstellungsauftrags bis zur rechtskräftigen Entscheidung über die Vorwürfe aufgeschoben werden.“

III. Einkommensteuerbescheide:

Am 27. Juni 2013 wurde die Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2010 bescheidmäßig festgesetzt. Für das Jahr 2009 ergab sich eine Nachzahlung in Höhe von 5.738,40 €, für das Jahr 2010 ergab sich eine Nachzahlung in Höhe von 24.798,-- €.

IV. Beschwerdevorentscheidung:

Mit Berufungsvorentscheidung (nunmehr: Beschwerdevorentscheidung) vom 30. Juli 2013 wurde dem Rechtsmittel teilweise stattgegeben und Sicherstellung folgender Abgabenansprüche in das Vermögen des Beschwerdeführers angeordnet: Einkommensteuer 2009 in Höhe von 5.800,00 €, Einkommensteuer 2010 in Höhe von 24.800,00, Summe 30.600,00 €.

Begründend wurde ausgeführt, dass für die Erhebung der Abgaben der Firma sowie für die aus den verdeckten Ausschüttungen des Beschwerdeführers resultierende Kapitalertragsteuer das Finanzamt A zuständig sei. Insoweit sei der Bescheid von einer unzuständigen Behörde ergangen und wäre der Berufung in diesem Punkt statzugeben. Im Übrigen wurde dargelegt, dass hinsichtlich der Ermittlung der sicherzustellenden Abgaben auf den Bericht vom 20. Juni 2013 über das Ergebnis der Außenprüfung AB.Nr. 123 hingewiesen werde, der dem Beschwerdeführer samt aller Beilagen zugestellt worden sei. Hinsichtlich der Gefährdung und wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Beschwerdeführer seine Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit nicht in seinen Abgabenerklärungen erfasst habe. Er habe die Geschäfte, welche er mit der Firma von der inländischen Betriebsstätte aus betrieben habe, insgesamt nicht angezeigt und offengelegt. Er habe alles unternommen, um diese Geschäfte möglichst effizient zu verschleiern. Es werde auf die bezughabenden BP-Berichte verwiesen. Dem Beschwerdeführer werde vorgeworfen, dass er im Zeitraum von 2009 bis 2010 eine Verkürzung an Einkommensteuern bewirkt habe, indem er seine Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit nicht in seinen Abgabenerklärungen erfasst und damit das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung begangen habe. Er habe vorsätzlich und jahrelang als Geschäftsführer der Firma die im Inland betriebenen Geschäfte seiner eigenen tschechischen Kapitalgesellschaft verschleiert, diese Tätigkeit nie angezeigt und offengelegt, keine Abgabenerklärungen eingereicht und dadurch die Entrichtung von Abgaben von vornherein zu vermeiden versucht. Damit habe er die ihm auferlegten Pflichten als Geschäftsführer jedenfalls schuldhaft verletzt, weswegen er auch zur Haftung gem. §§ 9 iVm 89 ff BAO über eine Abgabennachforderung in Höhe von 482.931,53 € heranzuziehen gewesen wäre. Diese Haftungsschulden hätten dem Grunde nach bereits zu Beginn der Geschäftstätigkeit der Firma gedroht. Darüber hinaus bestehe auf dem Abgabenkonto der Beschwerdeführers ein Rückstand in Höhe von 114.020,85 € resultierend im Wesentlichen aus der Außenprüfung betreffend den Zeitraum 2007 bis 2011. Im Jahr 2011 habe der Beschwerdeführer ein Einkommen in Höhe von 37.011,12 € erzielt, für 2012 seien lediglich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei der Z GmbH in Höhe von 1.500,00 € aktenkundig. Davon seien die Abgaben- und Haftungsverbindlichkeiten nur sehr schwer zu bedienen. Ergänzend werde darauf hingewiesen, dass nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgaben ua. bei drohendem Konkurs oder Ausgleichsverfahren, bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung, aber auch bei Vorliegen schwerwiegender Mängel in den Büchern und Aufzeichnungen, welche die Annahme begründen würden, dass sich der Steuerpflichtige auch der Vollstreckung der noch nicht festgesetzten Abgaben zu entziehen trachten werde, angenommen werde. Aus dem bisher gezeigten Verhalten des Beschwerdeführers sei daher unmittelbar zu schließen, dass er auch in Zukunft alles daransetzen werde, seine noch vorhandenen Vermögenswerte dem Zugriff der Abgabenbehörde zu entziehen. Nur durch einen raschen Zugriff auf das noch vorhandene Vermögen könne daher die Abgabenbehörde einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung begegnen.

V. Vorlageantrag:

Im Vorlageantrag vom 31. Juli 2013 wurde darauf hingewiesen, dass die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung im Ermessen der Abgabenbehörde liege. Normzweck des § 276 Abs. 1 BAO sei die Verwaltungsvereinfachung. Eine Berufungsvorentscheidung sei daher nur dann zu erlassen, wenn damit zu rechnen sei, dass hierdurch das Berufungsverfahren beendet sei. Die Behörde beziehe sich in ihrer Begründung auf das Ergebnis der Außenprüfung AB.Nr. 123. In diesem Verfahren sei wiederholt darauf hingewiesen worden, dass dagegen vollinhaltlich Berufung erhoben werde. Der in der Schlussbesprechung vorgelegte Bescheid der BH F würde schließlich das Ergebnis bringen, dass der Beschwerdeführer rechtskräftig vom Vorwurf der illegalen Ausländerbeschäftigung freigesprochen und festgestellt worden sei, dass die betroffenen Ausländer keine beschäftigten Dienstnehmer des Beschwerdeführers wären. Diese Erledigung stehe dem Vorwurf der Abgabenbehörde entgegen. Die Abgabenbehörde habe sich damit nicht auseinander gesetzt. Der Begründung der Berufungsvorentscheidung sei entgegenzuhalten, dass eine neuerliche Anordnung zur Sicherstellung entbehrlich sei, da die Behörde die Eintragung eines Pfandrechtes von 723.600 in der dem Beschwerdeführer zu Hälften gehörenden Liegenschaft EZNr. erwirkt habe. Die in der Berufungsvorentscheidung eingeforderte Summe von 30.600 finde in diesem Pfandrecht Deckung. Darüber hinaus liege Ermessensmissbrauch bei der Erlassung dieser Berufungsvorentscheidung vor, welche insgesamt somit rechtswidrig sei. Es sei bereits darauf hingewiesen worden, dass die Entscheidung der Behörde in Mißstreit mit den EU-rechtlichen Bestimmungen stehe und werde die gegenständliche Angelegenheit vor die entsprechenden Gerichte der EU herangetragen werden. Mit diesen Argumenten habe sich die Behörde in keiner Weise auseinander gesetzt.

VI. Vorlagebericht:

Mit Vorlagebericht vom 6. August 2013 wurde das Rechtsmittel dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

VII. Mündliche Verhandlung am 30. August 2016:

Der Beschwerdevertreter bringt vor, dass der Beschwerdeführer Geschäftsführerbezüge in Form von Honorarzahlungen erhalten habe, die in den Abgabenerklärungen der Jahre 2009 und 2010 enthalten seien. Darüber hinaus seien aus dem Werkvertrag vom 15.5.2009 keine Zahlungen geflossen. Es sei bekannt, dass sich der Gesellschaftergeschäftsführer grundsätzlich vereinbarte Zahlungen anrechnen lassen müsse, nicht jedoch, wenn die Gesellschaft nicht liquid sei. Die Firma sei in diesem Zusammenhang nicht liquid gewesen. Trotz akribisch durchgeföhrter Hausdurchsuchung seien keine Hinweise dafür gefunden worden, die auf diesbezügliche Zahlungen hinweisen würden. Dem entgegnete der Amtsvertreter, dass die Firma sehr wohl liquid gewesen und ihren Zahlungsverpflichtungen nachgekommen sei. Im Rahmen der Prüfung sei nicht in alle Unterlagen Einsicht genommen worden. Die Bankkonten seien teilweise als PDF-Dateien vorgelegt worden, bei denen nicht alle Datenfelder ersichtlich gewesen seien, Buchungsunterlagen hätten gefehlt. Im Übrigen werde auf Punkt 2

der Stellungnahme an das BFG vom 5.7.2016 verwiesen. Dieser Stellungnahme liege eine Cash-Flow-Rechnung bei, woraus ersichtlich sei, dass im Jahr 2009 ein freier Cash-Flow von 97.000,-- 2010 in Höhe von 45.000,-- und 2011 in Höhe von 28.000,-- vorgelegen sei. Der Beschwerdevertreter könne über das Schreiben vom 5.7.2016 keine Auskunft geben, da er es nicht kenne. Die Buchhaltung der Firma sei vom tschechischen Steuerberater erstellt worden. Auf die Daten sowie auf die Form der Daten, welche die Bank weitergegeben habe, hätte der Beschwerdeführer keinen Einfluss gehabt. Das Konto der Firma sei immer überzogen gewesen und sei davon auszugehen, dass gegenüber der Bank kein Rechtsanspruch abgeleitet werden könne. Der Amtsvertreter bringt vor, dass die Bankkonten auch vom Beschwerdeführer nicht in auswertbarer Form ausgehändigt worden seien. Es habe mit der VKB-Bank F eine Vereinbarung hinsichtlich eines Kontokorrentkredites für die Löhne der Arbeiter gegeben, die regelmäßig von der Firma vorfinanziert worden seien. Herr G (Leiter des Rechnungswesens) habe darüber regelmäßig dem Ansprechpartner der Bank berichtet. Der Amtsvertreter legte einen Projektplan - FacharbeiterService vor, der zum Akt genommen wird, gleichzeitig wird auch dem Beschwerdevertreter ein Exemplar ausgehändigt. In diesem Zusammenhang wendet der Beschwerdevertreter ein, dass aus dem vorgelegten Dokument eindeutig hervorgehe, dass die bereitgestellten Gelder für die Vorfinanzierung der Arbeitslöhne zu verwenden seien. Schließlich legt der Amtsvertreter die Kopie einer E-Mail vom 21.12.2009 von G an den Beschwerdeführer vor, aus der hervorgeht, dass für die Zahlungsaufträge die Freigabe durch die Bank notwendig sei. Dem Beschwerdevertreter wird von der Richterin aufgetragen, sämtliche Kontodaten zum Konto bei der VKB F Kontonummer 999 vorzulegen einschließlich der Buchungsunterlagen. Es möge weiters eine Bestätigung des Ansprechpartners der Bank vorgelegt werden, aus der hervorgehe, dass es ausgeschlossen gewesen wäre, die Geschäftsführerbezüge des Beschwerdeführers über dieses Konto auszubezahlen.

VIII. Urkundenvorlage:

Mit Email vom 2. Dezember 2016 legte der Vertreter des Beschwerdeführers ein Kopie des teilweise geschwärzten Kreditantrages der Firma vom 4.5.2009 vor. Es wurde die Gewährung eines Kontokorrentkredites in einer Höhe von 70.000,00 € für Betriebsmittel beantragt. Auf dem vorgelegten Schriftstück ist Folgendes vermerkt:

"Weitleiten zur Bewilligung

Hr. Bf und XXXXXX haben die Firma gegründet. Der Firmenzweck ist die Verleihung von selbst. erwerbstätigen Personen. Für die Zwischenfinanzierung von Löhnen wird ein KK-Rahmen von 70.000,-- € benötigt. Auszahlungen vom Konto erfolgen nur nach Vorliegen einer Arbeitsliste (Aufstellung der verleihten MA)

Die Leihpersonen sind bei der Firma nicht angestellt. Somit entstehen keine Lohnkosten, wenn die Personen nicht vermittelt werden. Jede zu vermittelnde Person ist selbst. erwerbstätig. Fa. Firma bekommt den Auftrag, x Mitarbeiter der Firma (XXX) zur Verfügung zu stellen. Fa. Firma bekommt den vereinbarten Betrag und gibt einen Teil den selbst. Arbeitern weiter. Der Ertrag ist die Spanne. Die Abrechnung an die verleihten

MA erfolgt zum Monatsende. Die Abrechnung mit den Partnerfirmen soll halbmonatlich durchgeführt werden."

VIII. Mündliche Verhandlung am 20. Dezember 2016:

Der Behördenvertreter bringt in Zusammenhang mit der Urkundenvorlage im Wesentlichen vor, dass es sich um einen Kontokorrentkredit mit einem Rahmen von 70.000,-- € handle. Damit seien die Forderungen der Arbeitnehmer und des Beschwerdeführers bedient worden. Der Rahmen sei nicht voll ausgeschöpft worden. Die Behörde gehe davon aus, dass die Geschäftsführerbezüge von diesem Konto bezahlt worden seien.

Der Beschwerdeführer führte aus, dass dieser Kredit zur Vorfinanzierung gedacht gewesen sei. Er sei nicht ausgeschöpft worden, um stets gewisse Reserven zu haben. Die Höchstbelastung sei regelmäßig im Herbst gewesen. Im Jahr 2010 habe die Firma H Konkurs angemeldet. Das Auftragsvolumen dieses Kunden sei bei rund 50.000,-- € pro Monat gelegen, ein Posten von etwa 164.000,-- € sei offen geblieben. Vermutlich in den Monaten August, September und Oktober sei ein Ausfall von jeweils 50.000,-- € gewesen. Konkrete Zahlungsschwierigkeiten habe es ab Oktober 2010 gegeben. Aufgrund seines unternehmerischen Handelns sei die Firma des Beschwerdeführers dennoch nicht in Konkursgefahr geraten. Leistungsbezieher der H hätten jedoch die vollen Bezüge nicht mehr erhalten.

Der Behördenvertreter ergänzt in diesem Zusammenhang, dass der niedrigste Kontostand am 28.9.2010 mit - 60.000,-- € gewesen sei. Er sei ersichtlich, dass per ELBA Auftrag Arbeitnehmer bezahlt worden seien, am 24.11.2010 wäre der Kontostand 18.000,-- € gewesen. Am 30.12.2011 sei das Konto mit 4.100,-- € geschlossen worden. Der Beschwerdeführer weist darauf hin, dass dafür sein Privatvermögen herangezogen worden sei.

Der steuerliche Vertreter legt schließlich Rechnungen für den Zeitraum von Jänner bis Dezember 2010 des Beschwerdeführers an die Firma über einen Betrag von insgesamt 66.000,-- € vor. Dieser Betrag sei in das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers eingeflossen und dort versteuert worden.

B. Rechtliche Grundlagen:

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.

Gemäß § 232 Abs. 2 BAO hat der Sicherstellungsauftrag (Abs. 1) 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.

C. Rechtliche Erwägungen:

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Verfahren geht auf das Bundesfinanzgericht über (vgl. Artikel 151 Abs. 51 Ziffer 8 B-VG iVm § 1 Bundesfinanzgerichtgesetz). Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind Berufungen und Devolutionsanträge, die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängig waren, vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Da das gegenständliche Rechtsmittel am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig und noch nicht erledigt war, fällt es nunmehr in die Zuständigkeit Bundesfinanzgerichtes.

Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt wurde, ist das Finanzamt FA für die Sicherstellung der bei der Firma entstandenen Abgaben örtlich unzuständig. Die Erhebung der Abgaben dieser Gesellschaft obliegt gemäß § 15 Abs. 1 Z 1 AVOG dem Finanzamt A. Dem beschwerdegegenständlichen Sicherstellungsauftrag ist daher hinsichtlich folgender Abgaben statzugeben und sind diese aus der Sicherstellung auszuscheiden:

Abgabenart	Zeitraum	(voraussichtliche) Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2009	122.000,00
Umsatzsteuer	2010	116.000,00
Umsatzsteuer	01-04/2011	60.000,00
Normverbrauchsabgabe	10/2009	14.800,00
Körperschaftsteuer	2009	34.000,00
Körperschaftsteuer	2010	33.000,00
Lohnsteuer	03-12/2009	53.000,00
Lohnsteuer	01-12/2010	55.000,00
Lohnsteuer	01-04/2011	19.000,00
Dienstgeberbeitrag	03-12/2009	24.000,00
Dienstgeberbeitrag	01-12/2010	25.000,00
Dienstgeberbeitrag	01-04/2011	8.900,00

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03-12/2009	1.900,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01-12/2010	2.000,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01-04/2011	700,00
Kapitalertragsteuer	03-12/2009	34.000,00
Kapitalertragsteuer	1-12/2010	33.000,00
Kapitalertragsteuer	1-04/2011	36.000,00

Er bleibt daher im gegenständlichen Verfahren zu überprüfen, ob der Sicherstellungsauftrag vom 12. Mai 2011 hinsichtlich folgender Abgaben zu Recht ergangen ist:

Einkommensteuer	2009	3.300,00 €
Einkommensteuer	2010	48.000,00 €
Summe		51.300,00 €

Diesbezüglich ist Folgendes auszuführen:

Gemäß § 232 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabenpflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabenpflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung zu begegnen. Der Abgabenpflichtige kann durch Erlass eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Ein angefochtener Sicherstellungsauftrag ist ohne Rücksicht auf später eingetretene Tatsachen allein darauf zu prüfen, ob im Zeitpunkt seiner Erlassung die dafür erforderlichen sachlichen Voraussetzungen gegeben waren (VwGH vom 11.02.2016, Ra 2015/13/0039 mit Verweis auf VwGH vom 30.06.2015, 2012/15/0165).

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages setzt zunächst die Verwirklichung jenes Tatbestandes voraus, an den die Abgabenpflicht geknüpft ist. Die Verwirklichung dieses Tatbestandes muss im Hinblick auf die auch für Sicherstellungsaufträge geltende Begründungspflicht iSd § 93 Abs. 3 lit. a BAO in der Begründung des Sicherstellungsauftrages 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 (VwGH vom 24.2.2011, 2007/15/0140).

Ein Sicherstellungsauftrag ist kein abschließender Sachbescheid, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme, aus deren Natur sich ergibt, dass die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich ist (VwGH vom 7.2.1990, 89/13/0047), zumal er dazu dient, selbst vor Festsetzung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zu der Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern es genügt, dass gewichtige Anhaltspunkte für die Höhe der sicherzustellenden Abgaben sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (VwGH vom 27.8.1998, 98/13/0062). Ob der Abgabenanspruch tatsächlich entstanden ist, ist in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden (VwGH vom 4.6.2009, 2007/13/0056). Diese Frage bleibt dem Abgabenfestsetzungsverfahren vorbehalten.

Gegenständlich ist daher zunächst zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages, am 12. Mai 2011, gewichtige Anhaltspunkte dafür vorlagen, dass Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2010 im sicherzustellenden Ausmaß entstanden war. Zwar hat sich das Verfahren über eine Beschwerde gegen einen Sicherstellungsauftrag auf die Überprüfung zu beschränken, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides, mit dem die Sicherstellung angeordnet worden ist, die erforderlichen Voraussetzungen gegeben waren. Gemäß § 280 BAO ist aber bei der Entscheidung über die Beschwerde gegen einen Sicherstellungsauftrag auf im Beschwerdeverfahren der Behörde zur Kenntnis gelangte neue Tatsachen und Beweise – welche sich allerdings auf die Überprüfung der Frage zu beschränken haben, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages die dafür erforderlichen Voraussetzungen objektiv gegeben waren – Bedacht zu nehmen (VwGH vom 19.12.2013, 2012/15/0036).

I. Steuerpflichtige Einkünfte:

Die Abgabenbehörde geht davon aus, dass der Beschwerdeführer Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Geschäftsführer der Firma bezogen hat. In diesem Zusammenhang wird seitens des Beschwerdeführers die Ansicht vertreten, dass die Firma ihren Sitz in der Tschechischen Republik habe, über keine Betriebsstätten in Österreich verfüge und sämtliche Leistungen des Beschwerdeführers, die gemäß dem Werkvertrag vom 15.05.2009 bezahlt worden wären, in der Tschechischen Republik erbracht worden seien. Es würde daher für Österreich kein Besteuerungsrecht bestehen.

In diesem Zusammenhang ist auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 2.6.2014, GZ. RV/5101035/2011, zu verweisen, in welchem ausführlich dargelegt wurde, dass das Finanzamt gewichtige Anhaltspunkte für einen inländischen Ort der Geschäftsführung der Firma festgestellt hat. Im Rahmen der vorgenommenen Beweiswürdigung konnte das Finanzamt jedenfalls mit hinreichender Wahrscheinlichkeit davon ausgehen, dass sich der Ort der Geschäftsleitung der Firma in Österreich

befand. Es wurde unwidersprochen festgestellt, dass sich Büroräume, Büro- und Geschäftsausstattung, EDV-Ausstattung, Datenbank Leasingpersonal, Abrechnungen mit Kunden, Abrechnungen mit den Leasingarbeitern, Bankkontoumlagen, Schriftverkehr und Emailverkehr, sonstige Geschäftsunterlagen und Telefon- und Faxverbindungen in Adr, befunden haben. Dies entspricht genau den Unterlagen und der Infrastruktur, die ein Geschäftsführer zur Ausübung seiner Tätigkeit benötigt. Es liegen absolut keine Hinweise vor, die darauf schließen lassen würden, dass der Beschwerdeführer die Geschäfts- und/ oder Beratungsleistungen von Tschechien aus erbracht hätte. In diesem Zusammenhang ist es völlig unerheblich, ob die Firma in Tschechien über ein angemietetes Büro verfügt oder nicht. Da die wesentlichen Unterlagen (Abrechnungen, Bankunterlagen, Schriftverkehr etc.) bei der Hausdurchsuchung in Adr, vorgefunden wurden, liegen gewichtige Anhaltspunkt vor, auf Grund derer das Finanzamt davon ausgehen durfte, dass sich nicht nur der Ort der Geschäftsleitung der Firma in Österreich befunden hat, sondern der Beschwerdeführer auch von dort aus die Geschäftsführertätigkeit ausübt.

Daraus ergibt sich in weiterer Folge, dass für die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Geschäftsführer der Firma der Republik Österreich das Recht der Besteuerung zukommt.

Im Rahmen außerbetrieblicher Einkunftsarten sind Einnahmen gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass ein Betrag gemäß § 19 EStG 1988 als zugeflossen anzusehen ist, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann. Ein Betrag ist auch dann zugeflossen, wenn er dem Steuerpflichtigen lediglich gutgeschrieben wurde (also etwa keine Barzahlung erfolgt), vorausgesetzt, dass er über dem Betrag rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann (VwGH vom 26.9.2000, 99/13/0193). Erforderlich ist eine objektive und tatsächliche Verfügungsmacht eines in Geld ausdrückbaren Vorteiles und nicht nur einer steuerlich unerheblichen Chance (VwGH vom 29.4.2010, 2007/15/0293). Die Rechtsprechung unterscheidet für den Zeitpunkt des Zuflusses des Geschäftsführerbezuges, ob der Geschäftsführer eine beherrschende Beteiligung hat oder nicht. Bei einem Mehrheitsgesellschafter ist der Zufluss des Geschäftsführerbezuges der Gesellschaft anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt, die Gesellschaft ist zahlungsfähig (VwGH vom 23.3.2010, 2007/13/0037). Im gleichen Tenor hat der Verwaltungsgerichtshof auch in seinem Erkenntnis vom 11.2.2015, 2012/15/0143, entschieden und ergänzend ausgeführt, dass es für die Beurteilung der Zahlungsfähigkeit dabei ausreichend ist, wenn der Kapitalgesellschaft die Kreditwürdigkeit zur Aufnahme von Fremdmitteln zukommt.

Gegenständlich war der Beschwerdeführer alleiniger Gesellschafter der Firma Bislang sind keine Umstände bekannt, die auf eine Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft schließen ließen, zumal laufend Gewinn ermittelt wurden. Der Betrieb wurde von März 2009 bis 30. April 2011 geführt und in der Folge veräußert. Der Feststellung des Behördenvertreters bei der mündlichen Verhandlung am 30.8.2016, im Jahr 2009 sei ein positiver Cash-Flow in Höhe von 97.000,--, 2010 iHv 45.000,-- und 2011 iHv 28.000,-- vorgelegen, wurde seitens des Beschwerdeführers bislang nichts entgegengehalten. Vielmehr wurde

dem Gericht am 2.12.2016 ein Antrag auf Zuerkennung eines Kontokorrentkredites vom 4.5.2009 über den Betrag von 70.000,-- € übermittelt, der den Vermerk hinsichtlich der Genehmigung enthält. Damit wurde der eindeutige Beweis erbracht, dass die Firma im Sinne der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sehr wohl zahlungsfähig war. Die Formulierung "*Die Firma bekommt den vereinbarten Betrag und gibt einen Teil den selbst. Arbeitern weiter*", lässt den Schluss zu, dass über den verbleibenden Rest (die Spanne) der Geschäftsführer frei verfügen konnte. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 20.12.2016 legte der Beschwerdeführer ausführlich dar, dass es seinem unternehmerischen Handeln zu verdanken sei, dass die Firma trotz Konkurses einer Partnerfirma nicht in konkrete Konkursgefahr geraten sei. Obwohl ein Ausfall von rund 164.000,-- zu verzeichnen war, wurde der Kontokorrentkredit nicht zur Gänze ausgeschöpft. Somit ist von einer Zahlungsfähigkeit der Firma auszugehen. Auch wenn möglicherweise tatsächlich kein Geldfluss stattfand, darf mit der für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages gebotenen Wahrscheinlichkeit ausgegangen werden, dass die Geschäftsführerbezüge dem Beschwerdeführer gemäß § 19 EStG 1988 zugeflossen sind.

Höhe der Einkünfte: Aus dem Werkvertrag vom 15. Mai 2009 geht hervor, dass das jährlich Entgelt für die Geschäftsführertätigkeit bei der Firma 85.000,-- € betrug. Aliquotiert auf die jeweilige Dauer der Geschäftsführertätigkeit ergibt dies für 2009 einen Betrag von 60.000,-- € und für 2010 den vollen Betrag von 85.000,-- €. Wenn der Beschwerdeführer am 20.12.2016 erstmals vorbringt, der Werkvertrag vom 15. Mai 2009 sei eigentlich nur für die tschechischen Behörde abgeschlossen worden und tatsächlich habe er im Prinzip umsonst gearbeitet, so muss dies als unglaubwürdige Schutzbehauptung zurückgewiesen werden. Dem Beschwerdeführer ist immer wieder - zuletzt am 30. August 2016 - die Möglichkeit eingeräumt worden, die Kontodaten samt Buchungsunterlagen vorzulegen. Bislang wurde davon nicht Gebrauch gemacht. Die Behauptung, der Werkvertrag sei praktisch nur zum Schein abgeschlossen worden, scheint ein weiterer Versuch der Verfahrensverzögerung zu sein, wenn man bedenkt, dass dieser vom Beschwerdeführer der Behörde vorgelegte Vertrag während des gesamten Verfahrens ein wesentliches Indiz für die Entlohnung der Geschäftsführertätigkeit des Beschwerdeführers war.

Gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 wurde ein Betriebsausgabenpauschale von 6 % in Abzug gebracht. Im Jahr 2009 fielen weiters Beiträge der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft in Höhe von 752,88 € sowie eine Selbständigenvorsorge in Höhe von 98,76 € an, sodass sich für das Jahr 2009 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 55.548,36 € ergeben. Im Jahr 2010 betrug der Beitrag der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft 2.291,76 € und die Selbständigenvorsorge 120,-- €.

Bei der Ermittlung der Einkommensteuer im Rahmen des Sicherstellungsauftrages wurden von folgenden Grundlagen ausgegangen:

	2009	2010
Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	31.957,71	32.000,00
Geschäftsführerbezüge Firma:	66.693,00	86.668,00

Gesamtbetrag der Einkünfte:	98.650,71	118.668,00
Sonderausgaben (Kirchenbeitrag):	-100,00	-100,00
Einkommen:	98.550,71	118.568,00
ergibt Einkommensteuer:	39.480,36	49.489,00
bisher festgesetzt bzw. Vorauszahlungen:	-36.096,36	-1.400,00
ergibt Sicherstellung:	3.384,00	48.089,00

Im Rahmen der bescheidmäßigen Festsetzung der Einkommensteuer 2009 und 2010 wurde die Einkommensteuer wie folgt ermittelt:

	2009	2010
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	55.548,36	73.588,24
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	24.955,34	- 1.602,47
Sonstige Einkünfte	22.855,81	
Gesamtbetrag der Einkünfte	103.359,51	71.985,77
Pauschbetrag für Sonderausgaben	- 60,00	- 60,00
Kirchenbeitrag	- 100,00	
Einkommen	103.199,51	71.925,77
Einkommensteuer	41.834,76	26.197,89
bisher festgesetzt	- 36.096,36	- 1.400,00
ergibt Sicherstellung:	5.738,40	24.798,00

Dieser Berechnung wurden die Ergebnisse des Betriebsprüfungsverfahrens zugrunde gelegt, welche dem Beschwerdeführer nachweislich zur Kenntnis gebracht worden sind. Dieser Umstand wurde auch im gegenständlichen Verfahren berücksichtigt und die Sicherstellung an jene Nachforderungen an Einkommensteuer angepasst, die das Finanzamt bescheidmäßig festgesetzt hat. Damit sind die Anforderungen an einen Sicherstellungsauftrag erfüllt, wonach es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe gegeben sind.

II. Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgaben:

Im Rechtssatz zum Erkenntnis vom 30.9.2015, 2012/15/0174, hat der Verwaltungsgerichtshof Folgendes ausgesprochen: „Wie aus § 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/2007).“

In Zusammenhang mit der Gefährdung der Einbringlichkeit wurde im angefochtenen Bescheid – soweit für das gegenständliche Verfahren relevant - festgestellt, dass der Beschwerdeführer eine Verkürzung an Einkommensteuer bewirkt habe, indem er die ihm zugeflossenen Geschäftsführerbezüge nicht in seiner Einkommensteuererklärung erfasst habe, wobei er die Abgabenverkürzung nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe. Es wurde weiters darauf hingewiesen, dass eine Haus- und Personendurchsuchung gemäß § 93 Abs. 1 FinStrG angeordnet und durchgeführt worden sei. Ein Strafverfahren gegen den Beschwerdeführer sei anhängig. Im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung wurde darauf hingewiesen, dass der Beschwerdeführer mit Haftungsbescheid des Finanzamtes A vom 23.7.2013 für aushaftende Abgabenforderungen der Firma iHv 482.931,53 € herangezogen wurde. Am eigenen Abgabenkonto würde ein Rückstand von 114.020,85 € bestehen. Im Jahr 2011 habe der Beschwerdeführer über ein Einkommen von 37.011,12 € verfügt, für 2012 seien lediglich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 1.500,-- € aktenkundig.

Diesen Feststellungen ist der Beschwerdeführer nicht entgegengetreten. Vielmehr wurde mittlerweile das Finanzstrafverfahren vor dem Landesgericht eingeleitet. Auch in der Literatur (vgl. Abgabenverfahren, Fischlehner², § 232, Absatz 4) wird die Ansicht vertreten, dass Gefährdung bzw. Erschwerung der Abgabeneinbringung bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung vorliegt. Damit wurde eine bestehende Gefährdung der Einbringlichkeit erstinstanzlich ausreichend begründet.

III. Ermessen:

Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordert gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung

sind demnach berechtigte 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 erhellt 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. Nur in Ausnahmsfällen - etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit (vgl. Ritz, Verwaltungsökonomie als Ermessenskriterium, ÖStZ 1996, 70) - ist daher von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzusehen (VwGH 26.7.2007, 2007/15/0131). Angesichts der voraussichtlichen Höhe des Abgabenanspruches und dem Umstand, dass der Beschwerdeführer seiner Offenlegungspflicht der Abgabenbehörde gegenüber über Jahre hinweg nicht nachgekommen ist, kann von einem derartigen Ausnahmefall, der die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht rechtfertigt, nicht gesprochen werden.

E. Unzulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist eine 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 wurde in keiner Rechtsfrage entschieden, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukommt. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen am eindeutigen Gesetzestext sowie an der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

A, am 20. Dezember 2016