

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Kittinger und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Regine Linder, Reinhold Haring und Lorenz Hoffmann im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Franz Kienast, Rechtsanwalt, 1020 Wien, Praterstraße 17, vom 4. Februar 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln, vertreten durch Mag. Schweinberger, vom 11. Jänner 2005 betreffend Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO nach der am 6. April 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Sicherstellungsauftrag vom 11. Jänner 2005 ordnete das Finanzamt zur Sicherung der im Lohnsteuerprüfungsverfahren festgestellten voraussichtlichen Nachforderungen an Lohnabgaben für den Zeitraum 10/2000-9/2004 im Betrag von insgesamt € 234.078,00 die Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen des Berufungswerbers (Bw.) an.

Begründend wurde ausgeführt, dass nach den Feststellungen der Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 10/2000 bis 9/2004 keine Lohnabgaben für Pflegepersonal in Personalgestellung gemeldet bzw. entrichtet worden wären. Da die Voraussetzungen für ein Dienstverhältnis, insbesondere Weisungsgebundenheit, keine Vertretungsmöglichkeit, organisatorische Eingliederung und Vorgabe des Dienstortes bzw. der Dienstzeit, vorliegen würden, hätte der Arbeitgeber für die ordnungsgemäße Abfuhr der Lohnabgaben zu sorgen gehabt. Auch der Bw. selbst wäre von der Abfuhrpflicht ausgegangen, da nach den Bilanzen der Jahre 2000 und

---

2001 Rückstellungen für gesetzlichen Sozialaufwand Pfleger gebildet worden wären. Die Abgabenansprüche wären im Schätzungswege ermittelt worden, wobei die im gegenständlichen Zeitraum ausbezahlten Beträge mit € 1.647.246,00, die zur Hälfte lohnsteuerpflichtig wären, festgestellt worden wären. Die Lohnsteuer wäre mit durchschnittlich 15% ange nommen worden.

Um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung zu begegnen, könne die Abgabenbehörde nach Entstehung des Abgabenanspruches bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit einen Sicherstellungsauftrag erlassen.

Die Einbringung der Abgaben würde nach Ansicht des Finanzamtes gefährdet erscheinen, weil seitens des Bw. während der Prüfung die Absicht geäußert worden wäre, nach Abschluss der Prüfung Konkurs anzumelden, da sich auf Grund der Verzögerungstaktik während der Prüfung der Verdacht ergeben hätte, dass sich der Abgabepflichtige der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben entziehen hätte wollen, und weil sich aus der wirtschaftlichen Lage des Unternehmers sowie dem auf dem Abgabenkonto befindlichen vollstreckbaren Rückstand weiters ergeben hätte, dass kein ausreichendes Einkommen und Vermögen zur Abdeckung der drohenden Abgabenschuld zur Verfügung stehen würde. Auf Grund der wirtschaftlichen Lage und der dargestellten sonstigen Umstände werde geschlossen, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert wäre.

In der dagegen am 4. Februar 2005 rechtzeitig eingebrachten Berufung wies der Bw. darauf hin, dass jene angeblichen Abgabenansprüche, deren Sicherstellung mit dem angefochtenen Sicherstellungsauftrag angeordnet worden wäre, ausschließlich das von ihm vermittelte Pflegepersonal, das er nicht als Dienstnehmer einstufen würde, betreffen würde.

Weiters wandte der Bw. die Mängelhaftigkeit des Sicherstellungsauftrages als Bescheid ein, da die angeführte Begründung nicht erkennen lassen würde, welchen Sachverhalt die belangte Behörde ihrer Entscheidung zugrundegelegt habe und aus welchen Erwägungen sie zur Ansicht gelangt wäre, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegen würde, der dem Tatbestand der in Betracht kommenden Norm entsprechen würde oder nicht (VwGH 21.12.1989, 87/15/0033; *Stoll*, BAO, 966).

Zur mangelnden Begründung des Vorliegens eines Dienstverhältnisses brachte der Bw. vor, dass zwar die Voraussetzungen zur Annahme von Dienstverhältnissen angeführt wären, nicht jedoch, wie die belangte Behörde zu diesen rechtlichen Beurteilungen kommen würde. Die Feststellung, dass ein bestimmter Sachverhalt angenommen werde, genüge dabei aber nicht, da erläutert werden müsse, aus welchen bestimmten Gründen gerade dieser Sachverhalt als maßgebend erachtet worden wäre (VwGH 24.10.1986, 84/17/0151; *Stoll*, BAO, 966).

---

Zumal sich aus den vom Bw. verwendeten und auch der belangten Behörde bekannten Vertragsformularen jeweils das Gegenteil ergeben würde, da nicht nur ein Dienstverhältnis ausgeschlossen, sondern auch eine Ablehnungs- und Vertretungsmöglichkeit festgehalten worden wäre. Es wäre daher eine ausführliche Begründung geboten gewesen, da sich das konkrete Maß der Begründung aus der Besonderheit des Sachverhaltes und den Gegebenheiten eines Konfliktes in Bezug auf Rechts- und Tatfragen sowie aus dem Rechtsschutzbedürfnis des Abgabepflichtigen, das wegen des plötzlichen und gravierenden Eingriffs in sein Vermögen als äußerst groß einzuschätzen wäre, ergeben würde (VwGH 20.10.1965, 450/65; VwGH 17.11.1981, 81/8/0116; *Stoll*, BAO, 966).

Hätte sich die Behörde näher mit den Themen Weisungsgebundenheit, Vertretungsmöglichkeit, organisatorische Eingliederung und Vorgabe des Dienstortes bzw. der Dienstzeit auseinandergesetzt, so hätte sie ein Dienstverhältnis verneinen müssen.

Der Bw. führte zur mangelnden Begründung seiner Steuerpflicht aus, dass nicht erläutert worden wäre, in welcher Eigenschaft er überhaupt steuerpflichtig wäre, nämlich als Dienstgeber oder (nur) als Haftender auf Grund seiner Eigenschaft als auszahlende Stelle. Dies sei insoweit relevant, als ein Haftender nicht für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag für den Dienstgeberbeitrag haften würde.

Weiters gab der Bw. zum Einwand der mangelnden Begründung der Gefährdung der Einbringung an, dass die Verzögerungstaktik und die Äußerung der Konkursabsicht lediglich behauptet worden wäre. Im Hinblick auf die Erfordernisse eines mangelfreien Verfahrens werde aber verlangt, dass jene Tatsachen, auf die sich die Schlussfolgerungen der Gefährdung und Erschwerung der Abgabeneinbringung stützen würden, festgestellt und dargelegt zu werden hätten (VwGH 8.2.1989, 88/13/0154). Es werde verlangt, dass sich die Behörde mit der wirtschaftlichen Situation des Abgabepflichtigen in ausreichender Weise auseinandersetzt (VwGH 7.6.1989, 88/13/0208). Mit bloßen Vermutungen dürfe sich die Behörde nicht begnügen (VwGH 15.6.1976, 977/75 und 15.12.1983, 82/14/0246, 0268). Dies sei im gegenständlichen Fall der angeblichen Äußerung einer Konkursabsicht wegen der damit verbundenen Ruf- und Kreditschädigung umso bedeutsamer. Da es außerdem immer leichter wäre zu beweisen, dass etwas geschehen wäre als umgekehrt, dürfe sich die belangte Behörde umso weniger vor ihrer Beweislast drücken.

Die abstrakte Möglichkeit einer Vermögensminderung könne Sicherstellungsmaßnahmen jedenfalls nicht rechtfertigen (OGH 3.9.1986, 1 Ob 30/86). Stets würden konkrete Gegebenheiten besonderer (ungewöhnlicher) Art vorliegen müssen, die auf Grund der Feststellungen der Behörde den Schluss rechtfertigen würden, die zutage getretenen Handlungen seien darauf angelegt, sich der auf Grund der Gesetze ergebenden Abgabepflicht

---

zu entziehen (*Stoll*, BAO, 2401). Hätte sich die belangte Behörde damit näher auseinandergesetzt, so hätte sie Konkursabsicht und Verzögerungstaktik verneinen müssen.

Ferner führte der Bw. zur geltend gemachten Mangelhaftigkeit des Verfahrens aus, dass die Behörde sein Recht auf Parteiengehör (VwGH 27.8.1990, 89/15/0122) verletzt habe, da er in keiner Weise von irgendwelchen aufgenommenen Beweisen und Ergebnissen der Prüfung verständigt worden wäre, geschweige denn Gelegenheit zur Stellungnahme gehabt hätte (VwGH 20.12.1994, 90/14/0211; 28.5.1998, 96/15/0260; 23.6.1994, 92/17/0106). Dies würde auch dann gelten, wenn die belangte Behörde Grund zur Annahme gehabt hätte, dass dem Bw. die betreffenden Sachverhalte ohnehin bekannt hätten sein müssen (VwGH 24.9.1996, 95/13/0214).

Außerdem wandte der Bw. Rechtswidrigkeit des Inhaltes ein, da kein Tatbestand einer Abgabepflicht verwirklicht worden wäre. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes wäre die Tätigkeit des von ihm vermittelten Pflegepersonals, das jeden angebotenen Einsatz ohne nachteilige Konsequenzen befürchten zu müssen ablehnen könne, nicht als Dienstverhältnis einzustufen. Sollte wider Erwarten dennoch ein Dienstverhältnis angenommen werden, dann nicht mit dem Bw., sondern allenfalls mit dem jeweiligen Pflegeheim oder Krankenhaus, in dem der Einsatz stattgefunden hätte. In diesem Fall würde der Bw. bloß auf Grund seiner Eigenschaft als auszahlende Stelle haften, daher nicht für den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Auch die Tatsache, dass er Rückstellungen gebildet hätte, könne kein Argument für eine Abgabepflicht sein, da diese auf Grund der im Jahre 2000 erfolgten Prüfung, bei der ein gewisses Risiko zutage getreten wäre, dass die Einstufung des Pflegepersonals als Dienstnehmer nicht ausgeschlossen werden könne, ausschließlich aus kaufmännischer Vorsicht gebildet worden wären. Die Rückstellungen wären jedoch ausschließlich für Sozialabgaben, nicht jedoch für die Lohnsteuer, den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag gebildet worden, da nicht sicher gewesen wäre, ob und wieweit das Pflegepersonal überhaupt über der für die Lohnsteuer relevanten Grenze liegen würde.

Zur Unrichtigkeit und mangelnden Begründung der Schätzung wandte der Bw. ein, dass die Behörde nicht angegeben hätte, was Ausgangspunkt und Überlegung dafür gewesen wäre. Insbesondere würde die nähere Angabe fehlen, wie die belangte Behörde zu der Annahme gekommen wäre, dass 50% der an das Pflegepersonal ausbezahlten Beträge lohnsteuerpflichtig wären. Lohnsteuerpflicht würde erst ab einer gewissen Höhe der Auszahlung anfallen, wobei sich die relevante Grenze im Laufe der Zeit geändert hätte. Dazu würde kommen, dass die an das Pflegepersonal tatsächlich ausbezahlteten Beträge wegen der unregelmäßigen Einsätze monatlich auch stets unterschiedlich hoch wären.

---

Angesichts der Tatsache, dass beinahe sämtliches Pflegepersonal die Vermittlung durch den Bw. bloß als Nebenverdienst, also neben einer meist ordentlichen Anstellung in einem Krankenhaus bzw. Pflegeheim, in Anspruch nehmen würde, sei der Anteil jener Personen – und bei diesen die Anzahl jener Monate -, bei denen die relevante lohnsteuerpflichtige Grenze überschritten wäre, weit geringer als die von der Behörde geschätzten 50%, nämlich mit etwa 15% anzunehmen. Dies ergebe sich allein schon daraus, dass man beim Dividieren der Gesamtsumme auf eine monatliche Auszahlung von € 34.318,00 kommen würde. Bei einer durchschnittlichen Anzahl von 60 von ihm vermittelten Personen sei der Irrtum der belangten Behörde offensichtlich, da die durchschnittliche Auszahlung sohin bei etwa € 570,00, also weit unter der lohnsteuerrelevanten Grenze gelegen wäre. Dabei hätte die Behörde die Schätzung genauer vornehmen können, weil dem Prüfer bereits am 17. November 2004 sämtliche Ausdrucke des Kontos "inkassierte Treuhandgelder Pflegepersonal", über das alle Eingänge und Auszahlungen verbucht worden wären, über die Jahre 2000 bis 2004 vorgelegt worden wären.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes wäre auch keine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung gegeben, da die im angefochtenen Bescheid angeführten Begründungen unrichtig seien. Weder der Bw. noch sein Steuerberater oder einer seiner Mitarbeiter hätte die Absicht der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens geäußert.

Darüber hinaus wäre auch keine Verzögerungstaktik vorgelegen. Dazu verwies der Bw. darauf, dass die belangte Behörde weder konkrete Angaben, woraus sie eine Verzögerungstaktik entnehmen würde, gemacht noch ihn mit solchen Vorwürfen konfrontiert hätte. Richtig sei vielmehr, dass der Prüfer nach zwei, spätestens drei Tagen alle gewünschten Unterlagen bekommen hätte. Sollten sich dennoch irgendwelche Verzögerungen ergeben haben, so seien diese auf folgende, nicht mit der Prüfung zusammenhängende Umstände zurückzuführen. Neben der Vermittlung von Pflegern hätte der Bw. nämlich noch ein weiteres Unternehmen, nämlich Service von Maschinen, auf das er sich hauptsächlich konzentriert hätte, in Wien 23, daher "am anderen Ende von Wien", betrieben. Der Sitz dieses Unternehmens wäre dazu noch mit Stichtag 1. Dezember 2004 an den Sitz des Unternehmens "Pflegevermittlung" nach Sp. verlegt worden. Dies wäre naturgemäß mit einem beträchtlichen organisatorischem Mehraufwand verbunden gewesen.

Hingegen wäre seine Mitarbeiterin, Frau S.S., die die meiste operative Tätigkeit in seinem Unternehmen "Pflegevermittlung" ausgeübt hätte, ab 4. November 2004 bis dato im Krankenstand, wobei sie in der ersten Zeit auf Grund eines Krankenhausaufenthaltes nicht einmal für Auskünfte zur Verfügung gestanden wäre.

An weiteren für die Prüfung der Gefährdung der Einbringlichkeit zu berücksichtigenden Tatsachen brachte der Bw. vor, dass er seinen finanzbehördlichen Verpflichtungen immer nachgekommen wäre. Im Jahr 2001 hätte es eine Betriebsprüfung für die Jahre 1997 bis 1999 gegeben, bei der alle Unterlagen vorgelegt worden wären. Diese hätte nichts beanstandet und das Prüfungsverfahren wäre schließlich ohne Feststellungen eingestellt worden. Im Oktober 2001 hätte eine Lohnsteuerprüfung nach Vorlage aller Unterlagen eine Nachzahlung von bloß € 251,00 festgestellt. Jede Anzeige eines Gesellschafterwechsels (das Unternehmen "Pflegevermittlung" wäre bis 1999 eine OEG gewesen) wäre immer pünktlich erfolgt. Auch hätte er sämtliche Steuererklärungen und Umsatzsteuervoranmeldungen pünktlich eingereicht sowie wäre er der Offenlegungspflicht seines Vermögens nachgekommen.

Bereits seit einer nicht angekündigten gemeinsamen Erhebungshandlung durch Organe des Sozialministeriums, des Arbeitsinspektorates, des Finanzamtes und der Gebietskrankenkasse im Jahr 2000 wäre die Frage aufgetaucht, ob das von ihm vermittelte Pflegepersonal Dienstnehmereigenschaft hätte und daher Sozialversicherungsabgaben sowie Lohnsteuer zu zahlen bzw. nachzuzahlen wäre. Seit damals wäre ihm die Gefahr einer Nachzahlung bewusst gewesen, woraus sich auch die Tatsache der Bildung von Rückstellungen ergeben hätte. Dennoch hätte der Bw. seitdem überhaupt keine Handlungen gesetzt, seinen Haftungsfond, insbesondere sein unbewegliches Vermögen zu veräußern.

Zum Beweis machte der Bw. seine Einvernahme als Partei geltend sowie die Zeugen A.K., Steuerberater, und S.S. , Angestellte, namhaft. Weiters legte er das Formular des Vermittlungsvertrages, eine Bestätigung vom 2. November 2004, ein Schreiben des Steuerberaters vom 17. November 2004, zwei Bestätigungen vom 20. Jänner 2005 sowie ein Schreiben der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse vom 24. Jänner 2005 bei.

Abschließend beantragte der Bw. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. August 2005 wies das Finanzamt die Berufung ab und führte begründend aus, dass die genaue Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Festsetzung von Lohnabgaben einen bedeutenden Aufwand dargestellt hätte und auf der anderen Seite noch näher zu erörternde Gründe für eine Gefährdung der Einbringlichkeit dieser Abgaben vorliegen würden.

Auf dem Abgabekonto würde ein vollstreckbarer Rückstand bestehen, wobei von der Abgabensicherung des Finanzamtes Wien 1/23 bereits Pfändungen vorgenommen worden wären. Die Erhebung der wirtschaftlichen Lage hätte hohe Verbindlichkeiten gezeigt. Außerdem wäre kein ausreichendes Vermögen und Einkommen zur Abdeckung der drohenden Abgabenschuld zur Verfügung gestanden. Vom steuerlichen Vertreter wäre bereits zu Beginn

der Prüfung die Absicht geäußert worden, nach Abschluss der Prüfung Konkurs anzumelden. Seitens des Betriebsprüfers wären Verzögerungstaktiken festgestellt worden, da die Vermittlungsaufträge wiederholt hätten abverlangt werden müssen, wobei ein Teil angeblich durch Hochwasser unbrauchbar geworden wäre.

Die Beurteilung als steuerpflichtiges Dienstverhältnis wäre für die den Sicherstellungsauftrag ausstellende Behörde auch dadurch erhärtet worden, dass vom Abgabepflichtigen in seinen Bilanzen zu Beginn der Personalgestellung entsprechende Rückstellungen für Sozialabgaben (2001 in Höhe von S 1.015.000,00, 2002 in Höhe von € 70.000,00) gebildet worden wären.

Das Verfahren über eine Berufung gegen einen Sicherstellungsauftrag hätte sich auf die Überprüfung der Frage zu beschränken, ob die im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides, mit dem die Sicherstellung angeordnet worden wäre, dafür erforderlichen Voraussetzungen gegeben gewesen wären oder nicht. Im Rahmen der Berufungsvereinstcheidung könne die bescheiderlassende Behörde ihre Anschauung sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung an die Stelle des angefochtenen Bescheides setzen. Die Berufungserledigung hätte sich nicht darauf zu beschränken, ob die im angefochtenen Sicherstellungsauftrag herangezogenen Umstände zutreffen würden bzw. für eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung kausal wären. In der Berufungserledigung sei vielmehr der – allerdings im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages gegebenen – Sachlage ohne Rücksicht darauf zu entscheiden, ob dieser Sachverhalt zur Begründung des Sicherstellungsauftrages herangezogen worden wäre oder nicht (VwGH 20.12.2000, 99/13/0244), da nach § 280 BAO bei der Entscheidung über eine Berufung gegen einen Sicherstellungsauftrag auf im Berufungsverfahren der Behörde zur Kenntnis gelangte neue Tatsachen und Beweise – soweit diese im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages objektiv gegeben gewesen wären – Bedacht zu nehmen sei (VwGH 17.10.2001, 96/13/0055).

Zum Berufungspunkt der Mängelhaftigkeit des Sicherstellungsauftrages als Bescheid wurde angemerkt, dass in jenen Fällen, in welchen die Steuerpflicht eines Tatbestandes strittig wäre, zwar auch auf diese Frage einzugehen wäre, jedoch sei es nicht notwendig, vor Erlassung des Sicherstellungsauftrages sämtliche Beweise zu erheben und diese dem Steuerpflichtigen vorzuhalten. Da bei der Lohnsteuer der Arbeitgeber kraft Gesetzes nach § 79 Abs. 1 EStG auch Zahlungsschuldner wäre, sei ein Sicherstellungsauftrag vor Erlassung des Bescheides gemäß § 82 EStG zulässig, hinsichtlich der Dienstgeberbeiträge und Zuschläge wäre der Dienstgeber ohnehin Abgabenschuldner.

Da die Schätzung bei Erlassung des Sicherstellungsauftrages sehr moderat erfolgt wäre, weil die in weiterer Folge ergangenen Abgaben- und Haftungsbescheide eine Nachforderung von annähernd dem Doppelten ergeben hätten, würde sich nach Ansicht des Finanzamtes ein

---

näheres Eingehen auf diesen Punkt erübrigen. Grundsätzlich sei aber zu betonen, dass die im Sicherstellungsauftrag vorgenommene Ermittlung schlüssig und nachvollziehbar erfolgt und entsprechend dargestellt worden wäre.

Zur Mangelhaftigkeit des Verfahrens führte das Finanzamt aus, dass das den Parteien gemäß § 183 BAO zustehende Recht, von den durchgeföhrten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich zu äußern, sich nur auf den abschließenden Sachbescheid beziehen würde. Der Sicherstellungsauftrag wäre jedoch kein abschließender Sachbescheid, sondern lediglich eine "Sofortmaßnahme" im abgabenbehördlichen Einbringungsverfahren.

Dem Vorwurf der Rechtswidrigkeit des Inhaltes hielt das Finanzamt entgegen, dass es keinesfalls auf die Verträge allein ankommen würde, sondern darauf, wie die tatsächliche Gestaltung des Arbeitsverhältnisses angelegt worden wäre. Die im Vertrag enthaltene Bezeichnung als Werkvertrag sowie der Ausschluss jeglicher steuerlicher Pflichten seitens des Bw. wäre daher unbeachtlich.

Fristgerecht beantragte der Bw. mit Schreiben vom 5. September 2005 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend vor, dass die in der Berufungsvorentscheidung zum Ausdruck gebrachte Rechtsansicht des Finanzamtes, dass es vor Erlassung des Sicherstellungsauftrages nicht notwendig wäre sämtliche Beweise zu erheben und sie dem Steuerpflichtigen vorzuhalten, unrichtig sei, da § 232 Abs. 1 BAO voraussetzen würde, dass die Abgabenpflicht zumindest dem Grunde nach bereits feststehen müsste.

Betreffend die Annahme von Dienstverhältnissen wandte der Bw. ein, dass das Finanzamt die Dienstnehmereigenschaft nicht selbstständig überprüft, sondern diese Einstufung ohne weitere Erhebungen von der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse übernommen hätte. Es sei zwar zuzustimmen, dass es keinesfalls auf die Verträge allein ankommen würde. Jedoch müsse zunächst die Richtigkeit der Vertragsinhalte vermutet werden, sodass es an der belangten Behörde gelegen wäre, das Gegenteil zu beweisen. Auch den Ausführungen des Finanzamtes, dass zu Beginn der Personalgestellung entsprechende Rückstellungen gebildet worden wären, hielt der Bw. entgegen, dass diese erst anlässlich der letzten im Jahr 2000 stattgefundenen Prüfung für die Jahre 2001 und 2002 aus kaufmännischer Vorsicht der Bank als Hauptgläubigerin gegenüber gebildet worden wären.

In der am 6. April 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend vorgebracht, dass erst auf Grund einer gesetzlichen Bestimmung vom 1. Juli 2005 die Krankenpflege im Wege der Arbeitskräfteüberlassung gesetzlich zulässig geworden wäre. Seit 1. März 2006 hätte der Bw. das Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung, nachdem dies

---

nunmehr zulässig sei, angemeldet und hätte sich mit der GKK geeinigt. Dies soll kein Schuldeingeständnis sein, sondern eine Reaktion auf eine neu geschaffene gesetzliche Grundlage.

Es gebe in Österreich rund 200 Pools, welche sich mit der Zurverfügungstellung von Krankenpflegepersonal befassen würden. Der Bw. wäre einer von zweien, die tatsächlich einer genaueren Prüfung unterzogen worden wären. Dahinter würden seiner Meinung nach politische Interessen der GKK stehen, hier Beiträge in diesem Bereich zu lukrieren. Der Bw. wäre daher irgendwo als politisches Opfer anzusehen und empfinde dies als ungerecht und wettbewerbsverzerrend. Er hättte sich bei der Abwicklung und Erstellung seiner Verträge und bei der Erfüllung seiner steuerlichen Verpflichtungen durch berufsmäßige Parteienvertreter beraten und vertreten lassen und würde im Gegensatz zu anderen Pools nur diplomierte Pflegepersonal vermitteln.

Zur Dienstnehmereigenschaft wurde ausgeführt, dass gegen den Bw. ein Verwaltungsstrafverfahren wegen unberechtigter Ausübung des Gewerbes der Arbeitskräfteüberlassung geführt, er jedoch in diesem Verfahren vom UVS Niederösterreich freigesprochen worden wäre. Der Bescheid vom 25. Oktober 2005 wurde als Beilage I vorgelegt und dem Akt angeschlossen.

Hinsichtlich der Gefährdung der Einbringlichkeit wurde in Bezug auf die Äußerung der Konkursabsicht durch den Steuerberater hingewiesen, dass diese bestritten werde und es auch nicht der Erfahrung des täglichen Lebens entsprechen würde, dass seitens eines berufsmäßigen Parteienvertreters wider die Interessen seines Klienten derartige diffamierende Äußerungen getan worden wären.

Soweit Verzögerungen bei der Vorlage von Unterlagen eingetreten wären, seien diese nicht auf eine Verzögerungstaktik zurückzuführen, sondern durch eine Betriebsübersiedlung von W. nach Sp. im Betriebsbereich Maschinenwartung sowie durch die schwere Krankheit der diesen Bereich betreuenden Schwester und Angestellten des Bw. (Frau S.). Zur Berufungsvorentscheidung wurde rechtlich ausgeführt, dass zwar das Sicherstellungsverfahren ein provisorisches Verfahren wäre, aber jedenfalls die Entstehung des Abgabenanspruches dem Grunde nach feststehen müsse und eine genaue Überprüfung, ob Dienstverhältnisse vorliegen würden, zu erfolgen hätte.

Im Steuerverfahren wäre eine Aufhebung der Bescheide der Abgabenbehörde wegen ungenauer Begründung dieses Faktums erfolgt. Hingewiesen wurde auch, dass sich aus dem Prüfbericht ergeben würde, dass der Prüfer angehalten worden wäre, von einem Dienstverhältnis gem. § 4 ASVG auszugehen.

Zu Frau M., für welche die Dienstnehmereigenschaft bescheidmäßig festgestellt worden wäre, wurde ausgeführt, dass dieses Verfahren mangelhaft geblieben und der Einspruch gegen diesen Bescheid bislang unerledigt sei. Frau M. sei eine gebürtige Tschechin, welche vor ca. sieben Jahren nach Österreich gekommen wäre und der deutschen Sprache nicht ausreichend mächtig wäre. Die dem Bescheid zu Grunde liegende Vernehmung wäre ohne Beziehung eines Dolmetschers durchgeführt worden, obwohl sich ihr gut deutsch sprechender Sohn zu Verfügung gestellt hätte. Vorgelegt wurden die Beilagen II und III, der Einspruch der NöGKK in Sache der E.M. und dessen Ergänzung.

Verwiesen wurde auch auf die Rechtsprechung des VwGH, dass die Beträge des Sicherstellungsauftrages nach Abgabenarten und Zeiträumen aufzugliedern wären. Eine Aufgliederung nach Zeiträumen sei im angefochtenen Bescheid und auch in der BVE nicht erfolgt. Der angefochtene Bescheid wäre auch insoweit rechtswidrig.

### ***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 Abgabenpflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung zu begegnen.*

*Der Sicherstellungsauftrag hat gemäß § 232 Abs. 2 BAO die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld, die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt, den Vermerk, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann, sowie die Bestimmung des Betrages durch dessen Hinterlegung der Abgabenpflichtige erwirken kann, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben oder bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden, zu enthalten.*

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.

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 vom 20. Februar 1997, 95/15/0057), somit nicht, ob sie im Zeitpunkt der Berufungserledigung noch vorliegen.

Den Einwendungen des Bw., dass die Abgabenbehörde erster Instanz sein Recht auf Parteiengehör verletzt hätte, da er zu den aufgenommenen Beweisen und getroffenen Feststellungen keine Gelegenheit zur Stellungnahme gehabt hätte, muss entgegengehalten

---

werden, dass es nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auf Grund der Natur des Sicherstellungsauftrages als Sofortmaßnahme nicht notwendig ist, vor Erlassung des Sicherstellungsauftrages sämtliche Beweise zu erheben und diese dem Abgabepflichtigen vorzuhalten (VwGH 24.10.1990, 86/13/0198).

Die Begründung eines Sicherstellungsauftrages hat aber nachvollziehbare Feststellungen und Ausführungen zur Frage der Entstehung des Abgabenanspruches zu enthalten (VwGH 22.3.1991, 90/13/0074). Die im Sicherstellungsauftrag enthaltenen Ausführungen hinsichtlich der Lohnsteuerpflicht für das vermittelte Pflegepersonal, das auf Grund der Feststellungen einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben durch einen Prüfer der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse der Weisungsgebundenheit, des Fehlens einer Vertretungsmöglichkeit, der organisatorischen Eingliederung sowie des vorgegebenen Dienstortes und der Dienstzeit als Dienstnehmer einzustufen wäre, ist dabei durchaus geeignet und auch ausreichend, um die geforderte Begründung der Entstehung des Abgabenanspruches darzulegen.

Ausführlicher wird die Dienstnehmereigenschaft am Beispiel der Tätigkeit von Frau E.M. im Bescheid der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse vom 5. August 2004, der den Feststellungen der zu den Nachforderungen führenden Lohnsteuerprüfung zugrunde liegt, begründet. So wurde festgestellt, dass sowohl vertragliche Beziehungen zwischen Frau M. und dem Bw. sowie zwischen dem Bw. und der jeweiligen Krankenanstalt, nicht aber zwischen Frau M. und dem Krankenhaus bzw. Pflegeheim bestanden hätten. Das Fehlen arbeitsrechtlicher Vereinbarungen zwischen überlassener Arbeitskraft und Beschäftiger wäre aber ein Merkmal der Arbeitskräfteüberlassung.

Wenn der Bw. nun moniert, dass es dem widersprechende Verträge gebe, worin nicht nur ein Dienstverhältnis ausgeschlossen, sondern auch eine Ablehnungs- und Vertretungsmöglichkeit festgehalten worden wäre, so lässt sich daraus nichts gewinnen, da es auf den wahren Gehalt der Beziehungen zwischen den Beteiligten ankommt, weshalb den tatsächlichen Verhältnissen widersprechende Übereinkommen keine Änderung dieser Beziehungen bewirken können.

Konkret wäre Frau M. sowohl der Arbeitsort, die jeweilige Station im jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim als auch die Arbeitszeit exakt vorgegeben gewesen, ebenso wie ihr arbeitsbezogenes Verhalten. Frau M. wäre auch strengen Weisungen und Kontrollen in Bezug auf Arbeitszeit und arbeitsbezogenes Verhalten unterlegen gewesen. Auch hätte die Verpflichtung zur persönlichen Arbeitsleistung bestanden.

Auch wenn dieser Bescheid auf Grund des eingebrachten Einspruches noch nicht in Rechtskraft erwuchs, so begründet er gewichtige Anhaltspunkte für die Qualifikation des Bw. als Dienstgeber des von ihm überlassenen Pflegepersonals.

---

Weiters stellt § 5 Abs. 1 Arbeitskräfteüberlassungsgesetz klar, dass die Pflichten des Arbeitgebers, insbesondere hinsichtlich abgabenrechtlicher Vorschriften, durch die Überlassung nicht berührt werden. Der Beschäftigungsstandort ist dabei der Betriebsstandort des Überlassers. Den Bw. als Dienstgeber trifft daher die Verpflichtung zur Meldung und Abfuhr der Lohnabgaben (und nicht nur der Lohnsteuer).

Auch nach dem Erlass des Bundesministeriums für soziale Sicherheit und Generationen vom 23. Jänner 2003, GZ. 21.250/86-VI/C/13/02, wurde klargestellt, dass die Arbeitskräfte, die im Wege von Pooldiensten an Krankenanstalten bzw. Pflegeheime vermittelt werden würden, als Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 1 Z 1 iVm Abs. 2 ASVG sowie die die Plegekräfte vermittelnden Firmen als Arbeitskräfteüberlasser und damit als Dienstgeber im sozialversicherungsrechtlichen Sinn zu qualifizieren wären. Eine freiberufliche Tätigkeit von diplomiertem Gesundheits- und Krankenpflegepersonal in Krankenanstalten durch Arbeitskräfteüberlassung würde den einschlägigen Rechtsvorschriften widersprechen und sei daher nicht zulässig.

Da die Beurteilung des vermittelten Personals im Hinblick auf die Steuergebarung aber nicht anders erfolgen kann, war auch abgabenrechtlich von der Dienstgebereigenschaft des Bw. auszugehen.

Zudem ist die mit Bescheiden vom 10. Juni 2005 erfolgte Festsetzung der dem Sicherstellungsauftrag zu Grunde liegenden Abgaben ein Indiz für die Entstehung des Abgabanspruches, obwohl dieser grundsätzlich unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit entsteht, er demnach keine diesbezügliche Bescheiderlassung voraussetzt (VwGH 19.2.1997, 95/13/0046).

Auch die Einwendungen hinsichtlich der Unrichtigkeit der geschätzten Höhe der Abgaben gehen ins Leere, da mittlerweile infolge des abgeschlossenen Betriebsprüfungsverfahrens das Ausmaß der Abgabenschuld feststeht, wobei die bescheidmäßige Vorschreibung höhere Beträge als im Sicherstellungsauftrag angenommen ergab.

Darüber hinaus ist ein Sicherstellungsauftrag 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 Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (VwGH vom 27. August 1998, 98/13/0062).

Die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld ist nach den einzelnen Abgabenarten und Zeiträumen aufzugliedern (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, § 232 Rz 8). Die Angabe eines einheitlichen Betrages für mehrere Steuerperioden genügt diesen Anforderungen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.10.1999, 98/14/0122) nicht. Das Prinzip der Abschnittsbesteuerung bringt es nämlich mit sich, dass für jeden Abschnitt ein eigener Abgabenanspruch entsteht. Für jeden dieser Ansprüche kann die Abgabenbehörde - bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 232 BAO - einen gesonderten Sicherstellungsauftrag erlassen. Fasst sie mehrere solcher Ansprüche aus Zweckmäßigkeitsgründen in einer einzigen Bescheidausfertigung zusammen, hat diese für jeden Anspruch die Angaben gemäß § 232 Abs. 2 BAO zu enthalten.

Sicherstellungsaufträge, die nicht alle im § 232 Abs. 2 BAO geforderten Inhaltsbestandteile haben, sind keine für die Bewilligung der Exekution geeigneten Titel (vgl. OGH 28.11.1990, 3 Ob 91/90).

Die im angefochtenen Bescheid zum Ausdruck gebrachte Auffassung der belangten Behörde, die Anführung eines einheitlichen Betrages für mehrere Jahre sei zulässig, weil etwa für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld nicht erforderlich sei, wird nicht geteilt. Die Begründung eines Sicherstellungsauftrages muss nämlich erkennen lassen, aus welchen Erwägungen die Behörde annimmt, dass der Abgabenanspruch dem Grunde nach entstanden ist, und welche Umstände für die Entscheidung betreffend die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld maßgebend sind. Diesem Begründungserfordernis wird durch die Anführung einer einheitlichen Pauschalsumme für mehrere Besteuerungsabschnitte (Lohnabgaben für den Zeitraum Oktober 2000 bis September 2004) nicht entsprochen, weil diese Vorgangsweise nicht erkennen lässt, für welchen Abgabenanspruch in welcher Höhe im folgenden Sicherungsverfahren Pfandrechte begründet werden.

Da gemäß § 276 Abs. 1 iVm 279 Abs. 1 BAO aber die Abgabenbehörde zweiter Instanz den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern kann, werden nunmehr die für den gesamten Zeitraum Oktober 2000 bis September 2004 angeführten Abgaben unter Zugrundelegung des sich aus dem Betriebsprüfungsbericht vom 31. Mai 2005 ergebenden Aufteilungsschlüssels auf die einzelnen Zeiträume aufgegliedert:

L 2000	€ 5.154,00		L 2001	€ 27.471,00		L 2002	€ 34.511,00
--------	------------	--	--------	-------------	--	--------	-------------

DB 2000	€ 3.607,00		DB 2001	€ 19.128,00		DB 2002	€ 18.020,00
DZ 2000	€ 406,00		DZ 2001	€ 2.115,00		DZ 2002	€ 1.836,00
L 2003	€ 29.983,00		L 2004	€ 48.226,00			
DB 2003	€ 17.506,00		DB 2004	€ 22.406,00			
DZ 2003	€ 1.669,00		DZ 2004	€ 2.040,00			

Zum Vorwurf der Gefährdung und Erschwerung der Einbringung brachte der Bw. vor, dass weder von ihm noch seinem steuerlichen Vertreter die Absicht geäußert worden wäre, nach Abschluss der Prüfung Konkurs anzumelden. Auch hätte er keine Verzögerungstaktik betrieben, da der Prüfer nach zwei, spätestens drei Tagen alle gewünschten Unterlagen erhalten hätte. Dieses Vorbringen erscheint glaubwürdig und kann auch im Nachhinein aller Voraussicht nach nicht mehr widerlegt werden, weshalb es außer Streit gestellt wird.

Allerdings wurde vom Bw. ausdrücklich seine wirtschaftliche Lage, aus der sich ergebe, dass kein ausreichendes Einkommen und Vermögen zur Abdeckung der drohenden Abgabenschuld zur Verfügung stehen würde, nicht bestritten.

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 vom 27. August 1998, 98/13/0062).

Die schlechte wirtschaftliche Lage wird dadurch dokumentiert, dass die Bilanzen der letzten Jahre regelmäßig ein erhebliches negatives Eigenkapitalkonto aufwiesen (2000: - ATS 3,2 Mio., 2001: – ATS 3,6 Mio., 2002: - € 82.000,00, 2003: - € 182.000,00), das Unternehmen daher überschuldet war.

Darüber hinaus ergab die am 1. Dezember 2004 erhobene wirtschaftliche Lage des Bw., dass einem monatlichen Einkommen von ca. € 2.000,00 rückzuzahlende Kreditraten von € 2.500,00 gegenüberstehen. An Grundvermögen besitzt der Bw. zwei Eigentumswohnungen, die aber mit hohen eingetragenen Verbindlichkeiten belastet sind, und drei zum Teil belastete Miteigentumsanteile an Liegenschaften, die allerdings wegen der übrigen Miteigentümer kaum zu verwerten sind.

Eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung liegt daher vor.

Mit seiner Argumentation, dass eine konkrete Gefahr der Einbringlichkeit nicht vorliegen würde, weil er seinen finanzbehördlichen Verpflichtungen immer nachgekommen wäre,

---

übersieht der Bw., dass es auf ein die Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtetes Verhalten nicht ankommt, sondern lediglich auf die objektive Gegebenheit der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung.

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

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

Wien, am 6. April 2006