

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende R-1, die Richterinnen R-2 sowie die fachkundigen Laienrichter R-3 und R-4 in der Beschwerdesache Bf., A-1, vertreten durch Standfest & Jaksch Steuerberatung GmbH, Wallnerstraße 4, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 5. November 2015 gegen die Bescheide des damaligen Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, nunmehr Finanzamt Österreich, vom 14. Oktober 2015, Steuernummer N-1, betreffend Sicherstellung gemäß § 232 BAO, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 20. Oktober 2022 in Abwesenheit des Beschwerdeführers, in Anwesenheit seines steuerlichen Vertreters P-17, der Vertreterinnen des Finanzamtes Österreich P-18 und P-19 sowie der Schriftführerin P-20 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und die Anordnung der Sicherstellung auf folgende Abgaben im Gesamtbetrag von € 290.512,90 (anstatt bisher € 714.619,34) herabgesetzt:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Beträge in €</i>
Umsatzsteuer	2013	30.372,00
Umsatzsteuer	2014	136.502,90
Einkommensteuer	2013	11.683,00
Einkommensteuer	2014	111.955,00

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Sicherstellungsauftrag vom 14.10.2015 ordnete das Finanzamt zur Sicherung der im Betriebsprüfungsverfahren festgestellten voraussichtlichen Nachforderungen an den nachstehenden Abgaben im Betrag von insgesamt € 714.619,34 die Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen des Beschwerdeführers (Bf.) an:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag in €</i>
Umsatzsteuer	01-12/2013	99.698,70
Umsatzsteuer	01-12/2014	136.502,90
Umsatzsteuer	01/2015	13.590,00
Einkommensteuer	2013	189.518,44
Einkommensteuer	2014	275.309,30

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

Gegen den Bf. bestehe der konkrete Tatverdacht der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung im Tatzeitraum 2010 bis dato, da er nach Erhebungen und Niederschriften der Finanzpolizei dringend verdächtig sei, als wahrer wirtschaftlicher Machthaber über die in Folge genannten nicht protokollierten Einzelfirmen als solche firmiert und Rechnungen über Bauleistungen ausgestellt zu haben, die bis dato nicht der Besteuerung unterzogen worden seien. Die von ihm zur Gründung von nicht protokollierten Einzelfirmen gedungenen natürlichen Personen P-1 und P-2 (Gründung = Vergabe von Steuernummer und Umsatzsteueridentifikationsnummer) hätten im strafrechtlich relevanten Ermittlungszeitraum 2010 bis dato unrichtige bzw. keine Abgabenerklärungen abgegeben.

Dies betreffe für die Jahre 2010 bis 2013 die Einzelfirma P-1 und für die Jahre 2013 bis dato die Einzelfirma P-2.

Der Bf. sei gegenüber Kunden und Arbeitern als Firmenchef aufgetreten. Die Abhebungen von den Firmenkonten seien ebenfalls durch ihn erfolgt. Er habe, einem Eigentümer gleich, sowohl über Firmenstruktur wie über Firmengelder verfügt. Der Bf. habe vorrangig Einfluss auf die Geschäftsführung genommen.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) stelle sich der wahre wirtschaftliche Gehalt wie folgt dar:

Der Bf. habe zumindest seit 2010 eine Baufirma betrieben und zu diesem Zweck mehrere Arbeiter beschäftigt, mittels derer die jeweiligen Aufträge ausgeführt worden seien. Die genannten Einzelunternehmen hätten dabei als Werkzeug zur Rechnungsschreibung gedient, die Anmeldung der beschäftigten Dienstnehmer seien bei amtsbekannten Schein- und Betrugsfirmen zugekauft worden, um die tatsächlichen Auftrags- und Dienstverhältnisse zum Zwecke des Abgaben- und Sozialbetrugs zu verschleiern. Es sei davon auszugehen, dass P-1 und P-2 ohne Zutun des Bf. eine gewerbliche Tätigkeit wie in der behaupteten Form nicht unternommen hätten.

Die zu erwartenden Abgabennachforderungen seien daher wie folgt zu berechnen und sicherzustellen gewesen:

- Umsatzsteuer:

Es seien die der Behörde vorliegenden Ausgangsrechnungen (20% Umsätze) als Berechnungsbasis herangezogen worden.

	2013	2014	2015
P-2	170.100,50	860.970,50	67.950,00
P-1	328.393,03		
Summe	498.493,53	860.970,50	67.950,00
Umsatzsteuer	99.698,70	136.502,90	13.590,00

- Einkommensteuer:

Für die Berechnung der Einkommensteuer seien ein Betriebsausgabenpauschale sowie ein Lohnaufwand für die dem Bf. als Dienstgeber zuzurechnenden Arbeitnehmer in Abzug gebracht worden. Der Lohnaufwand werde zunächst in Anlehnung an das Erkenntnis VwGH 19.09.2007, 2003/13/0115, mit 50% der als Fremdleistungen verrechneten Ausgaben angenommen.

	2013	2014
Einnahmen	498.493,53	860.970,50
12% Betriebsausgabenpauschale	- 26.400,00	- 26.400,00
Lohnaufwand (50% Fremdleistungsaufwand)	- 73.536,65	- 264.421,91

Gewinn	398.556,88	570.148,59
Einkommensteuer	189.518,44	275.309,30

Der Abgabenanspruch sei bereits entstanden.

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

Die Einbringung der Abgaben sei gefährdet, da das Verhalten des Abgabepflichtigen bisher in hohem Maße steuerunehrlich gewesen und der Abgabenbehörde Vermögen im Ausmaß der zu erwartenden Abgabennachforderungen nicht bekannt sei. Es bestünden Verbindlichkeiten aus einem offenen Haftungsverfahren für die 2010 infolge der Konkursöffnung aufgelöste G-1, an der zuletzt auch P-1 als Gesellschafterin zu 81% beteiligt gewesen sei.

---//---

In der dagegen am 05.11.2015 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde beantragte der Bf. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat und wandte ein:

A. Zunächst falle ihm auf, dass das Finanzamt mit Rechtsbegriffen manchmal recht undifferenziert umgehe. So verwende es den Begriff „Firma“ für die Namen der nicht protokollierten Einzelunternehmen P-1 und P-2, obwohl nach § 17 UGB unter den Begriff „Firma“ nur protokollierte Namen fielen.

Sodann falle ihm auf, dass die Abgabenbehörde die drei Begriffe

1. Unternehmen
2. Unternehmensbezeichnung
3. Unternehmensinhaber

nicht mit der juristisch gebotenen Differenzierung verwende und deshalb Verwirrung entstehe, wo tatsächlich Klarheit bestehe.

Welche Unternehmen gemeint seien, darüber scheine Einigkeit zu bestehen: Es seien diejenigen Unternehmen, bei denen die Kunden Bauleistungen bestellt und die dann diese Leistungen auch erbracht hätten. Es seien diejenigen Unternehmen, die, um die bestellten Leistungen erbringen zu können, Material eingekauft und Arbeitskräfte angeheuert hätten. Es seien diejenigen Unternehmen, die für die erbrachten Leistungen Rechnungen ausgestellt hätten, die dann auch bezahlt worden seien. Und es seien schließlich diejenigen Unternehmen,

die die in den ausgestellten Rechnungen enthaltene Umsatzsteuer ordnungsgemäß mit dem Finanzamt verrechnet hätten.

Ein Umsatzsteuerbetrug sei deshalb für den Bf. weit und breit nicht zu entdecken. Die Behörde werde für ihre folgenschweren Betrugsvorwürfe also noch überzeugendere Argumente zu liefern haben.

Auch bei der Bezeichnung der Unternehmen scheine Einigkeit zu bestehen, wenn er die Ausführungen des Bescheides richtig verstanden habe. Sie lauteten einerseits „Einzelunternehmen P-1“ und andererseits „Einzelunternehmen P-2“.

Klar uneinig sei er mit dem Finanzamt bei der Frage nach den Unternehmensinhabern. Es werde behauptet, Inhaber des „Einzelunternehmens P-1“ sei nicht P-1 gewesen, sondern der Bf. Es werde weiters behauptet, Inhaber des „Einzelunternehmens P-2“ sei nicht P-2 gewesen, sondern ebenfalls der Bf.

B. Nach herrschender Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei Subjekt der Einkommensteuer, wer die Möglichkeit besitze, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Entscheidend sei dabei, dass das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfüge, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen könne. Wem die Einkünfte zuzurechnen seien, sei dabei in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden. Bei der Beurteilung, wer Zurechnungssubjekt sei, habe die Abgabenbehörde keinen Ermessensspielraum (VwGH 14.12.2006, 2002/14/0022).

Im vorliegenden Fall sei strittig, ob der Bf. als Berater und (gelegentlicher) Vertreter der Unternehmensinhaber gehandelt habe oder ob er faktischer Inhaber der Unternehmen gewesen sei. Diese Unterscheidung sei essentiell, werde von der Behörde jedoch vollkommen außer Acht gelassen: Auch der Geschäftsführer einer GmbH trete in der Außenwelt als „Firmenchef“ auf, ohne deshalb zum Zurechnungssubjekt der Gesellschaftseinkünfte zu werden. Auch der Prokurist eines Unternehmens verfüge eigenverantwortlich über „Firmengelder“, ohne deshalb zum Zurechnungssubjekt der Unternehmenseinkünfte zu werden. Auch der Unternehmensberater nehme - mitunter erheblichen - Einfluss auf die Geschäftsführung des Unternehmens, ohne deshalb zum Zurechnungssubjekt der Unternehmenseinkünfte zu werden.

Entscheidend sei somit nicht dasjenige, was im Bescheid festgestellt worden sei, sondern vielmehr, wer die letztinstanzliche Entscheidungsgewalt im Unternehmen innegehabt habe.

Zu dieser Frage fänden sich im Bescheid keine ausreichend präzisen Feststellungen, um den vom Verwaltungsgerichtshof vorgegebenen Kriterien einer ordnungsgemäßen Bescheidbegründung zu entsprechen (dazu etwa VwGH 27.8.1998, 96/13/0086, 0180; VwGH

7.6.2001, 95/15/0049; VwGH 26.7.2006, 2001/14/0157; VwGH 11.3.2010, 2008/16/0132, 0133, 0136, 0137; VwGH 29.7.2010, 2007/15/0229). Im Gegenteil:

C. Der undifferenzierte - fast schon epische - Umgang mit Worten und Begriffen sei ursächlich dafür, dass ein solch abenteuerliches Betrugsszenario überhaupt entstehen habe können. Die Formulierungen im Detail:

1. Im letzten Absatz auf Seite 1 werde festgestellt, der Bf. hätte *„als wahrer wirtschaftlicher Machthaber über die (...) Einzelfirmen als solche firmiert“*. Was werde konkret mit den Worten *„als solche firmiert“* gemeint? Der Begriff *„firmieren“* bedeute, einen bestimmten Namen zu führen und mit diesem zu unterzeichnen. Er stelle deshalb folgende Fragen:

(a) Wann habe der Bf. jemals die Namen *„Einzelunternehmen P-1“* oder *„Einzelunternehmen P-2“* geführt?

(b) Wann habe er jemals mit diesen Namen welche konkreten Schriftstücke unterzeichnet?

Der Bf. stelle dazu klar, dass Unterschriften, die einen die Vertretung andeutenden Zusatz enthielten, nicht unter den von der Behörde verwendeten Begriff des *„Firmierens“* fielen. Wer seine Unterschrift *„in Vertretung“* setze, wolle damit andeuten, dass er gerade nicht der Inhaber des Unternehmens sei, sondern als dessen Stellvertreter handle. Sei für die Beteiligten klar, dass der Unterfertigende als Stellvertreter handle, so sei die Beifügung des Zusatzes *„in Vertretung“* entbehrlich.

Solange hier keine konkreten Feststellungen getroffen würden, sei es ihm unmöglich, zu den erhobenen Vorwürfen substantiiert Stellung zu nehmen.

2. Im selben Absatz werde festgestellt, der Bf. hätte Rechnungen über Bauleistungen ausgestellt. Seine Fragen dazu:

(a) Welche konkrete Rechnung über welche Bauleistung habe er an wen wann ausgestellt?

(b) Werde ihm vorgeworfen, die Rechnungen in eigenem Namen ausgestellt zu haben, oder wolle nur behauptet werden, er sei faktischer Urheber des Rechnungsdokumentes, wie es auch jeder Mitarbeiter der Fakturierungsabteilung eines Unternehmens sei?

Bisher sei noch niemand auf die Idee gekommen, die Mitarbeiter von Fakturierungsabteilungen als *„Aussteller der Rechnungen“* umsatzsteuerlich zu verpflichten.

(c) Welche seien die Gründe für diese Annahmen?

3. Im selben Absatz werde festgestellt, es seien Rechnungen über Bauleistungen *„bis dato nicht der Besteuerung unterzogen“* worden. Zunächst sei unklar, was mit *„nicht der Besteuerung unterzogen“* konkret gemeint sei, sei doch das *„Unterziehen“* eine Aufgabe der

Finanzverwaltung und nicht des Abgabepflichtigen. Sodann finde der Bf. im Bescheid keine einzige Rechnung bezeichnet, auf die diese Anschuldigung zuträfe. Denn tatsächlich seien sämtliche Rechnungen der Einzelunternehmen P-1 und P-2 ordnungsgemäßen Abgabenerklärungen zugrunde gelegt worden.

4. Im ersten Absatz auf Seite 2 werde festgestellt, der Bf. hätte P-1 und P-2 zur Gründung von Einzelunternehmen „*gedungen*“. Der Begriff „*gedungen*“ entstamme dem Räuberepos und nicht der Gesetzessprache. Ein steuerlich beachtlicher Tatbestand lasse sich aus einem so gefühlslastigen Wort nicht ableiten. Deshalb seine Fragen dazu:

(a) Was habe der Bf. in diesem Zusammenhang wann wo konkret gesagt oder getan?

(b) Welchen auf welchen konkreten Abgabentatbestand gerichteten Vorsatz werde dazu festgestellt?

5. Ebenfalls in diesem Absatz werde behauptet, P-1 und P-2 hätten im „*Ermittlungszeitraum 2010 bis dato unrichtige bzw. keine Abgabenerklärungen*“ abgegeben. Das Wort „beziehungsweise“ sei ein Bindewort, das „und“, „oder“, oder „oder auch“ bedeuten könne. Für den Juristen lägen zwischen diesen Bedeutungen ganze Welten. Der Bf. wisse deshalb nicht, ob diesen beiden Personen nur vorgeworfen werde, unrichtige Abgabenerklärungen abgegeben zu haben oder gar keine. Im ersten Fall werde darzulegen sein, welche konkrete Abgabenerklärung aus welchem Grund „unrichtig“ gewesen sei, im zweiten Fall, welche konkrete Abgabenerklärung wann abzugeben gewesen wäre und tatsächlich nicht abgegeben worden sei. Solange das nicht offengelegt werde, sei es ihm unmöglich, auf diese Vorwürfe zu replizieren.

6. Im dritten Absatz auf Seite 3 werde festgestellt, der Bf. sei gegenüber Kunden und Arbeitern „*als Firmenchef*“ aufgetreten. Dabei sei ihm überhaupt nicht klar, ob damit bloß gemeint sei, die Kunden und Arbeiter hätten aus seinem Verhalten (irrtümlich) geschlossen, er sei der „Firmenchef“, oder ob er vorsätzlich konkretes Verhalten gesetzt hätte, um einen solchen Eindruck zu erwecken. Jedenfalls enthalte der Bescheid keinerlei Feststellungen dazu, welche konkreten Handlungen er gegenüber wem wann gesetzt hätte. Solange das nicht offengelegt werde, sei ihm eine substantiierte Stellungnahme objektiv unmöglich.

7. Im selben Absatz werde festgestellt, die „*Abhebungen von den Firmenkonten*“ seien durch den Bf. erfolgt. Seine Fragen dazu:

(a) Wann habe er von welchem konkreten Bankkonto welche Abhebung getätigt?

(b) Wer sei Inhaber dieses Kontos?

(c) Kraft welchen Rechtes habe er von diesem Konto Geld beheben können?

(d) Werde behauptet, dass diese Abhebung ohne korrespondierenden Auftrag des Kontoinhabers erfolgt sei? Wenn ja, auf welche Verfahrensergebnisse werde diese Annahme gestützt?

8. Im selben Absatz stehe geschrieben, der Bf. habe über die „Firmenstruktur“ verfügt. Hier verweise er nochmals auf das bereits zu Beginn Ausgeführte, dass eine „Firma“ im Sinne des § 17 UGB mangels Protokollierung gar nicht vorliege. Er wisse daher nicht, was mit dem Begriff „Firmenstruktur“ überhaupt gemeint sei, zumal der Bescheid zu diesem Vorwurf auch gar keine näheren Feststellungen enthalte.

9. Ebenfalls in diesem Absatz stehe geschrieben, der Bf. habe über die „Firmengelder“ einem Eigentümer gleich verfügt. Was konkret wolle damit ausgedrückt werden? Wann habe er konkret welche Verfügungshandlung gesetzt? Er ersuche, ihm eine Chance zu geben, zu den Vorwürfen Stellung zu nehmen, indem das Finanzamt konkrete Feststellungen in den Bescheid aufnehme.

10. Im fünften Absatz auf Seite 2 stehe geschrieben, die Einzelunternehmen P-1 und P-2 hätten dem Bf. „als Werkzeug zur Rechnungsschreibung“ gedient. Was sei mit dem Begriff „Werkzeug“ gemeint? Er verstehe das schon deshalb nicht, weil nach seinen Vorstellungen als Werkzeug zur Rechnungsschreibung beispielsweise eine Computeranlage dienen könne, aber niemals ein „Einzelunternehmen“.

11. Im selben Absatz werde festgestellt, *„die beschäftigten Dienstnehmer wurden bei amtsbekannten Schein- und Betrugsfirmen zugekauft, um die tatsächlichen Auftrags- und Dienstverhältnisse zum Zwecke des Abgaben- und Sozialbetrugs“* zu verschleiern. Seine Fragen dazu:

(a) Welche konkreten Unternehmen zählten unter die „amtsbekannten Schein- und Betrugsfirmen“?

(b) Welche konkreten Unternehmen seien als Vertragspartner des Bf. festgestellt worden?

(c) Würden ihm fahrlässige Unkenntnis oder tatsächliche Kenntnis des Umstandes, dass es sich bei noch näher festzustellenden Unternehmen um „amtsbekannte Schein- und Betrugsfirmen“ handle, unterstellt? Oder keines von beidem?

(d) Welche konkreten „tatsächlichen Auftrags- und Dienstverhältnisse“ sollten auf welche Weise verschleiert werden? Als welche Auftrags- und Dienstverhältnisse sollten sie letztendlich dem Publikum erscheinen?

(e) Was konkret habe er in diesem Zusammenhang wann wo gesagt oder getan?

(f) Auf welchen konkreten „Abgaben- und Sozialbetrug“ sei sein Vorsatz gerichtet gewesen?

12. Im selben Absatz stehe geschrieben: „*Es ist davon auszugehen, dass P-1 und P-2 ohne Zutun des Bf. eine gewerbliche Tätigkeit wie in der behaupteten Form nicht unternommen hätte.*“

Dieser Satz sei besonders kryptisch. Was sei mit „*es ist davon auszugehen*“ gemeint? Wollte damit ausgedrückt werden, dass das, wovon „auszugehen“ sei, tatsächlich so sei oder ob die Behörde es nur für vertretbar halte, solches (tatsächlich nicht so seiendes) anzunehmen? Sodann: was konkret werde mit dem Begriff „*Zutun*“ gemeint? Welche konkreten Handlungen des Bf. seien hier gemeint? Sodann: was werde mit „*in der behaupteten Form*“ gemeint? Wer habe hier welche Form wann behauptet? Und aus welchen konkreten Tatsachen werde geschlossen, dass irgendjemand der Beteiligten irgendetwas anders gemacht hätte als er es tatsächlich gemacht habe? Er ersuche, zu diesem ebenso substanzlosen wie für ihn übel klingenden Satz konkrete Tatsachenfeststellungen hinzuzufügen, damit es ihm überhaupt möglich werde, darüber zu replizieren.

D. Zur ermittelten Umsatzsteuerforderung sei dem Bf. nicht ganz klar, welchen konkreten Rechtsgrund die Behörde ihrer Forderung zugrunde lege. Für ihn kämen zwei Möglichkeiten in Betracht:

- Entweder beziehe sich das Finanzamt auf die Feststellung im letzten Absatz auf Seite 1 des Bescheides, er hätte Rechnungen über Bauleistungen ausgestellt, und stütze die Forderung auf § 19 Abs. 1 iVm § 11 Abs. 14 UStG. Diesfalls wüsste er dann nicht, warum von ihm die Einkommensteuer gefordert werde.
- Oder es werde behauptet, der Bf. sei Unternehmer iSd. § 2 Abs. 1 UStG, und die Forderung auf § 19 Abs. 1 iVm § 1 Abs. 1 UStG gestützt. In diesem Fall wäre der Behörde entgangen, dass das Einzelunternehmen P-1 unter der Steuernummer N-2 und das Einzelunternehmen P-2 unter der Steuernummer N-3 sämtliche Leistungsaustausche mit dem Finanzamt ordnungsgemäß verrechnet habe. Wer Inhaber dieser Unternehmen (in diesem Zusammenhang verweise er nochmals eindringlich auf seine zu Beginn gegebene Begriffsklärung und die notwendige Unterscheidung zwischen Unternehmen, Unternehmensbezeichnung und Unternehmensinhaber) sei, wäre umsatzsteuerrechtlich vollkommen gleichgültig. Er wüsste diesfalls nicht, wie die Höhe der Forderung begründet werde.

Der Bf. ersuche deshalb um Klarstellung, auf welche Rechtsgrundlage das Finanzamt Grund und Höhe der Einkommensteuer- und Umsatzsteuerforderungen stützen wolle. Erst dann werde es ihm möglich sein, konkret dazu zu replizieren.

E. Ein Sicherstellungsbescheid nach § 232 BAO dürfe nur dann erlassen werden, wenn die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu gewärtigen sei. Die Rechtsprechung lege besonderen Wert auf eine sorgfältige Begründung dieser Voraussetzung. Diese erfülle der Bescheid nicht: Dass das Verhalten des Bf. „*in hohem Maße steuerunehrlich*“

gewesen sein solle, werde im Bescheid bloß episch ausgeführt, jedoch durch keine Tatsachenfeststellungen konkretisiert. Auch die allgemein gehaltene Floskel, es sei der „*Abgabenbehörde Vermögen im Ausmaß der zu erwartenden Abgabennachforderungen nicht bekannt*“, vermöge die Anforderungen an eine sorgfältige Bescheidbegründung nicht zu erfüllen.

F. Da dieser Sicherstellungsbescheid mit so zahlreichen fundamentalen Mängeln behaftet sei, geböten verfassungsrechtliche Gründe, dem Bf. einen Rechtsschutz (analog) der Aussetzung nach § 212a BAO zu gewähren. Denn auch hier gelte, dass der Bf. nicht generell einseitig mit allen Folgen einer potentiell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung bis zur endgültigen Erledigung des Rechtsmittels belastet werden dürfe (VfGH 11.12.1986, G 119/86. Sein rechtsfreundlicher Vertreter sei schon lange entschlossen, diese rechtlich spannende Frage an den Verfassungsgerichtshof heranzutragen, und beabsichtige daher, die in diesem Verfahren gebotene Gelegenheit zu nützen. In diesem Fall sei es aufgrund der missglückten Bescheidbegründung besonders transparent, dass der Behörde wesentliche Voraussetzungen für den Erlass eines Bescheides nach § 232 BAO fehlten.

Dass auch Sicherstellungsmaßnahmen grundsätzlich und objektiv geeignet seien, dem Belasteten vermögensrechtliche Nachteile zuzufügen, gelte als amtsbekannt und bedürfe deshalb keines näheren Vorbringens. Überdies sei dem Bf. auch noch gar nichts darüber bekannt, welche konkreten Sicherstellungsmaßnahmen die Behörde setzen werde. Bei verfassungskonformer Interpretation der BAO werde in solchen Fällen zumindest Rechtsschutz im Umfang des Art. 244 Abs. 2 ZK zu gewähren sein.

Hier komme erschwerend hinzu, dass der Bescheid gar keine Gründe enthalte, warum überhaupt ein Sicherstellungsbescheid erlassen worden sei und nicht gleich ein Abgabenbescheid. Wäre anstelle des Sicherstellungsbescheides ein Abgabenbescheid erlassen worden, so stünde ihm fraglos die Antragsmöglichkeit nach § 212a BAO offen. So habe die willkürliche Auswahl der Bescheidtype den Bf. einer Rechtsschutzmöglichkeit beraubt.

G. Es sei wichtiges Anliegen des Rechtsstaates, dass Behörden und Parteien miteinander respektvoll verkehrten. Oberstes Gebot in der Kommunikation zwischen beiden Seiten sei deshalb das Sachlichkeitsgebot. Mit den oben beschriebenen Ausführungen im Bescheid werde die Sachebene verlassen, indem ihn verächtliche Gesinnung und Handlungen geziehen werde, ohne dazu konkrete Tatsachen und Gründe anzugeben. Würde eine Partei in ihrem Schriftsatz solch unsachliche Vorwürfe gegen Amtswalter richten, so hätte sie - vollkommen zu Recht - mit einer empfindlichen Ordnungsstrafe zu rechnen. Die Rechtsunterworfenen dürften deshalb erwarten, dass umgekehrt auch die Behörde ihnen gegenüber sich respektvoll-sachlich verhalte.

Der Bf. stelle deshalb den Antrag, ihm die erbetenen Aufklärungen unter Anschluss von Kopien der Bezug habenden Aktenteile im Wege eines Vorhaltes zukommen zu lassen und ihm sodann zur Gegenäußerung eine Frist von sechs Wochen einzuräumen.

---//---

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 31.03.2017 entschied das Finanzamt über die Beschwerde, dass die Sicherstellung folgender Abgabenansprüche angeordnet werde:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag in €</i>
Umsatzsteuer	2013	30.372,00
Umsatzsteuer	2014	136.502,90
Umsatzsteuer	01/2015	13.590,00
Einkommensteuer	2013	11.683,00
Einkommensteuer	2014	111.955,00

Im Rahmen von Ermittlungen wegen des Verdachts des Sozialbetruges sei festgestellt worden, dass eine Gruppe von Arbeitern in chronologisch übereinstimmender Reihenfolge unter anderem bei folgenden Anmeldevehikeln angemeldet gewesen sei:

- G-2
- G-3
- G-4
- G-5
- G-6
- G-7
- G-8
- G-9
- G-10
- G-11
- G-12
- P-2

Die zeugenschaftliche Einvernahme dieser Arbeiter (P-3, P-4, P-5, P-6, P-7, P-8, P-9, P-10, P-11 und P-12) habe ergeben, dass der Bf. jene Person sei, die diese Arbeiterpartie in unterschiedlicher Mannstärke nach Bedarf zur Durchführung von Bauaufträgen beschäftige, beaufsichtige und anweise.

P-4, P-5, P-7, P-8, P-9 und P-10 hätten angegeben, dass sie seit September 2010 beim Bf. beschäftigt gewesen seien. Er sei ihr Chef gewesen, habe Arbeitsanweisungen erteilt und die Organisation (zB Einkauf von Baumaterial) und die Bezahlung (Barauszahlung des Wochenlohnes) vorgenommen.

P-3 habe angegeben, dass er seit September 2010 trotz oft wechselnder Anmeldungen bei verschiedenen Unternehmen immer nur den Bf. als Chef gehabt habe. Dieser habe immer Arbeitsanweisungen gegeben und die Lohnzettel ausgegeben.

P-11 und P-12 hätten angegeben, seit 2014 für den Bf. gearbeitet zu haben und von diesem Lohn und Unterlagen (zB betreffend Anmeldung zur Sozialversicherung sowie Lohnbestätigungen) erhalten zu haben.

Betreffend ihre Anmeldung bei P-2 im Jahr 2014 hätten die Arbeiter angegeben, dass Herr P-2 gelegentlich auf den Baustellen mitgearbeitet, jedoch niemals Arbeitsanweisungen erteilt habe.

P-6 habe angegeben, dass P-2 „keine Ahnung“ von den Geschäften habe; diese leite weiterhin der Bf. Er gebe alle Arbeitsanweisungen, habe die Aufsicht über die Baustellen, zahle Lohn aus und sei Ansprechperson für die Auftraggeber. Es habe sich nichts im Vergleich zu früher geändert.

P-2 habe im Rahmen einer Befragung keine Angaben zur E-Mail-Adresse eines auf seinen Namen lautenden Betriebes, den beauftragten Subunternehmern und zur Bezahlung der bei ihm als Arbeitgeber angemeldeten Dienstnehmer machen können. Er habe angegeben, dass die gesamte Geschäftstätigkeit, also Annahme und Abschluss von Aufträgen, Anbotslegung, Besprechungen mit Auftraggebern, An- und Abmeldung von Dienstnehmern, Bezahlung von Arbeitern vom Bf. abgewickelt worden sei. Herr P-2 habe keinen Einfluss auf die Geschehnisse im Unternehmen und auch keinen Zugriff auf das Firmenkonto gehabt. Er erhalte lediglich einen monatlichen Betrag als Lohn.

Sämtliche Firmenunterlagen seien nicht an der vorgeblichen Betriebsadresse (= Wohnsitz) des Herrn P-2, sondern an der Adresse A-2, vorgefunden. Dort seien Ordner mit Aufzeichnungen wie z.B. E-Mails mit Auftraggebern, Kostenvoranschläge, Gutachten, Baupläne, Rechnungen, Kontoauszüge usw. betreffend übernommene und erledigte Aufträge beginnend mit 2009 (P-1, später P-2) bis zur G-13 vorgefunden worden. Weiters seien u.a. Blanko-Aufträge auf Geschäftspapier der G-13 Inh: P-1 betreffend diverse Baustellen (ohne Stempel der Auftragnehmer, wie zB „G-14“) sowie Blanko-Aufträge betreffend die G-12 vorgefunden worden.

Es habe festgestellt werden können, dass über die vom Bf. auf seinem Mobiltelefon verwendete E-Mail-Adresse „A-3“, die jedenfalls seit 2010 bestehe, u.a. folgende Mails verschickt worden seien:

- E-Mail der G-15 (Buchhaltungsbüro) betreffend Sozialversicherungsanmeldung der polnischen Arbeiter (seien für kurze Zeit beim Einzelunternehmen P-2 angemeldet gewesen)
- Übermittlung des Firmenbuchauszuges der G-13
- Versicherungserklärung der polnischen Arbeiter zur Anmeldung bei der Sozialversicherungsanstalt wegen der Tätigkeit bei der G-13
- Änderungsmeldung bezüglich des gewerberechtlichen Geschäftsführers

Gerichtet seien diese Mails an Herrn Bf. oder auch Herrn Baumeister Bf. und seien vom Bf. mit der Unterschrift bzw. dem Kürzel Bf.. (Bf.) versehen retourniert bzw. beantwortet worden.

Die Angaben des Herrn P-2 in der Beschuldigteneinvernahme hätten die bisherigen Erkenntnisse bestätigt, dass Herr P-2 als vorgeblicher Betriebsinhaber vorgeschoben sei. So werde die gesamte Abwicklung der Geschäfte nur durch den Bf. durchgeführt. Dieser sei die einzige Kontaktperson zu den jeweiligen Auftraggebern, verantwortlich für die Baustellenkontrolle, Buchhaltung, Einsicht in das Firmenkonto, Bestellung von Material usw. Herr P-2 bekomme ein monatliches Gehalt durch den Bf. in der Höhe von € 1.500,00 bis maximal € 2.000,00 ausbezahlt. Die Bezahlung der polnischen Arbeiter und auch des gewerberechtlichen Geschäftsführers P-13 erfolge ebenfalls nur durch den Bf.

Diese Aussage finde Deckung in den Ermittlungsergebnissen (Auswertung der Kontoöffnung), wonach alle Barbehebungen durch den Bf. durchgeführt worden seien, er also über die finanzielle Gebarung die alleinige tatsächliche Verfügungsmacht gehabt habe:

Sparkasse Baden:

Der Kontoeröffnungsvertrag laute auf P-2, zeichnungsberechtigt sei der Bf. Die Bestellung einer „Bank-Card“ sei durch P-2 erfolgt, Karteninhaber sei jedoch der Bf.

BAWAG:

Der Vertrag über die Kontoeröffnung bei der BAWAG PSK vom 03.06.2013 entspreche jener der Sparkasse Baden. So sei der Vertrag durch P-2 abgeschlossen worden, zeichnungsberechtigt sei allerdings der Bf. Die Eintragung für die Zeichnungsberechtigung des Bf. habe am 03.10.2013 stattgefunden, in einem zeitlichen und kausalen Zusammenhang mit dem erstmaligen Einlangen einer größeren Summe auf diesem Konto (01.10.2013).

Zurechnungssubjekt von Einkünften sei derjenige, der die Möglichkeit besitze, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen sei der wahre wirtschaftliche Gehalt, somit das tatsächliche wirtschaftliche Geschehen.

Im konkreten Fall sei nach Ansicht des Finanzamtes nicht P-2, sondern der Bf. derjenige gewesen, der ein Unternehmen geführt und sich der genannten Scheinunternehmen bedient habe, um seine Einkünfte und Einkunftsquelle zu verschleiern, um nachteilige Folgen abzuwenden:

- der Bf. habe die Aufträge besorgt
- der Bf. sei allein gegenüber den Kunden aufgetreten, Kunden hätten im Bf. den Unternehmer gesehen
- der Bf. habe die Auftragserfüllung organisiert
- der Bf. habe die Arbeiter rekrutiert, ihnen Arbeit zugewiesen und ihren Lohn bezahlt
- der Bf. habe monatlich P-2 entlohnt
- der Bf. habe die Rechnungen geschrieben
- der Bf. habe Geld von der Bank mittels Schecks abgehoben
- der Bf. sei gegenüber dem steuerlichen Vertreter aufgetreten

Das Finanzamt gehe daher davon aus, dass die unter dem Namen P-2 in Rechnung gestellten Leistungen vom Bf. erbracht worden seien. Da der Bf. zumindest seit 09/2013 das Unternehmen geführt und die Marktchancen genutzt habe, seien sämtliche Einkünfte, die für P-2 erklärt worden seien, dem Bf. zuzurechnen.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG sei Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübe. Gewerblich oder beruflich sei jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehle oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig werde. Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit werde nicht selbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert seien, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet seien (§ 2 Abs. 2 UStG).

Ob natürliche Personen selbstständig oder unselbstständig seien, sei nach dem Innenverhältnis und nicht nach dem Auftreten nach außen zu entscheiden (Maßgeblichkeit des Innenverhältnisses). In § 2 Abs. 2 Z 1 UStG werde die Unselbstständigkeit definiert als Eingliederung in ein Unternehmen dergestalt, dass Weisungsgebundenheit gegeben sei. Die Weisungsgebundenheit äußere sich in einem persönlichen Weisungsrecht des Arbeitgebers, das auf die Art der Ausführung der Arbeit, die Zweckmäßigkeit des Einsatzes der Arbeitsmittel, die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten, die Vorgabe des Arbeitsortes etc. Einfluss nehme.

Neben der Weisungsgebundenheit werde das Fehlen eines Unternehmerrisikos als wesentlichstes Kriterium der Unselbstständigkeit angesehen. Von einem Unternehmerrisiko sei dann auszugehen, wenn der Leistungserbringer die Möglichkeit habe, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst zu gestalten.

Laut Aussagen des Herrn P-2 sei die gesamte Geschäftstätigkeit vom Bf. abgewickelt worden. Herr P-2 habe keinen Einfluss auf die Geschehnisse im Unternehmen und auch keinen Zugriff auf das Firmenkonto gehabt. Er erhalte lediglich einen monatlichen Betrag als Lohn. Der Bf. sei die einzige Kontaktperson zu den jeweiligen Auftraggebern (vgl. Aussage einer Kundin, Frau P-14, vom 12.03.2015: Ansprechpartner sei immer der Bf. gewesen). Weiters sei er verantwortlich für die Baustellenkontrolle, Buchhaltung, Einsicht in das Firmenkonto, Bestellung von Material usw. gewesen. Herr P-2 bekomme ein monatliches Gehalt durch den Bf. in der Höhe von € 1.500,00 bis maximal € 2.000,00 ausbezahlt.

Das Finanzamt gehe in freier Beweiswürdigung davon aus, dass Herr P-2 weisungsgebunden gegenüber dem Bf. gewesen sei. Er habe ein gleichbleibendes Gehalt erhalten und die Art der Aufträge, den Arbeitsort etc. nicht bestimmen können, sondern seine Arbeitskraft geschuldet. Herr P-2 sei somit nicht als Unternehmer anzusehen, weil er nicht selbstständig sei. Er schulde allenfalls Umsatzsteuer aufgrund der Rechnungsausstellung. Dagegen habe der Bf. eine gewerbliche Tätigkeit selbständig ausgeübt, indem er über die Aufträge disponiert, die Arbeiter eingeteilt und ihnen Lohn ausgezahlt sowie sämtliche den Betrieb betreffende Zahlungen durchgeführt und über die betrieblichen Mittel verfügt habe.

Zum Vorbringen, im Umsatzsteuerrecht sei die wirtschaftliche Betrachtungsweise nach § 21 BAO unzulässig, werde angemerkt, dass das zitierte Erkenntnis des VwGH (23.6.1995, 93/17/0461) nicht zur Umsatzsteuer, sondern zur Vergnügungssteuer ergangen sei.

Zur Ermittlung der Umsätze und Einnahmen aus Gewerbebetrieb seien die im Zuge der Hausdurchsuchung vorgefundenen Ausgangsrechnungen (09/2013 -01/2015) betreffend den vorgeblichen Rechnungsaussteller P-2 herangezogen worden.

Mittlerweile sei das Außenprüfungsverfahren betreffend den Bf. beendet, in dessen Folge Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide 2013-2015 erlassen worden seien. Die sicherzustellenden Beträge würden in der Beschwerdeverentscheidung an die bescheidmäßig vorgeschriebenen Beträge angepasst.

Umsatzsteuer:	2013	2014	2015
P-2 Umsätze 20%	151.860,00	876.719,00	67.950,00
Umsatzsteuer	30.372,00	175,343,80	13.590,00

Maximal laut Sicherstellungsauftrag		136.502,90	
-------------------------------------	--	------------	--

Einkommensteuer:	2013	2014
Einnahmen aus Gewerbebetrieb	182.232,00	1.052.062,80
Personalaufwand P-2	- 11.375,77	- 32.715,78
Fremdleistungsaufwand 50% P-2	- 83.215,80	- 355.736,32
Waren, Roh- und Hilfsstoffe	- 49.484,25	- 344.078,50
AfA Anlagevermögen	- 159,18	- 1.294,55
Miet-/Pachtaufwand	- 1.100,00	- 12.493,60
Werbe-/Repräsentationsaufwendungen	- 95,90	0,00
Tatsächliche KFZ-Kosten	0,00	- 3.408,28
Zinsen und ähnliche Aufwendungen	0,00	- 796,73
Übrige Betriebsausgaben	- 4.929,21	- 67.441,06
Gewinnfreibetrag	- 3.900,00	- 3.900,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	27.971,89	230.197,98
Pension laut Lohnzettel	19.035,48	19.340,04
Einkommensteuer	11.683,00	111.955,00

Betreffend Gefährdung der Einbringung werde ergänzend zur Begründung im Sicherstellungsauftrag angeführt, dass auch aufgrund der bestehenden Exekutionsführung von dritter Seite eine Gefährdung der Einbringung vorliege.

---//---

Dagegen brachte der Bf. mit Schreiben vom 10.04.2017 fristgerecht die „Beschwerde“ ein und beantragte „hilfsweise“ die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend vor:

A. Gegen den Sicherstellungsbescheid vom 14.10.2015 habe er die Beschwerde vom 05.11.2015 eingebracht. Nach seiner Säumnisbeschwerde vom 16.06.2016 habe das Finanzamt die Beschwerdevorentscheidung vom 08.09.2016 abgefertigt und trotz aufrechter Zustellvollmacht seines Vertreters dem Bf. direkt zugestellt. Dagegen habe er am 03.10.2016 den Antrag auf Zustellung dieser BVE an den Vertreter und hilfsweise auch den Vorlageantrag

gestellt. Da die 2-Monate-Frist des § 264 Abs. 6 BAO vor der 6-Monate-Frist des § 284 Abs. 1 BAO abgelaufen gewesen sei, habe er am 18.01.2017 den einzigen ihm damals zur Verfügung stehenden Rechtsbehelf gegen die Säumnis eingebracht: die Vorlageerinnerung. Den daraufhin vorgelegten Vorlageantrag habe das Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 03.03.2017 zur GZ RV/7101025/2017 mit der Begründung zurückgewiesen, dass die Zustellung der Beschwerde vorentscheidung vom 08.09.2016 rechtsunwirksam gewesen sei.

Seinen Hauptantrag vom 03.10.2016 auf Zustellung der BVE vom 08.09.2016 habe das Finanzamt bis heute nicht erledigt.

Stattdessen sei ihm am 05.04.2017 den mit „Berufungsvorentscheidung“ (*Anmerkung BFG: das Dokument wurde in Wahrheit richtig als „Beschwerdevorentscheidung“ bezeichnet*) betitelten Bescheid vom 31.03.2017 zugestellt. Dieser Bescheid weiche im Spruch und in Teilen der Begründung von der BVE vom 08.09.2016 ab. Gegen diesen Bescheid vom 31.03.2017 erhebe der Bf. Beschwerde mit dem Antrag, ihn ersatzlos zu beheben.

Mit Abfertigung der BVE vom 08.09.2016 sei diese für die Behörde bindend geworden. Die nachträgliche Abänderung eines bereits abgefertigten Bescheides sei selbst dann nicht mehr zulässig, wenn dieser abgefertigte Bescheid noch nicht zugestellt worden sei. Somit existiere rechtlich nur eine BVE, nämlich die vom 08.09.2016. Der hier bekämpfte, mit „Berufungsvorentscheidung“ betitelte Bescheid sei somit rechtlich gar keine BVE. Deshalb habe keine Rechtsgrundlage zur Erlassung dieses Bescheides bestanden.

B. Um die Zustellung der BVE vom 08.09.2016 an den Bf. doch noch durchsetzen zu können, sehe er sich gezwungen, zur Erledigung seines Zustellantrages vom 03.10.2016 zeitgleich auch eine Säumnisbeschwerde beim Bundesfinanzgericht einzubringen.

C. Sollte der Bescheid vom 31.03.2017 rechtlich als neuer Sicherstellungsbescheid zu qualifizieren sein, so wäre dieser aus den gleichen Gründen rechtswidrig, wie er sie sogleich unten im hilfsweise erhobenen Vorlageantrag darstelle.

D. Für den Fall, dass seine Rechtsansicht unrichtig sein sollte und der Bescheid vom 31.03.2017 eine rechtmäßige BVE darstelle (eine solche ihm widersprechende Rechtsauffassung hätte freilich absurde Konsequenzen: Die BVE vom 08.09.2016 würde jederzeit wirksam, sobald der Zustellmangel geheilt werde, indem etwa das dem Bf. zugestellte Stück dem Vertreter physisch zukomme. Dann existierten fortan zu einer Beschwerde zwei unterschiedliche BVE mit allen jeweils daraus resultierenden Rechtsbehelfen), erkläre der Bf., sich mit dieser nicht zufrieden zu geben, und beantrage die Vorlage seiner Beschwerde vom 05.11.2015 an das Bundesfinanzgericht. Mit folgender Begründung:

E. In Erfüllung der abgabenrechtlichen Mitwirkungspflicht des Bf. habe er zu den gegen ihn erhobenen Anschuldigungen detailliert Stellung genommen und zu den unschlüssigen Punkten

um konkret benannte Aufklärungen gebeten. Zum Schluss seiner Beschwerde vom 05.11.2015 habe er sodann den Antrag gestellt, ihm die erbetenen Aufklärungen unter Anschluss von Kopien der Bezug habenden Aktenteile im Wege eines Vorhaltes zukommen zu lassen und sodann zur Gegenäußerung eine Frist von sechs Wochen einzuräumen. Dieser Antrag sei nicht erledigt worden, sodass er weiterhin im Unklaren sei, auf welche konkreten Ermittlungsergebnisse die Behörde ihre schweren Anschuldigungen gegen den Bf. stütze. Insbesondere schienen sich viele Verdächtigungen direkt auf Vermutungen der Finanzpolizei zu stützen, die selbst die Finanzpolizei mittlerweile revidiert habe. Eigene Erhebungen dazu scheine das Finanzamt gar nicht angestellt zu haben; zumindest sei den äußerst unergiebigsten Bescheidausführungen nichts anderes zu entnehmen.

F. Tatsächlich enthalte die Beschwerdeentscheidung nun auch noch weitere - bisher nicht verfahrensgegenständliche – unzutreffende Anschuldigungen gegen den Bf., ohne dass ihm Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben wäre.

So sei er mit der nunmehrigen - nachweisbar unrichtigen - Behauptung überrascht, bei den auf den Seiten 1 bis 2 der Beschwerdeentscheidung handle es sich um „Anmeldevehikel“. Sämtliche dieser Firmen hätten zumindest mehrere Jahre existiert und seien auch im Geschäftsverkehr ordnungsgemäß aufgetreten. Dafür, dass es sich bei diesen Firmen um „Anmeldevehikel“ handle, gebe die Beschwerdeentscheidung auch überhaupt keine Gründe an (die Funktion einer natürlichen Person wie P-2 als „Anmeldevehikel“ wäre in diesem Zusammenhang schon ganz prinzipiell besonders erklärungsbedürftig).

Hier scheine das Finanzamt ausschließlich einen alten, mittlerweile längst relativierten Standpunkt der Finanzpolizei unkritisch zu übernehmen, ohne eigene Erhebungen dazu angestellt zu haben. Aus Gesprächen mit den zuständigen Finanzbeamtinnen habe er überhaupt den Eindruck gehabt, dass das Finanzamt gar keine Informationen über den aktuellen Stand der finanzstrafrechtlichen Erhebungen habe, sondern ausschließlich aus veraltetem Aktenmaterial schöpfe. Nach seinen Informationen scheine der aktuelle Stand so zu sein, dass die Finanzstrafbehörde an ihren ursprünglich verfolgten Verdacht selbst nicht mehr glaube, jedoch nichts mehr unternehme bis zur Erledigung des Abgabenverfahrens. Das Abgabenverfahren hingegen werde so geführt, als seien die Verdachtsgründe der Finanzpolizei noch ungeschmälert aufrecht. Für den Bf. sei das so, wie wenn er zerrieben würde zwischen zwei Mühlsteinen, die voneinander nichts wüssten.

Er bestreite deshalb ausdrücklich, dass es sich bei den genannten Firmen um sogenannte „Anmeldevehikel“ handle. Es obliege nun der Finanzbehörde, in der mündlichen Verhandlung vor dem Beschwerdesenat diese Behauptungen zu beweisen.

Die Behauptung auf Seite 2, Herr P-2 hätte keinen Zugriff auf das Firmenkonto gehabt, widerspreche den Feststellungen auf Seite 3, wonach der Kontoeröffnungsvertrag auf P-2 laute: Derjenige, auf den der Kontoeröffnungsvertrag laute, sei auch der Kontoinhaber. Und

warum der Kontoinhaber keinen Zugriff auf sein Konto haben sollte: dafür gebe die Beschwerdeentscheidung keine Gründe an. Da P-2 unbestritten der Kontoinhaber gewesen sei, habe er auch notwendig jeden - damit sogar den letztinstanzlichen - Zugang zu seinem Bankkonto gehabt.

Nicht nachvollziehbar sei die Behauptung in der Berufungsentscheidung auf Seite 2 ganz unten, man hätte beim Bf. Blanko-Aufträge auf Geschäftspapier der G-13 „ohne Stempel der Auftragnehmer“ gefunden. Aus welchem Grund sollten Blanko-Auftragsformulare den Stempel der Auftragnehmer enthalten? Er könne sich darunter nichts vorstellen; möglicherweise sei dieser Satz sinnentstellt? Doch ganz offensichtlich betreffe dieser Punkt eine Episode aus dem Unternehmen P-1. Hier verfahrensgegenständlich sei jedoch (nur mehr und) ausschließlich das Unternehmen P-2.

G. Unter Punkt D. seiner Beschwerde vom 05.11.2015 habe der Bf. das Finanzamt um Klarstellung ersucht, auf welche Rechtsgrundlage es die geltend gemachten Umsatzsteuerforderungen stützen wolle. Diese erbetene Klarstellung enthalte auch die Beschwerdeentscheidung nicht.

Aus den Bescheidausführungen lasse sich jedoch entnehmen, dass das Finanzamt ganz offensichtlich den Bf. als Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG sehen möchte. In diesem Zusammenhang sei unstrittig (sollte diese Tatsache wider Erwarten doch strittig werden, so hätte das Finanzamt seine abweichenden Behauptungen in der mündlichen Verhandlung vor dem Beschwerdesenat zu konkretisieren und zu beweisen), dass sämtliche Geschäftsbeziehungen des Unternehmens ausschließlich im Namen und auf Rechnung des P-2 abgewickelt worden seien. Daraus folge, dass das gesamte Unternehmerwagnis bei P-2 gelegen sei. Demnach habe der Bf. niemals ein Unternehmerwagnis getragen. Er könne deshalb auch nicht Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG gewesen sein (VwGH 27.03.1979, 1463/78).

Nehme das Finanzamt tatsächlich an, der Bf. sei Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG, so müsse es sich auch einer notwendigen Differenzierung stellen: Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes seien umsatzsteuerlich Leistungen demjenigen Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringe. Dies gelte unabhängig davon, ob der Unternehmer auf eigene oder fremde Rechnung tätig werde. Diesem Unternehmer seien auch Leistungen zuzurechnen, die er durch Arbeitnehmer, Organwalter oder Stellvertreter erbringen lasse (VwGH 22.11.2006, 2003/15/0143). Daraus folge: Selbst wenn der Bf. Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG gewesen wäre, so könnten ihm umsatzsteuerlich nur diejenigen Lieferungen und Leistungen zugerechnet werden, die er im eigenen Namen erbracht habe. Die „Berufungsentscheidung“ (*Anmerkung BFG: gemeint wohl „Beschwerdeentscheidung“*) enthalte keine konkreten Feststellungen dazu, welche der den geltend gemachten

Umsatzsteuerforderungen zugrundeliegenden Lieferungen und Leistungen im Namen des Bf. - und nicht im Namen des P-2 - erbracht worden seien. Damit sei der Bescheid unschlüssig.

Aus der Feststellung auf Seite 3 der „Berufungsvorentscheidung“, wonach „Herr P-2 als vorgeblicher Betriebsinhaber vorgeschoben“ gewesen sei, lasse sich ableiten, dass auch das Finanzamt ganz selbstverständlich davon ausgehe, dass sämtliche Lieferungen und Leistungen im Namen des P-2 - und damit nicht im Namen des Bf. - erbracht worden seien. Im Sinne der eben zitierten ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes könnten demnach selbst für den hypothetischen Fall, dass der Bf. Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG gewesen wäre, keine Umsatzsteuerforderungen entstanden sein.

In diesem Zusammenhang eine notwendige Klarstellung: Bei der Frage, wem Umsätze zuzurechnen seien, sei nach ständiger Judikatur des VwGH formalrechtlich anzuknüpfen; die Anknüpfung nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach § 21 BAO sei im Umsatzsteuerrecht unzulässig (VwGH 23.06.1995, 93/17/0461). Es komme somit allein darauf an, wer zivilrechtlich die Vertragspartner der Lieferungen und Leistungen seien.

H. Auch die Höhe der behaupteten Umsatzsteuerschuld werde bestritten: Das Unternehmen P-2 habe pünktlich und ordnungsgemäß seine Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben und auch die dort ausgewiesene Zahllast pünktlich und ordnungsgemäß an das Finanzamt überwiesen. Diese Umsatzsteuerzahlungen würden bei der Ermittlung der geltend gemachten Umsatzsteuerforderungen nicht berücksichtigt. Sie hätten aber berücksichtigt werden müssen: Anders als die Einkommensteuer sei die Umsatzsteuer eine Verkehrssteuer. Sie werde nicht an die Person geknüpft, sondern an das Faktum eines Leistungsaustausches. Der Unternehmer habe hier lediglich die Funktion eines Treuhänders, der die Umsatzsteuer beim Kunden einzuheben und an das Finanzamt abzuführen habe. Entscheidend sei deshalb nur, ob die auf die vom Unternehmen erbrachten Leistungen entfallenden Umsatzsteuerbeträge eingehoben und an das Finanzamt weitergeleitet worden seien oder nicht. Dass dies in diesem Fall ordnungsgemäß geschehen sei, sei bisher vom Finanzamt nicht bestritten worden. Demnach sei es rechtlich unerheblich, ob es P-2 oder der Bf. gewesen sei, der die Umsatzsteuerzahllasten an das Finanzamt überwiesen habe. Wäre also tatsächlich der Bf. Schuldner der Umsatzsteuer, so müssten diese monatlichen Zahlungen der Umsatzsteuerzahllasten auch dem Bf. gutgeschrieben werden. Er habe diese Unrichtigkeit bereits unter Punkt D. seiner Beschwerde vom 05.11.2015 gerügt, doch gehe die Beschwerdevorentscheidung darauf überhaupt nicht ein.

I. Zur Einkommensteuer sei zunächst die Frage entscheidend, wem die Einkunftsquelle zuzurechnen sei.

In diesem Zusammenhang habe das Finanzamt zwar recht, wenn es feststelle, der Bf. hätte zahlreiche und auch wesentliche Aufgabenbereiche im Unternehmen ausgefüllt, es übersehe jedoch, dass er sämtliche Rechtshandlungen nach außen im Namen des

Unternehmensinhabers P-2 ausgeübt habe (die Beschwerdevorentscheidung beschreibe dieses Vertretungsverhältnis so, dass der Bf. P-2 „vorgeschoben“ hätte, was zwar herabsetzend formuliert sei, im zivilrechtlichen Ergebnis jedoch auf dasselbe hinauslaufe). Er habe demnach weitreichende Befugnisse gehabt, die er jedoch niemals im eigenen Namen, sondern stets im Namen des P-2 ausgeübt habe.

So möge es zwar sein, dass der Bf. die Möglichkeit besessen habe, Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen und zu verweigern. Doch diese Möglichkeit habe er nur deshalb gehabt, weil sie ihm von P-2 eingeräumt worden sei. Und der Bf. habe die Marktchancen nicht für sich selbst ausgenützt, sondern für P-2. Er habe Leistungen nicht selbst erbracht, sondern im Namen von P-2. Die letztinstanzliche Entscheidungsgewalt im Unternehmen sei stets bei P-2 verblieben, zumal dieser selbst Vertragspartner sämtlicher Rechtsgeschäfte mit Kunden und Lieferanten gewesen sei. In der gesamten Buchhaltung des Unternehmens finde sich keine einzige Auftragsbestätigung oder Rechnung, die auf den Bf. gelautet habe.

So habe ihm das Finanzamt elektronisch die Kopien von 64 Rechnungen aus der Zeit zwischen 2013 und 2015 übermittelt, die aus den bei der Hausdurchsuchung vom 09.07.2015 beschlagnahmten Unterlagen stammten und die ihm deshalb bisher nicht zur Verfügung gestanden seien. Am Fuß eines jeden Rechnungsdokumentes sei der Unternehmensinhaber P-2 als Aussteller der Rechnung und Inhaber der Werklohnforderungen ausgewiesen. Der Name des Bf. scheine auf keiner Rechnung auf. Das Finanzamt werde deshalb in der mündlichen Verhandlung darüber Rechenschaft abzulegen haben, aus welchen Gründen es in sämtlichen bisher ergangenen Erledigungen nichts von diesen klar für den Bf. sprechenden Belegen erwähnt habe.

Einkünfte könnten einer Person nur dann zugerechnet werden, wenn sie die Einkunftserzielung nach eigenem Dafürhalten gestalte und die anfallenden Aufwendungen trage.

Zurechnungssubjekt sei derjenige, der aus der entsprechenden Tätigkeit das Unternehmerrisiko trage (VwGH 20.03.2014, 2011/15/0174). Wie bereits oben dargetan, träfen alle diese Qualifikationen auf P-2 zu und nicht auf den Bf.

Für die Zurechnung von Einkünften komme es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren könne (VwGH 02.02.2010, 2007/15/0194). Der Bf. habe über das Unternehmen nur soweit Verfügungsmacht gehabt, als sie ihm durch P-2 rechtsgeschäftlich eingeräumt worden sei. Seine Macht, über die Einkunftsquelle zu disponieren, sei demnach eingeschränkt gewesen. Die letztinstanzliche Entscheidungsmacht im Unternehmen sei damit bei P-2 als Machtgeber verblieben (siehe dazu VwGH 25.02.2015, 2011/13/0003; diese letztinstanzliche Entscheidungsmacht könnte nur mit der Begründung verneint werden, dass P-2 nur beschränkt rechts- oder handlungsfähig im Sinne des § 268 Abs. 1 ABGB sei; dazu stelle jedoch die Beschwerdevorentscheidung nichts fest).

J. Und schließlich würden dem Bf. nur diejenigen Einkünfte zugerechnet werden dürfen, die ihm tatsächlich zugeflossen seien. Aus der Buchhaltung ergebe sich, dass sämtliche Einkünfte des Unternehmens auf das Bankkonto geflossen seien. Inhaber dieses Kontos sei nicht der Bf., sondern P-2 gewesen. An der Frage, wem das Konto zugehöre, ändere auch die Tatsache nichts, dass Dritte auf diesem Konto zeichnungsbefugt gewesen seien.

Daraus folge: Mit dem Einlangen von Kundenzahlungen auf dem Firmenkonto seien Einkünfte dem Kontoinhaber P-2 zugeflossen und nicht dem Bf. Diesem könnten Einkünfte erst dann zugeflossen sein, wenn er von seiner Befugnis, Geld abzuheben, dergestalt Gebrauch mache, dass er sich das abgehobene Geld zueigne. Dass der Bf. sich das abgehobene Geld zugeeignet oder sonst wie für unternehmensfremde Zwecke verwendet hätte, stelle auch die Beschwerdeentscheidung nicht fest. Sie könnte es auch nicht, weil sich schon aus der lückenlos vorhandenen Buchhaltung ergebe, dass das vom Bf. abgehobene Geld ausschließlich zur Tilgung von Unternehmensschulden und für Privatentnahmen (diese Privatentnahmen nenne die Beschwerdeentscheidung rechtsunrichtig „Lohn“ und „Gehalt“, indem sie die undifferenzierte Terminologie von Rechtsunkundigen kritiklos übernehme) des P-2 verwendet worden sei. Für Zuflüsse an den Bf. bleibe damit schon rein buchhalterisch kein Geld mehr übrig.

Es hätten somit gar keine Zuflüsse in das Vermögen des Bf. stattfinden können, sodass er auch keine Einkommensteuer schulde.

K. Zusammenfassend sei es dem Finanzamt demnach nicht gelungen, schlüssig die Verwirklichung eines Tatbestandes darzutun, an den die Abgabenvorschriften eine Abgabepflicht knüpften. Damit lägen die Voraussetzungen eines Sicherstellungsbescheides gemäß § 232 Abs. 1 BAO nicht vor, sodass der Bescheid ersatzlos zu beheben sein werde.

---//---

Mit Schreiben vom 30.05.2022 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Bf. um Bekanntgabe seiner wirtschaftlichen Verhältnisse mittels des beiliegenden Erhebungsbogens.

Dieses Ersuchen blieb unbeantwortet.

---//---

In der am 20. Oktober 2022 durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung verwies der steuerliche Vertreter auf das schriftliche Vorbringen und die Abgabenbehörde auf das rechtskräftige Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Beschwerdevorentscheidungen

Ist ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt, so hat die Behörde, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, diesen als Empfänger zu bezeichnen. Geschieht dies nicht, so gilt die Zustellung gemäß § 9 Abs. 3 ZustG als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist.

Gemäß § 103 Abs. 1 zweiter Satz BAO können im Einhebungsverfahren ergehende Erledigungen aus Gründen der Zweckmäßigkeit, insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens, trotz Vorliegens einer Zustellungsbevollmächtigung wirksam dem Vollmachtgeber unmittelbar zugestellt werden.

Der Bf. warf zunächst die Rechtsfrage auf, dass die Beschwerdevorentscheidung vom 08.09.2016 mit ihrer Abfertigung für die Behörde bindend geworden sei, weshalb die nachträgliche Abänderung durch die Beschwerdevorentscheidung vom 31.03.2017 nicht zulässig gewesen sei, selbst wenn die Beschwerdevorentscheidung vom 08.09.2016 noch nicht zugestellt sei. Allerdings würde sie in dem Zeitpunkt, in dem dem Vertreter die Beschwerdevorentscheidung vom 08.09.2016 physisch zukomme, rechtswirksam mit dem Ergebnis, dass dann zwei unterschiedliche Beschwerdevorentscheidungen mit den jeweiligen Rechtsbehelfen existierten, weshalb die Beschwerdevorentscheidung vom 31.03.2017 nicht rechtswirksam sein könne.

Dazu ist festzustellen, dass die an den Bf. adressierte Beschwerdevorentscheidung vom 08.09.2016, die bis dato weder dem damaligen zustellungsbevollmächtigten Vertreter des Bf. noch der derzeitigen vertretungsbefugten Steuerberatungskanzlei im Original zugekommen ist, gemäß § 9 Abs. 3 zweiter Satz ZustG noch nicht wirksam erlassen wurde, da Zustellungen grundsätzlich an den Zustellungsbevollmächtigten zu erfolgen haben. Eine rechtswidrige Zustellung an die Partei wäre in diesem Fall rechtsunwirksam (VwGH 15.9.1993, 92/13/0308), außer es handelt sich um einen Ausnahmefall gemäß § 103 Abs. 1 BAO (Ritz, BAO⁶, § 9 ZustG Rz 26).

Gründe der Zweckmäßigkeit iSd § 103 zweiter Satz BAO liegen zwar bei der Zustellung des Sicherstellungsauftrages vor, allerdings nicht mehr im Rechtsmittelverfahren, weshalb nicht der im Einhebungsverfahren gemäß § 103 zweiter Satz BAO normierte Ausnahmefall, sondern die Generalbestimmung des § 9 Abs. 3 ZustG zur Anwendung kommt.

Hingegen wurde die seitens der damaligen Rechtsanwaltskanzlei am 05.04.2017 übernommene Beschwerdeentscheidung vom 31.03.2017 gemäß § 9 Abs. 3 erster Satz ZustG wirksam zugestellt.

Sollte das Original der Beschwerdeentscheidung vom 08.09.2016 dem Vertreter noch zukommen, gilt die Zustellung gemäß § 9 Abs. 3 zweiter Satz ZustG als in diesem Zeitpunkt bewirkt.

Dies hätte zur Folge, dass der später ergangene Bescheid (Beschwerdeentscheidung vom 08.09.2016) dem früher in dieser Sache ergangenen Bescheid (Beschwerdeentscheidung vom 31.03.2017) derogieren würde (VwGH 22.5.2014, Ro 2014/15/0008). Bis zur Aufhebung des wegen entschiedener Sache rechtswidrigen Bescheides würde er den früheren Bescheid verdrängen. Der verdrängte Bescheid würde allerdings bei Aufhebung des späteren Bescheides wiederaufleben (VwGH 21.5.2001, 2001/17/0043; Ritz, BAO⁶, § 92 Rz 4).

Dieser hypothetische Fall hat auf das gegenständliche Verfahren jedoch keine Auswirkung, da sich im Zeitpunkt der Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht ausschließlich die Beschwerdeentscheidung vom 31.03.2017 im Rechtsbestand befindet.

Sicherstellung

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 zu begegnen.

Im Beschwerdeverfahren ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als Ausnahme vom Grundsatz, wonach für Beschwerdeentscheidungen grundsätzlich die Sachlage zur Zeit der Entscheidung maßgeblich ist, lediglich zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides der Abgabenbehörde die diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben waren (VwGH 11.2.2016, Ra 2015/13/0039), somit nicht, ob sie im Zeitpunkt der Beschwerdeerledigung noch vorliegen (VwGH 20.2.1997, 95/15/0057).

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, zumal er dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zu der Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden

kann, sondern es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (VwGH 9.10.2020, Ra 2020/13/0044).

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

Entstehung und Höhe des Abgabenanspruches

Dem Einwand des Bf., dass die Einzelunternehmen P-1 und P-2 nicht von ihm geführt worden seien, weshalb die Vorschreibung der dem angefochtenen Sicherstellungsauftrag zugrundeliegenden Umsatz- und Einkommensteuern zu Unrecht erfolgt sei, ist entgegenzuhalten, dass mittlerweile aufgrund der abgabenbehördlichen Außenprüfung am 27.01.2017 u.a. folgende Abgabenbescheide erlassen wurden, wobei es auf die Rechtskraft (derzeit noch anhängiges Beschwerdeverfahren) nicht ankommt (VwGH 10.7.1996, 92/15/0115):

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Festgesetzte Beträge in €</i>
Umsatzsteuer	2013	30.372,00
Umsatzsteuer	2014	175.343,80
Umsatzsteuer	2015	104.279,43
Einkommensteuer	2013	11.683,00
Einkommensteuer	2014	111.955,00

Die bescheidmäßig erfolgte Festsetzung der dem Sicherstellungsauftrag zu Grunde liegenden Abgaben ist ein Indiz für die Entstehung des Abgabenanspruches, obwohl dieser grundsätzlich unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit entsteht, er demnach keine diesbezügliche Bescheiderlassung voraussetzt.

Darüber hinaus steht auch gerichtlich fest, dass der Bf. der wahre Machthaber der Unternehmen P-1 und P-2 sowie G-13 war, da die Tatsachen, dass die vorgeblichen Leistungen der genannten Unternehmen vom Bf. selbst erbracht wurden und ihm die Erlöse zugeflossen sind, im rechtskräftigen Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 05.11.2021, N-4, wonach der Bf. schuldig erkannt wurde, die nachstehenden Abgaben hinterzogen zu haben, als erwiesen angesehen wurden:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Beträge in €</i>
---------------	-----------------	---------------------

Umsatzsteuer	2013	30.372,00
Umsatzsteuer	2014	175.265,71
Umsatzsteuer	2015	108.389,43
Einkommensteuer	2014	117.974,00
Einkommensteuer	2015	68.327,00

In dieser Entscheidung nahm das Gericht als erwiesen an:

„Bf. hat in Wien im Bereich des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht in der Absicht, sich durch die wiederkehrende Begehung einen nicht bloß geringfügigen fortlaufenden abgabenrechtlichen Vorteil zu verschaffen, durch die Nichtabgabe von Steuererklärungen, bewirkt, dass Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, nicht festgesetzt wurden, wobei die vorgeblichen Leistungen der unter der Bezeichnung P-2, P-1 sowie G-13 agierenden Teilbetriebe von ihm selbst erbracht wurden und die Erlöse ihm zufließen, und zwar

*Einkommensteuer 2014 in Höhe von EUR 117.974,00 ab dem 30.06.2015,
Einkommensteuer 2015 in Höhe von EUR 68.327,00 ab dem 30.06.2016,
Umsatzsteuer 2013 in Höhe von EUR 30.372,00 ab dem 30.06.2014,
Umsatzsteuer 2014 in Höhe von EUR 175.265,71 ab dem 30.06.2015 und
Umsatzsteuer 2015 in Höhe von EUR 108.389,43 ab dem 30.06.2016.*

Durch Nichtabgabe der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2014/15 sowie durch Nichtabgabe der Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2013 bis 2015 wollte der Angeklagte eine Steuerverkürzung bewirken.

Die Höhe der hinterzogenen Beträge gründen sich auf die nachvollziehbaren Berechnungen der Finanz.

Die Feststellungen gründen sich auf die Aussage der P-1, die angab, dass die steuerlichen Angelegenheiten vom Angeklagten durchgeführt wurden.

Die Zeugin P-15 sowie die Zeugin P-16 sagten übereinstimmend aus, dass keine ausreichenden Unterlagen für eine Buchhaltung und für die Erstellung von Steuererklärungen seitens des Angeklagten übermittelt wurde. Daraus ergibt sich der Vorsatz des Angeklagten auf Steuerhinterziehung.“

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht eine Bindung der Abgabenbehörden und des Bundesfinanzgerichts im Falle rechtskräftiger verurteilender

Entscheidungen eines Strafgerichts, einer Finanzstrafbehörde oder des Bundesfinanzgerichts nach einem verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren an die Tatsachenfeststellungen, auf denen der Schuldspruch beruht, wozu auch jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandselementen zusammensetzt (VwGH 28.4.2021, Ro 2018/16/0001).

Da mittlerweile das Ausmaß der Abgabenschuld zum einen durch die abgabenrechtliche Festsetzung der Abgaben und zum anderen durch die strafgerichtlichen Feststellungen feststeht, war die Sicherstellung auf den Betrag von € 290.512,90 einzuschränken, weil dadurch (teilweise) Minderungen des Abgabenanspruches eingetreten sind. Unberücksichtigt bleiben mussten dabei jene Fälle, bei denen die bescheidmäßige Vorschreibung bzw. die gerichtlichen Feststellungen höhere Beträge als im Sicherstellungsauftrag angenommen ergaben:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>sichergestellte Beträge in €</i>	<i>Festgesetzte Beträge in €</i>	<i>Gerichtlich festgestellte Beträge in €</i>
Umsatzsteuer	2013	99.698,70	30.372,00	30.372,00
Umsatzsteuer	2014	136.502,90	175.343,80	175.265,71
Umsatzsteuer	01/2015	13.590,00	0,00	0,00
Umsatzsteuer	2015	0,00	104.279,43	108.389,43
Einkommensteuer	2013	189.518,44	11.683,00	0,00
Einkommensteuer	2014	275.309,30	111.955,00	117.974,00
Einkommensteuer	2015	0,00	0,00	68.327,00
Summe		714.619,34	433.633,23	500.328,14

Daher verbleiben folgende Abgaben mit nachstehenden Beträgen:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Beträge in €</i>
Umsatzsteuer	2013	30.372,00
Umsatzsteuer	2014	136.502,90
Einkommensteuer	2013	11.683,00
Einkommensteuer	2014	111.955,00
Summe		290.512,90

Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgaben

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 Insolvenzverfahren, 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 (VwGH 30.9.2015, 2012/15/0174).

Im gegenständlichen Fall bringt der Bf. keine Einwände gegen die Annahme der Gefährdung oder Erschwerung der Abgabeneinbringung vor.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Gefährdung der Einbringlichkeit bereits darin zu erblicken, dass der dringende Verdacht der Abgabenhinterziehung besteht und Mängel in der Buchführung vorlagen, die jedoch ohne Bedachtnahme auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Abgabepflichtigen noch nicht stets ausreichen, damit eine solche Gefährdung oder Erschwerung angenommen werden darf (VwGH 4.7.1990, 89/15/0131).

Im gegenständlichen Fall wurde der Verdacht der Abgabenhinterziehung durch das Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 09.11.2021, N-4, im Wesentlichen bestätigt.

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

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

Ermessen

Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordert gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach berechnigte Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen (VwGH 20.9.1996, 94/17/0122). Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergibt sich nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden kann. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0044).

Aus den dargelegten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt hier nicht vor. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten Judikatur des VwGH.

Wien, am 20. Oktober 2022