



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Steuerberatung_GmbH, vom 15. Juli 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 13. Juli 2011 betreffend Sicherstellungsauftrag gemäß [§ 232 BAO](#) entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der sicherzustellende Betrag für die Kapitalertragsteuer 2005 auf € 57.170,67 (statt bisher € 216.000,00) herabgesetzt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Sicherstellungsauftrag vom 13. Juli 2011 ordnete das Finanzamt zur Sicherung der im Betriebsprüfungsverfahren festgestellten voraussichtlichen Nachforderungen an Kapitalertragsteuer 2005 im Betrag von € 216.000,00 die Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen der Berufungswerberin (Bw.) an, da in den Jahren 2005-2008 auf Grund der bei der Firma M-GmbH durchgeführten Betriebsprüfung erhebliche Nachforderungen eintreten würden, die ihre Wurzeln in einer gezielten Abgabenverkürzung hätten.

Die Bw. hätte selbst veranlasst, dass Scheinrechnungen von Subunternehmern ausgestellt und als Betriebsausgabe gewinnmindernd verbucht worden wären. Die Rückflüsse aus diesen Scheinrechnungen wären direkt ihr zugekommen (dies erfülle den Tatbestand der verdeckten

Gewinnausschüttung). Die daraus resultierende Kapitalertragsteuer werde gemäß [§ 95 Abs. 5 EStG 1988](#) der Bw. als Empfängerin der Kapitalerträge vorgeschrieben werden.

Die Erschwerung der Einbringung der Abgabe wäre zu befürchten, weil die Bw. Beschuldigte im Sinne der Strafprozessordnung wegen des Verdachtes wäre, vorsätzlich durch Inanspruchnahme von Scheinrechnungen eine Abgabenverkürzung gemäß [§ 33 FinStrG](#) von mehr als € 100.000,00 bewirkt zu haben. Gemäß [§ 232 Abs. 3 BAO](#) wäre damit die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung erfüllt. Zusätzlich verfüge die Bw. zufolge ihrer eigenen Angaben in ihrer Beschuldigtenvernehmung über ein Grundvermögen, welches durch einen Bankkredit belastet wäre. Laufende Einkünfte könnten von der auszahlenden Gesellschaft jederzeit eingestellt werden, da diese selbst keine ausreichenden Vermögenswerte hätte.

In der dagegen am 15. Juli 2011 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte die Bw. ein, dass seit Februar 2010 eine Außenprüfung bei der M-GmbH durchgeführt werde, im Zuge derer die Bw. als deren Geschäftsführerin mehrfach von Organen der Finanzbehörde befragt bzw. einvernommen worden wäre, sich allen Befragungen stets termingetreu gestellt und keinerlei Verzögerung des Verfahrens zu verantworten hätte. Vielmehr hätte sie wiederholt ihr Interesse an einem zeitnahen Abschluss der Betriebsprüfung bekundet und stehe der Behörde weiterhin zur Verfügung.

Der nunmehr erlassene Sicherstellungsauftrag finde hinsichtlich der Höhe des angeführten Betrages keinerlei Deckung in den Akten. Es wäre schlicht unrichtig, dass die Abgabennachforderungen „ihre Wurzeln in einer gezielten Abgabenverkürzung“ hätten.

Ebenso unrichtig wäre, dass Rechnungen von Subunternehmern ausgestellt und gewinnmindernd als Betriebsausgabe verbucht worden wären. Die beauftragten Subunternehmer wären für die Leistungserbringung erforderlich gewesen und hätte die Bw. davon ausgehen können, dass es sich durchwegs um redliche Firmen handle, da die Unbedenklichkeitsbescheinigungen jeweils vorgelegt und die UID-Nummern geprüft worden wären. Jedenfalls wäre die Bw. in der Willensbildung der Subfirmen in keiner Weise involviert.

Völlig haltlos wäre es weiters der Bw. zu unterstellen, sie hätte Firmen dazu gegründet, um einerseits keine Sozialabgaben und Lohnsteuer abzuführen und andererseits Rückflüsse aus den überhöhten Scheinrechnungen zu erzielen. Vielmehr wäre zutreffend, dass die Bw. keinerlei Firmen mit derartiger Absicht gegründet hätte.

Die behaupteten Nachforderungen wären der Höhe nach wohl sehr willkürlich angenommen worden, jedenfalls wären die Zahlen in keiner zugänglichen Weise nachvollziehbar. Die Bw. wäre damit auch nicht wirklich konfrontiert worden und hätte insofern dazu auch gar nicht

Stellung nehmen können. Wäre sich die Behörde wirklich sicher gewesen, hätte sie den Sicherstellungsauftrag schon früher erlassen können.

Wie aus der Aktenlage ersichtlich wäre die Bw. ihren Steuerverpflichtungen in der Vergangenheit stets pünktlich nachgekommen und hätte auch beträchtliche Ertragsteuern bezahlt.

Jedenfalls wäre aber der Sicherstellungsauftrag mit offenkundiger Rechtswidrigkeit des Inhaltes behaftet, weil die Behörde zu Unrecht von Steuerhinterziehung ausgehe, und es entstehe der Eindruck, dass lediglich infolge der hier vorliegenden Zugehörigkeit zur Baubranche die Bw. haltlos und undifferenziert beschuldigt werde.

Selbstredend bedeute die Durchsetzung des Sicherstellungsauftrages unausweichliche Insolvenzgefährdung.

Die betraute Betriebsprüferin gab nach Ersuchen des Finanzamtes mit Schreiben vom 20. September 2011 eine Stellungnahme zur Berufung ab und teilte mit, dass der Prüfungsauftrag vom 10. Februar 2010 am 21. Juli 2010 durch einen Bescheid ersetzt worden wäre, mit dem eine Außenprüfung gemäß [§ 147 BAO](#) iVm [§ 99 Abs. 2 FinStrG](#) durchzuführen wäre. Die Verdachtslage für die finanzstrafrechtliche Prüfung wäre wie folgt begründet worden:

„Auf Grund der eingebrachten Selbstanzeige sowie der im Zuge der Prüfung durchgeführten Ermittlungen besteht der begründete Verdacht, dass Subunternehmerleistungen in erheblichem Ausmaß aufwandswirksam verbucht wurden, denen keine Leistung zu Grunde liegt, wodurch eine Verkürzung an Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer sowie Kapitalertragsteuer 2005-2007 in im Detail noch festzustellender Höhe bewirkt wurde.“

Der Prüfungsauftrag wäre der Bw. im Beisein ihrer steuerlichen Vertretung am 22. Juli 2010 zur Unterschrift vorgelegt worden. In weiterer Folge wäre diese mehrfach als Beschuldigte einvernommen worden. Zwischenzeitlich wäre die finanzstrafrechtliche Prüfung auch auf das Jahr 2008 ausgeweitet worden.

Zur Sachlage werde ausgeführt, dass die M-GmbH hauptsächlich als Personalanbieter in der Montagebranche tätig wäre. In der Gewinn- und Verlustrechnung des geprüften Unternehmens wäre über die Jahre 2005-2008 ein hoher Aufwand an Fremdleistungen verbucht worden. Da nach den Angaben der Bw. die Arbeiten nicht zur Gänze mit dem eigenen Personal hätten durchgeführt werden können, wären auch Aufträge an Subfirmen weitervergeben worden. Die Rechnungen dieser Subfirmen wären aufwandswirksam verbucht worden. Die Betriebsprüfung hätte nie behauptet, dass diese Rechnungen von der Bw. selbst

ausgestellt worden wären. Es wäre jedoch richtig, dass diese Rechnungen Gegenstand der behördlichen Ermittlungen wären.

Es handle sich hierbei um folgende Firmen:

GmbH-1
GmbH-2
GmbH-3
GmbH-4
GmbH-5
GmbH-6
GmbH-7
GmbH-8
GmbH-9
GmbH-10
GmbH-11
GmbH-12
GmbH-13
GmbH-14
GmbH-15

Die von diesen Firmen in Rechnung gestellten Leistungen wären als Bauleistungen, Fremdleistungen, Ausbildung, Gerätemieten, sonstige Mieten und Provision aufwandswirksam in folgender Höhe verbucht worden:

Aufwand 2005 rund € 1.965.000,00 und darin enthaltene Vorsteuer rund € 99.000,00
Aufwand 2006 rund € 1.362.000,00 und darin enthaltene Vorsteuer rund € 106.000,00
Aufwand 2007 rund € 1.838.000,00 und darin enthaltene Vorsteuer rund € 112.000,00
Aufwand 2008 rund € 1.834.000,00 und darin enthaltene Vorsteuer rund € 94.000,00

Umfangreiche Ermittlungen seitens der Organe der Finanzverwaltung und der Polizei hätten ergeben, dass es sich bei diesen Subunternehmern um die im Baugewerbe und in der Branche bekannten substanzlosen, kurzlebigen Einmann-GmbHs mit ausländischen Geschäftsorganen handle, auch sogenannte „Briefkasten-GmbHs“. Diese „Briefkasten-GmbHs“ wären nur einige Monate am Markt und würden die bei der Geschäftstätigkeit anfallenden Abgaben planmäßig nicht entrichtet und letztlich der Konkurs angemeldet werden. Auch hätten zum überwiegenden Teil an den Fakturenadressen keine Betriebsräumlichkeiten festgestellt werden können, sodass es als erwiesen anzusehen wäre, dass die oben angeführten Firmen an den angeführten Adressen keine Geschäftstätigkeit entfaltet hätten.

Ermittlungen des Landeskriminalamtes im Auftrag der Staatsanwaltschaft Wien hätten ergeben, dass hinter dieser kriminellen Organisation als faktischer Machthaber S.M. (genannt „X.“) stehe. Dies hätte sich auf Grund der von der Staatsanwaltschaft Wien angeordneten Überwachung der Telekommunikation und der Beauskunftung von Bankkonten und Bankgeschäften nachweisen lassen. Auch hier wäre die Ausführung im Berufungsschreiben unrichtig, der Bw. zu unterstellen, an der Firmengründung beteiligt zu sein.

Im Zuge der Überwachung der Telekommunikation wären im Zeitraum Jänner bis März 2009 auch einige Telefonate mit der Bw. aufgezeichnet worden. Aus diesen Telefonaten gehe sinngemäß hervor, dass die Rechnungsnummer und der zu überweisende Betrag vereinbart bzw. bestellt und der genaue Zeitpunkt der Eilüberweisung ausgemacht werde. Nach erfolgter Eilüberweisung werde das Geld von dem Scheingeschäftsführer behoben und an Herrn M. übergeben. Dieser vereinbare dann einen Treffpunkt mit der Bw.

Die Bw. wäre zeitnah zur Telefonüberwachung von der Polizei am 25. März 2009 als Zeugin einvernommen worden. Sie hätte ausgesagt, dass X. immer nur als Vermittler aufgetreten wäre und für die Vermittlung der Subfirmen 8-10 % Provision der Auftragssumme erhalten hätte. Der Zeitpunkt der Eilüberweisung wäre telefonisch mitgeteilt worden und hätte sich X. bei der Bw. gemeldet und bei diesen Besuchen Teile des einbezahlten Kapitals, welches sie zuvor überwiesen hätte, wieder an sie zurückgegeben. Die Bw. hätte diesen Vorgang auch anhand der Eilüberweisung vom 21. Jänner 2009 in Höhe von € 56.114,50 auf das Konto der Firma T. erläutert. Nach Abzug der Provision von 10 % hätte X. den Restbetrag von € 50.000,00 persönlich an die Bw. in bar zurückgegeben. Diese Aussage lasse sich anhand der Telefonüberwachung nachvollziehen. Im weiteren Verfahren werde diese Aussage von ihr jedoch bestritten, anhand der vorliegenden Ermittlungsergebnisse und Unterlagen gehe die Betriebsprüfung jedoch davon aus, dass der ersten Aussage der Bw. der größte Wahrheitsgehalt zu Grunde liege. Es wäre daher vom Vorliegen von Scheinrechnungen auszugehen.

Für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages genüge es, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlichen Tatbestandes entstanden wäre und gewichtige Anhaltspunkte für die Höhe sowie die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben wären. Die voraussichtliche Abgabenschuld müsse dem Ausmaß nach nicht exakt feststehen, sie könne im Schätzungswege ermittelt werden.

Auf Grund des Verdachtes der Abgabenhinterziehung werde die Prüfung zum strafrechtlichen Erhebungsverfahren und es bestehe die gesetzliche Vermutung der Gefährdung der Einbringung.

Die Sicherstellung der Abgabenansprüche von insgesamt € 713.000,00 (Umsatzsteuer € 223.000,00, Körperschaftsteuer € 274.000,00 und Kapitalertragsteuer € 216.000,00 - Sicherstellungsauftrag bei der Geschäftsführerin) stelle angesichts einer möglichen Abgabennachforderung von € 2.261.000,00 (strittiger Aufwand von insgesamt rund € 7.000.000,00 und strittige Vorsteuer von rund € 411.000,00) eine äußerst vorsichtige Schätzung dar.

Mit Schreiben vom 10. November 2011 legte die Bw. eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung vor und führte aus, dass die Gesellschaft eine Montagefirma wäre, die überwiegend im Anlagen- und Rohrleitungsbau, als auch im Montagepersonalleasing tätig wäre. Ein Teil der Aufträge wäre an Subunternehmen weitergegeben worden, da es für sie nicht möglich gewesen wäre, alles mit eigenem Personal abzudecken. Dadurch wären auch größere Personalschwankungen vermieden worden. Dies beweise die Tatsache, dass sie nur eine geringe Personalfuktuation hätte und die Personalanzahl stets leicht gestiegen wäre. Im Jahr 2009 hätte sie noch 19 Mitarbeiter nach „Abfertigung alt“ gehabt, was keine einzige Firma ihrer Mitbewerber hätte.

Die von der Bw. beauftragten Subfirmen wären stets bemüht gewesen, ihre Leistungen ordentlich zu erbringen, und wären auf gar keinen Fall Scheinfirmen gewesen, die nur einige Monate gelebt hätten und nur für Abgabenverkürzungen gegründet worden wären, sondern Formen, die meistens schon einige Zeit am Markt tätig und keinesfalls Einmann-GmbHs gewesen wären, sondern viel Personal beschäftigt und Unbedenklichkeitsbescheinigungen von Finanzamt und Gebietskrankenkasse ordentlich vorgelegt hätten.

Die von der Betriebsprüfung aufgelisteten Firmen allesamt als substanzlose, kurzlebige bzw. „Briefkasten-GmbHs“ zu bezeichnen, wäre völlig haltlos und mache offensichtlich, wie willkürlich die Betriebsprüfung hier Behauptungen aufstelle, die schlicht unrichtig wären.

Zwar werde der Bw. jetzt nicht mehr vorgeworfen, an der Gründung dieser Firmen (mit)beteiligt gewesen zu sein, dennoch wiederhole die Bw., dass sie sich ausschließlich an der Qualität der erbrachten Leistungen orientiert und dass es sich hier eben nicht um Scheinrechnungen gehandelt hätte (ausgenommen die K. werde außer Streit gestellt).

Auf einigen Baustellen der Gesellschaft wären stets die Personalkontrollen im Sinne des Ausländerbeschäftigungsgesetzes vorgenommen worden, was immer einwandfrei gewesen wäre. Die UID-Nummern wären auch immer korrekt gewesen. Mehr Kontrolle ihrerseits wäre nicht möglich gewesen.

Es stimme, dass ihr Herr M. einige von diesen Firmen vermittelt und er auch einige Provisionen dafür erhalten hätte. Wie bei der polizeilichen Befragung ausgesagt, hätte es dafür auch Rechnungen gegeben. Herr M. und seine berühmte Basketballerfamilie hätte die Bw. auch privat gut gekannt. Er hätte ihr stets bestätigt, dass diese Firmen ordentlich wären und sie hätte niemals daran gezweifelt.

Wenn die polizeilichen Ermittlungen mittlerweile ergeben hätten, dass diese Firmen auch eigenes Personal von einigen „Auftraggebern“ bei sich angemeldet hätten, um Personalkosten für diese zu sparen (durch nicht entrichtete Ausgaben), wisse die Betriebsprüfung auf Grund angestellter Überprüfungen sehr genau, dass es auf keinen Fall die Bw. betreffe und dass sie auf keinen Fall von solchen Geschäften ihrer Subunternehmer etwas hätte wissen können.

Betreffend die Niederschrift bei der polizeilichen Befragung der Bw. wären ihre Aussagen falsch und unrichtig interpretiert worden, wie sie es auch kurz danach bei der Staatsanwaltschaft gemeldet hätte. Es hätte Sätze und Worte dabei gegeben, die sie nie verwendet hätte. Auf Grund ihrer Intervention wäre sie von der Polizei gebeten worden, die Korrekturen vorzunehmen. Dass die Betriebsprüfung immer wieder an dieser ersten Niederschrift hänge, wäre schlicht unfair und mühsam, erkläre sich aber wahrscheinlich nur damit, dass es keine anderen Beweise gebe bzw. geben könne.

Richtig wäre, dass es einmal eine Rückzahlung an X. gegeben hätte, dies betreffe jedoch eine doppelt fakturierte Leistung, weshalb die Rechnung storniert worden wäre. Die Bw. hätte nie ausgesagt, dass diese Zahlungen per Telefon ausgemacht worden wären, das wäre wirklich absurd. Die Bw. hätte die Rechnungen ordentlich nach dem Leistungszeitraum erhalten und diese selbstverständlich geprüft. Es hätte zwar immer eine „Drängerei“ bei der Zahlung gegeben, das könne aber nicht als Argument für das Vorliegen von Scheinrechnungen herangezogen werden.

Die Betriebsprüfung halte die Aussage von anderen Firmen, die auch diese Firmen als Subfirmen gehabt hätten, dass es überhöhte Rechnungen und auch Scheinrechnungen gegeben hätte, für richtig. Die Firmen, die das ausgesagt hätten, hätten es auch wahrscheinlich so gemacht. Dies erkläre die Tatsache, dass viele der guten Mitarbeiter der Bw. von diesen Konkurrenzfirmen abgeworben und viel besser bezahlt worden wären. Eine Gleichstellung und Gleichbehandlung der Bw. mit der P. (diese hätte einige Tage vor der Bw. auch einen Sicherstellungsauftrag in fast gleicher Höhe erhalten) wäre völlig unangebracht und realitätsfremd, zumal die P. deutlich mehr Umsatz erwirtschaftet hätte als die Gesellschaft, dies aber bei einem viel geringeren Personalstand. Wenn eine der angeführten Firmen die Existenz von

Scheinrechnungen bestätigt hätte, so wäre dies noch lange kein Grund, dies automatisch auch der Bw. zu unterstellen.

Die Bw. bemerkte weiters an, dass sie trotz bald zweijährig andauernder Betriebsprüfung und bis dato fünf Einvernahmen bis heute mit keiner einzigen Scheinrechnung hätte konfrontiert werden können. Ihre einzigen Verfehlungen, die sie im Zusammenhang mit der M.B. zu verantworten hätte, hätte sie aus eigenem Antrieb mittels Selbstanzeige seinerzeit offengelegt. Daraus einfach den Schluss zu ziehen, es müssten zwangsläufig auch alle anderen Rechnungen Scheinrechnungen sein, wäre unzutreffend und unzulässig. Es verstoße gegen elementare Grundsätze eines rechtsstaatlichen Verfahrens, einen Sachverhalt nur unter Hinweis auf nicht näher dargelegte Branchenerfahrungen und daraus abgeleitete Erfahrungssätze als gegeben anzunehmen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Oktober 2011 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte aus, dass gewichtige Gründe für die Entstehung der Abgabenschuld vorlägen. Konkret wären Rechnungen von diversen Firmen, die erwiesenermaßen nie eine Geschäftstätigkeit entfaltet hätten, in die Buchhaltung der Firma M-GmbH aufgenommen worden. Die Höhe der Abgaben richte sich nach der Größenordnung in der Firmenbuchhaltung.

Von einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung hätte grundsätzlich ausgegangen werden können, da der dringende Verdacht einer Abgabenhinterziehung bestehe. Der Abschluss des Ermittlungsverfahrens bzw. die Erhebung sämtlicher Beweise wäre nicht Voraussetzung für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages.

Fristgerecht beantragte die Bw. mit Schreiben vom 23. November 2011 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und verwies auf ihre Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 10. November 2011.

Mit Schreiben vom 27. August 2012 ersuchte der Unabhängige Finanzsenat die Bw. um Mitteilung ihrer wirtschaftlichen Verhältnisse zum 13. Juli 2011 (Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages).

In Beantwortung dieses Vorhaltes übermittelte die Bw. am 8. Oktober 2012 den ausgefüllten Erhebungsbogen für die Feststellung ihrer wirtschaftlichen Verhältnisse, wonach sie zwar über eine mit Kredit gekaufte Eigentumswohnung in V.W. verfüge, jedoch keinerlei Darlehensforderungen bzw. Hypotheken bestünden. Weiters beziehe sie ein monatliches Nettoeinkommen von etwa € 6.000,00, dem € 4.800,00 an Fixkosten gegenüberstünden.

Darüber hinaus besitze sie ein Sparbuch mit einem Einlagenstand von etwa € 9.000,00 und wäre sorgepflichtig für ein Kind, für das sie Alimente erhalte.

Weiters ersuchte der Unabhängige Finanzsenat die Bw. mit Schreiben vom 16. Oktober 2012 um Bekanntgabe der aushaftenden Höhe des auf der Liegenschaft in V. lastenden Hypothekarkredites zum 13. Juli 2011 (Sicherstellungsauftrag) sowie um Aufgliederung der monatlichen Fixkosten.

Daraufhin gab die Bw. den aushaftenden Kredit mit € 340.000,00 sowie die Fixkosten mit € 2.400,00 für Miete, € 2.200,00 für Kreditrückzahlung und € 200,00 für Energie, etc. bekannt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 Abgabenschuldigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung zu begegnen.

Abs. 1 und 2 gelten gemäß [§ 232 Abs. 3 BAO](#) sinngemäß ab der Anhängigkeit eines Strafverfahrens gegen einen der Begehung eines vorsätzlichen Finanzvergehens (...) hinsichtlich jenes Betrages, um den die Abgaben voraussichtlich verkürzt wurden.

Im Berufungsverfahren ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als Ausnahme vom Grundsatz, wonach für Berufungsentscheidungen grundsätzlich die Sachlage zur Zeit der Entscheidung maßgeblich ist, lediglich zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides die diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben waren (VwGH 20.2.1997, [95/15/0057](#)), somit nicht, ob sie im Zeitpunkt der Berufungserledigung noch vorliegen.

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 7.2.1990, [89/13/0047](#)), 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 Ge-

fährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (VwGH 27.8.1998, [98/13/0062](#)).

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.

Auf Grund der Feststellungen der Abgabenbehörde, welche sowohl im Bericht über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung für die Jahre 2005-2008 als auch in der Begründung zum Sicherstellungsauftrag sowie in der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag deutlich und schlüssig dargelegt wurden, kann zulässigerweise von der Entstehung des Abgabenanspruches für die im Sicherstellungsauftrag angeführte Abgabe ausgegangen werden.

Zum Einwand der Bw., dass die von ihr beauftragten Subfirmen schon einige Zeit operativ tätig gewesen wären und nicht wie von der Betriebsprüfung behauptet, lediglich zum Zweck der Ausstellung von Scheinrechnungen gegründet worden und bald danach wieder vom Markt verschwunden (Konkurs, Löschung mangels Vermögens) wären, wird auf die nachstehende Tabelle verwiesen, die dieses Vorbringen eindeutig widerlegt:

<i>Unternehmen</i>	<i>Gründung</i>	<i>Konkurs/Löschung</i>
GmbH-1	05. 05. 2003	22. 03. 2006
GmbH-2	10. 10. 2003	07. 12. 2007
GmbH-3	27. 05. 2004	27. 10. 2005
GmbH-4	02. 05. 2005	03. 03. 2006
GmbH-5	10. 10. 2003	21. 01. 2005
GmbH-6	16. 09. 2004	13. 07. 2006
GmbH-7	31. 03. 2006	04. 05. 2007
GmbH-8	19. 06. 2004	28. 02. 2007
GmbH-9	20. 07. 2004	19. 09. 2006
GmbH-10	09. 03. 2004	22. 01. 2007
GmbH-11	27. 12. 2006	19. 02. 2008
GmbH-12	01. 02. 2008	27. 03. 2009
GmbH-13	26. 03. 2007	19. 09. 2008

GmbH-14	06. 05. 2008	12. 10. 2009
GmbH-15	05. 07. 2007	21. 05. 2008

Das Finanzamt hat demnach schlüssig und nachvollziehbar die Entstehung des Abgabeananspruches dargelegt. Auf die Rechtskraft der Abgabenbescheide kommt es dabei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht an (VwGH 10.7.1996, [92/15/0115](#)); die Einwendungen der Bw. gehen daher ins Leere.

Gemäß [§ 4 Abs. 2 Z. 3 BAO](#) entstand der Abgabeananspruch bei der Kapitalertragsteuer (Steuerabzugsbetrag) im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte. Zudem ist die mit Bescheiden vom 7. August 2012 erfolgte Festsetzung der dem Sicherstellungsauftrag zu Grunde liegenden Abgaben ein Indiz für die Entstehung des Abgabeananspruches, obwohl dieser grundsätzlich unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit entsteht, er demnach keine diesbezügliche Bescheiderlassung voraussetzt.

Mittlerweile steht infolge Erlassung des Sachbescheides das Ausmaß der Abgabenschuld fest. Da die bescheidmäßige Vorschreibung einen geringeren Betrag als im Sicherstellungsauftrag angenommen ergab, war auch die Höhe der sichergestellten Abgabe zu vermindern:

<i>Abgabe</i>	<i>voraussichtliche Höhe laut Sicherstellungsauftrag</i>	<i>Nachforderungen laut Bescheid</i>
Kapitalertragsteuer 2005	216.000,00	57.170,67

Der Kapitalertragsteuerbescheid 01-12/2005 erging am 7. August 2012 zwar an die M-GmbH . Auf Grund der Bestimmung des [§ 232 Abs. 3 BAO](#) kann diese Abgabe aber dennoch direkt bei der Bw. als deren Geschäftsführerin sichergestellt werden, da gegen sie in dieser Causa am 21. Juli 2010 (Prüfungsauftrag gemäß [§ 99 Abs. 2 FinStrG](#)) ein Strafverfahren wegen vorsätzlicher Begehung eines Finanzvergehens eingeleitet wurde

Von einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung von Abgaben im Sinne der Bestimmung des [§ 232 BAO](#) ist im Wesentlichen dann zu sprechen, 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 27.8.1998, [98/13/0062](#)).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 7.2.1990, [89/13/0047](#)) sind derartige Gefährdungen oder Erschwerungen u.a. bei drohendem Konkurs- oder Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, bei Vermögens-

verschiebung ins Ausland oder an Verwandte oder bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung gegeben. Auch schwerwiegende Mängel in den Büchern und Aufzeichnungen, welche die Annahme begründen, dass sich der Abgabenschuldige auch der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen trachten wird, rechtfertigen ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des Abgabenschuldigen, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten lässt, eine Maßnahme nach [§ 232 BAO](#).

Im Sicherstellungsauftrag begründete das Finanzamt die erwartete Erschwerung der Einbringung der Abgabe mit dem Verdacht auf vorsätzlicher Bewirkung einer Abgabenverkürzung durch Inanspruchnahme von Scheinrechnungen. Zusätzlich verfüge die Bw. zufolge ihrer eigenen Angaben in ihrer Beschuldigtenvernehmung über ein Grundvermögen, welches durch einen Bankkredit belastet wäre. Laufende Einkünfte könnten von der auszahlenden Gesellschaft jederzeit eingestellt werden, da diese selbst keine ausreichenden Vermögenswerte hätte.

Weder in der Berufung noch in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung brachte die Bw. Einwände gegen die Annahme der Gefährdung oder Erschwerung der Abgabeneinbringung vor. Dennoch ist festzuhalten, dass die Gefährdung der Einbringlichkeit nicht bereits darin zu erblicken ist, dass der dringende Verdacht der Abgabenhinterziehung besteht, sondern noch der Umstand hinzutreten muss, dass der zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages zu erwartenden Steuernachforderung kein ausreichendes Vermögen zur Abdeckung der Steuerschulden gegenüberstand.

Dies lag im gegenständlichen Fall vor, da die Bw. zwar ein Grundstück besitzt, der darauf lastende Hypothekarkredit jedoch zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages noch mit € 340.000,00 aushaftete (ursprünglich € 390.000,00). Darüber hinaus verfügte sie lediglich über ein Sparbuch mit einem Einlagenstand von € 9.000,00 und erzielte zwar monatliche Nettoeinkünfte von € 6.000,00, denen jedoch Fixkosten in Höhe von € 4.800,00 gegenüberstehen, sodass auch dadurch die Einbringlichkeit der sichergestellten Abgaben gefährdet erscheint.

Da somit die weitere kumulative Voraussetzung des [§ 232 Abs. 1 BAO](#) als erfüllt anzusehen war, ist daher aus den dargelegten Gründen wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 21. November 2012