

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache des Bf, vertreten durch StB über die Beschwerde vom 17.12.2015 gegen den Sicherstellungsauftrag des Finanzamtes vom 20.11.2015 und über die Beschwerde vom 26.4.2016 gegen den Sicherstellungsauftrag des Finanzamtes vom 19.4.2016 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag vom 20.11.2015 wird im Umfang der Umsatzsteuer 2013 in Höhe von EUR 58.333,32 teilweise Folge gegeben. Die Sicherstellung von Einkommensteuer für das Jahr 2013 in Höhe von EUR 145.833,35 wird angeordnet. Der Beschwerdeführer kann durch Hinterlegung eines Betrages in Höhe von EUR 145,833,35 beim Finanzamt erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung dieses Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

II. Die Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag vom 19.4.2016 wird abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Im Rahmen einer Außenprüfung erließ das Finanzamt am 20.11.2015 einen Sicherstellungsauftrag an den Beschwerdeführer, in dem es die Sicherstellung folgender Abgabenansprüche anordnete:

Abgabenart	Zeitraum	voraussichtliche Höhe in EUR
Einkommensteuer	2013	145.833,35
Umsatzsteuer	2013	58.333,32
Summe		204.166,67

In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass die behauptete Schenkung in Höhe von EUR 350.000,- die Vergütung für ein Rechtsgeschäft darstelle. Die Erschwerung der Einbringung der Abgaben sei zu befürchten, da im gegenständlichen Fall der dringliche Verdacht der Abgabenhinterziehung bestehe und aus der Einkommens- und Vermögenslage des Beschwerdeführers darauf geschlossen werden könne, dass nur bei raschem Zugriff die zu erwartende Abgabennachforderung voraussichtlich gesichert werden könne. Der Beschwerdeführer verfüge über keine der Abgabenbehörde bekannten liquiden Mittel und die in seinem Eigentum stehenden Liegenschaften seien mit Pfandrechten belastet.

In seiner Beschwerde vom 17.12.2015 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 20.11.2015 brachte der Beschwerdeführer vor, X habe ihm im Jahr 2013 EUR 350.000,- und EUR 500.000,- geschenkt. Die Schenkung von EUR 500.000,- sei nach § 121a BAO fristgerecht gemeldet worden. Die Schenkung von EUR 350.000,- sei von RA DDr. Y am 2.7.2014 verspätet gemeldet worden. Der Beschwerdeführer habe an den Schenker keine Leistungen gegen Entgelt im Sinn des EStG oder des UStG erbracht. Die Schenkungen seien im Schenkungsvertrag vom 13.5.2013 beurkundet worden und würden durch schriftliche Zeugenaussagen des Beschwerdeführers und von RA DDr. Y bestätigt. Die Staatsanwaltschaft Innsbruck habe deshalb ihre Verfahren am 29. September 2014 eingestellt und diese Einstellung mit der Glaubwürdigkeit der Schenkungen begründet.

Die beiden Schenkungen seien weder einkommensteuerbar noch umsatzsteuerbar. Eine Abgabenhinterziehung sei auszuschließen, da die Schenkungssteuerpflicht ausgelaufen sei.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 11.5.2016 gab das Finanzamt der Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag vom 20.11.2015 teilweise, und zwar hinsichtlich der Umsatzsteuer 2013 in Höhe von EUR 58.333,32 statt. Letzteres begründete das Finanzamt damit, dass nach Abschluss der Außenprüfung am 17.3.2016 neue Erstbescheide hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2013 erlassen worden waren. Dabei hatte das Finanzamt die Zahlung von EUR 350.000,- als nicht steuerbaren Umsatz qualifiziert.

Am 19.4.2016 erließ das Finanzamt einen weiteren Sicherstellungsauftrag an den Beschwerdeführer, in dem es die Sicherstellung folgender Abgabenansprüche anordnete:

Abgabenart	Zeitraum	voraussichtliche Höhe in EUR
Einkommensteuer	2013	57.302,00

Begründend führte das Finanzamt an, dass die behauptete Schenkung von EUR 350.000,- eine Vergütung für ein Rechtsgeschäft darstelle. Auf den Außenprüfungsbericht vom 16.3.2016 werde verwiesen. Im Außenprüfungsbericht vom 16.3.2016 sind unter anderem die Feststellungen enthalten, dass der Beschwerdeführer Einkünfte aus einer Tätigkeit als Geschäftsführer mehrerer GmbHs und aus Vermietung und Verpachtung beziehe .

Er habe über die Zahlungen von EUR 500.000,- und EUR 350.000,- hinaus noch weitere EUR 50.306,62 von X erhalten.

Die Erschwerung der Einbringung der Abgaben sei zu befürchten, weil der dringende Verdacht der Abgabenhinterziehung bestehe und aus der dem Finanzamt bekannten Einkommens- und Vermögenslage geschlossen werden müsse, dass die zu erwartende Abgabennachforderung nur bei raschem Zugriff voraussichtlich gesichert werden könne. Der Beschwerdeführer verfüge über keine dem Finanzamt bekannten liquiden Mittel und die in seinem Eigentum stehenden Liegenschaften seien mit Pfandrechten belastet.

In seiner Beschwerde vom 26.4.2016 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 19.4.2016 verwies der Beschwerdeführer auf seine Beschwerde vom 17.12.2015 und weitere Beschwerden vom 1.3.2016 gegen die Bescheide vom 2.2.2016 über die Aufhebung der Bescheide hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2013 und die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2013 gleichen Datums sowie auf seine Beschwerde vom 15.4.2016 gegen die Bescheide vom 17.3.2016 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2014 (gemeint offenbar: 2013) und den Einkommensteuerbescheid 2013 gleichen Datums.

In den Beschwerden vom 1.3.2016 und vom 15.4.2016 erhob der Beschwerdeführer Einwendungen gegen die Feststellung des Finanzamtes, er habe ein Entgelt für eine Vermittlungsleistung (und nicht eine Schenkung) in Höhe von EUR 350.000,- und ein weiteres Entgelt von EUR 50.306,62 bezogen. Er habe dem Schenker keine entgeltliche Leistung erbracht. Der Schenker habe gegen den Beschwerdeführer im Jahr 2015 eine Klage auf Rückabwicklung der Schenkung von insgesamt EUR 850.000,- eingebracht.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 11.5.2016 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag vom 19.4.2016 ab.

Am 20.5.2016 stellte der Beschwerdeführer den Antrag auf Vorlage seiner Beschwerde. Wiederum brachte er vor, dass hinsichtlich der Zahlungen von insgesamt EUR 400.306,62 kein Tatbestand der Abgabepflicht erfüllt worden sei. X habe den Beschwerdeführer im Jahr 2015 auf Rückabwicklung der Schenkung geklagt. Der Beschwerdeführer sei ein ordentlicher Unternehmer und Staatsbürger, weshalb eine Gefährdung oder Erschwerung der Abgabeneinbringung nicht zu befürchten sei.

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer erklärte im Streitjahr unter anderem Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Bereich Public Relations- und Unternehmensberatung als Geschäftsführer einer GmbH.

In den vorgelegten Verwaltungsakten findet sich eine am 19.11.2015 vom Finanzamt aufgenommene Niederschrift, in der X unter anderem angibt: "Ursprünglich gab es eine Honorarvereinbarung von EUR 350.000,- für die Abwicklung des Verkaufs meiner Firmenanteile... Am 13.5.2013 wurde die Vereinbarung unterschrieben, dass als

Erfolgshonorar jeweils EUR 350.000,- an Dr. Y und [den Beschwerdeführer] ausbezahlt werden würden... Ich bin in der Folge mit [dem Beschwerdeführer] zur Sparkasse nach Kitzbühel gefahren und habe ihm EUR 500.000,- offiziell als Schenkung überwiesen... Am selben Tag wurden auch EUR 350.000,- an [den Beschwerdeführer] in bar übergeben. Zu diesem Zeitpunkt war es als Honorar gedacht... Zu den Erfolgshonoraren in Höhe von jeweils EUR 350.000,- halte ich fest: In Gesprächen mit [dem Beschwerdeführer] machte er mich darauf aufmerksam, dass in solchen Fällen ein Leistungshonorar üblich ist. Für den 13.5.2013 wurde ein Termin vereinbart, bei welchem ein Vertrag über die Bezahlung von Leistungshonoraren vorgelegt wurde. Ich war über die Höhe von jeweils EUR 350.000,- schockiert, habe aber, um die Abwicklung der Verkaufsverhandlungen nicht zu verzögern oder gefährden, den Vertrag unter den zuvor angeführten 2 zusätzlichen Bedingungen meinerseits ... unterzeichnet... Ca 2 bis 3 Wochen vor Abschluss des Verkaufs hat mich [der Beschwerdeführer] angerufen, dass er mich dringend sprechen müsste. Beim darauffolgenden Treffen hat er mir erklärt, dass es sinnvoll wäre, wenn ich Herrn Dr. Y eine Blankounterschrift für Eventualitäten bezüglich des Verkaufsabschlusses machen sollte. Ich unterschrieb darauf auf einem Zettel... Voraussichtlich dieses Schriftstück muss später zu einem Schenkungsvertrag ergänzt worden sein, wonach die Bezahlung der jeweils EUR 350.000,- nicht als Erfolgshonorar, sondern als Schenkung erfolgt wäre..."

Ebenfalls vorgelegt wurden diverse Aufstellungen des Finanzamtes über die dem Beschwerdeführer zugeordneten Konten und Vermögenswerte. In der "Auflistung Kreditverträge" vom 3.11.2015 wird dargestellt, dass sämtliche im Eigentum des Beschwerdeführers stehende Liegenschaften fremdfinanziert erworben und durch Pfandrechte belastet sind. In der mit "Geldflussrechnung" überschriebenen Auflistung werden für das Jahr 2011 verfügbare Geldmittel von EUR 20.953,42; für das Jahr 2012 eine Unterdeckung von EUR 54.581,93 und für das Jahr 2013 eine Unterdeckung von EUR 9.329,51 dargestellt.

Das Finanzamt veranlagte den Beschwerdeführer aufgrund der am 29.1.2015 eingereichten Einkommensteuererklärung zunächst erklärungskgemäß und erließ am 4.2.2015 den Einkommensteuerbescheid 2013, mit dem Einkommensteuer in Höhe von EUR 135.827,- festgesetzt wurde. Im Gefolge einer Außenprüfung hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid am 2.2.2016 gemäß § 299 BAO auf und erließ am selben Tag einen geänderten Einkommensteuerbescheid. Diesen Einkommensteuerbescheid hob das Finanzamt mit Bescheid vom 17.3.2016 (neuerlich) gemäß § 299 BAO auf und erließ am selben Tag einen Einkommensteuerbescheid, in dem es - abweichend von der eingereichten Abgabenerklärung - "Einkünfte aus Leistungen (§ 29 EStG)" in Höhe von EUR 406.306,62 der Besteuerung unterzog und Einkommensteuer in Höhe von EUR 338.164,- festsetzte.

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt vorgelegten Verwaltungsakten und aus dem Vorbringen der Parteien.

Rechtslage

Gemäß § 232 Abs. 1 BAO (i. d. F. vor BGBl I 2009/20) 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 Erlass eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung hat der Sicherstellungsauftrag 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.

Erwägungen

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages zunächst die Verwirklichung jenes Tatbestandes voraus, an den die Abgabepflicht geknüpft ist. Die Verwirklichung dieses Tatbestandes muss im Hinblick auf die auch für Sicherstellungsaufträge geltende Begründungspflicht im Sinne des § 93 Abs. 3 lit. a BAO in der Begründung des Sicherstellungsauftrages oder in der diesen bestätigenden Berufungsentscheidung 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. Ein Sicherstellungsauftrag ist aber kein abschließender Sachbescheid im Sinn des § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme, die dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zur Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, somit nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern dass es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Tatbestandes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die

Gefährdung oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind. Ob der Abgabensanspruch tatsächlich entstanden ist, ist in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden (vgl. z. B. VwGH 4. 2. 2009, 2006/15/0204; VwGH 4. 6. 2008, 2005/13/0041).

Entscheidendswesentlich ist daher zunächst, ob das Finanzamt zum Zeitpunkt der Erlassung der Sicherstellungsaufträge gewichtige Anhaltspunkte für den Bestand einer Abgabensforderung und für ihre Höhe hatte. Diese Anhaltspunkte lagen aufgrund der Aussage des X beim Finanzamt vor. Die Geldflüsse von X an den Beschwerdeführer wurden vom Beschwerdeführer nicht bestritten. Ob aus dem verwirklichten Sachverhalt tatsächlich ein Abgabensanspruch entstanden ist, kann nur im Festsetzungsverfahren abschließend geklärt werden. Aus der Begründung zu beiden angefochtenen Sicherstellungsaufträgen und den jeweils ergangenen Beschwerdeentscheidungen geht hervor, dass das Finanzamt im Rahmen einer Außenprüfung Sachverhaltselemente festgestellt hat, aus denen es folgende Schlüsse gezogen hat: Der Beschwerdeführer habe im Jahr 2013 eine Zahlung von EUR 350.000,- als Honorar (so der Sicherstellungsauftrag vom 20.11.2015) und im Jahr 2013 eine weitere Zahlung von EUR 50.306,62,- als Gegenleistung für seine Vermittlungsleistung (so der Sicherstellungsauftrag vom 19.4.2016 unter Verweis auf den Außenprüfungsbericht vom 16.3.2016) jeweils von X erhalten. Die Schlussfolgerung des Finanzamtes, dass diese Zahlungen ein Entgelt für Leistungen darstellten, welche der Beschwerdeführer dem X im Zusammenhang mit dessen Verkauf von Firmenanteilen erbracht hatte, ist allein schon angesichts dessen Aussage vom 19.11.2015 nachvollziehbar. Auch vor dem Hintergrund, dass der Beschwerdeführer Einkünfte aus einer selbständigen Tätigkeit im Bereich Public Relations- und Unternehmensberatung erklärt hat, erscheint diese Annahme schlüssig. Geldgeschenke in Höhe von mehreren hunderttausend Euro unter Freunden (so die Darstellung des Beschwerdeführers) können hingegen nur als unüblich angesehen werden. Es sprechen daher gewichtige Anhaltspunkte dafür, dass im Jahr 2013 ein Sachverhalt verwirklicht wurde, der eine Einkommensteuerpflicht in der in den beiden Sicherstellungsaufträgen bezeichneten Höhe begründet. Hinsichtlich der Höhe der Abgaben, deren Einbringung durch die beschwerdegegenständlichen Sicherstellungsaufträge betroffen war, wird die Annahme des Finanzamtes durch die Abgabensfestsetzung untermauert, welche das Finanzamt aufgrund der durchgeführten Außenprüfung im Einkommensteuerbescheid 2013 vom 17.3.2016 vornahm. Diese ergab eine Abgabennachforderung von EUR 202.337,-.

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 (vgl. VwGH 30.6.2015, 2012/15/0165). Das Finanzamt nahm von einer Festsetzung von Umsatzsteuer für die erhaltenen Zahlungen Abstand, da es im Festsetzungsverfahren die Unternehmereigenschaft des Beschwerdeführers nicht feststellen konnte. Diese sachliche

Voraussetzung für eine (Umsatz-)Steuerpflicht lag folgerichtig im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages ebenfalls nicht vor, sodass der Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag vom 20.11.2015 teilweise stattzugeben und die Umsatzsteuer 2013 in Höhe von EUR 58.333,32 aus dem Sicherstellungsauftrag auszuscheiden war.

Aufgrund eben dieser Überlegung geht das Vorbringen im Vorlageantrag, dass X den Beschwerdeführer im Jahr 2015 auf Rückabwicklung der Schenkung geklagt habe, ins Leere. Dieses Vorbringen bezieht sich auf Vorgänge, die stattgefunden haben, nachdem die verfahrensgegenständlichen Sicherstellungsaufträge erlassen wurden.

In Bezug auf die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung muss der Begründung der Entscheidung entnommen werden können, aus welchen besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass die Einbringung nur bei raschem Zugriff der Behörde gesichert erscheint (VwGH 11.2.2016, Ra 2015/13/0039). 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 (VwGH 30.9.2015, 2012/15/0174).

Die objektive Gefährdung der Einbringlichkeit reicht für eine Sicherungsexekution aus. Es genügt, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass die Verhältnisse eine Gefährdung der Einbringung der anfallenden Abgaben mit sich bringen. Der zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages festgestellte Sachverhalt - insbesondere die Aussage des X - rechtfertigt den dringenden Verdacht einer Abgabenhinterziehung und damit einer Gefährdung und Erschwerung der Abgabeneinbringung. Die Feststellungen des Finanzamtes zur Vermögenssituation des Beschwerdeführers - Unterdeckungen bei der Geldflussrechnung, Belastung sämtlicher in seinem Eigentum stehenden Liegenschaften - deuten ebenso auf eine Gefährdung und Erschwerung der Abgabeneinbringung hin. Der Beschwerdeführer hat kein Vorbringen dahin erstattet, dass keine Gefährdung oder Erschwerung der Abgabeneinbringung zu befürchten wäre.

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

Abgabepflichtigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten (VwGH 26.7.2007, 2007/15/0131).

Zulässigkeit einer 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. Das Bundesfinanzgericht konnte sich an der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes orientieren. Weitere Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung wurden nicht aufgeworfen.

Innsbruck, am 11. Februar 2019