



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kittinger und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Gerhard Groschedl, Lorenz Hoffmann und Reinhold Haring im Beisein der Schriftführerin Edith Madlberger über die Berufung der Firma U-GmbH, Wien, vom 3. Jänner 2005 gegen den Sicherstellungsauftrag des Finanzamtes Wien 1 vom 6. Dezember 2004 nach der am 23. November 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Sicherstellungsauftrag des Finanzamtes Wien 1 vom 6. Dezember 2004 ordnete das Finanzamt die Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen der Firma U-GmbH, Wien, gemäß § 232 BAO zur Sicherstellung folgender Abgabenansprüche der Republik Österreich an:

Lohnabgaben für Februar bis November 2004 € 210.600,00

Dienstgeberbeitrag für Februar bis November 2004 € 83.200,00

Dienstgeberzuschlag für Februar bis November 2004 € 7.500,00

Summe € 301.300,00

Es wurde angemerkt, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden könne. Weiters werde durch Erlag eines Betrages von € 301.300,00 erwirkt, dass Maßnahmen

zur Vollziehung dieses Bescheides unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden würden.

Als Begründung wurde ausgeführt, dass im vorliegenden Fall der Anspruch auf die sicherzustellenden Abgaben bereits entstanden sei, was sich aus den Bestimmungen des § 4 BAO in Verbindung mit § 19 UStG ergeben habe.

Aufgrund von Erhebungen des Finanzamtes habe festgestellt werden können, dass die Firma U-GmbH sich im Zeitraum Februar bis November 2004 zur Erbringung von Bauleistungen des Personals der Firma A-GmbH FNxxx und der Firma R-GmbH FNyyy als Subfirmen bedient habe.

Im Zuge einer Nachschau gemäß § 144 BAO habe festgestellt werden können, dass sämtliche An- und Abmeldungen von Dienstnehmern der oa. zwei Subfirmen von der Firma U-GmbH mittels Fax an eine Firma V-KEG übermittelt und die An- und Abmeldungen der Subfirmen wieder per Fax an die Firma U-GmbH rückübermittelt worden seien. Auch die Ummeldungen von Dienstnehmern der Firma A-GmbH auf die Firma R-GmbH sei durch die Firma V-KEG mittels Fax von der Firma U-GmbH erfolgt.

Weiters habe erhoben werden können, dass es sich sowohl beim handelsrechtlichen Geschäftsführer der Firma A-GmbH M. S., geboren 15.5.1975, als auch beim handelsrechtlichen Geschäftsführer der Firma R-GmbH R. K., geboren 17.7.1973, um Personen handle, die mit gefälschten belgischen Reisepässen in das Firmenbuch eingetragen worden seien.

Bei dem am 26. November 2004 im Finanzamt aufgetretenen Geschäftsführer der Firma R-GmbH habe sich herausgestellt, dass diese Person gar nicht R. K. , sondern ein gewisser A. H., geboren 20.4.1973, sei. Die Identität der für die beiden Gesellschaften handelnden Personen sei bis dato unbekannt.

Entsprechend der Bestimmungen der §§ 21 bis 22 BAO seien daher die Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstnehmerbeitrag für die bei den Subunternehmen angemeldeten Dienstnehmer der Firma U-GmbH zuzurechnen.

Die Einbringung der Abgabe sei gefährdet, weil zum derzeitigen Zeitpunkt der Abgabenbehörde kein verwertbares Vermögen zur Abdeckung der zu erwartenden Abgabennachforderung bekannt sei.

Es bestehe der Verdacht der Abgabenhinterziehung von Lohnsteuer im bereits genannten Ausmaß.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 30. Dezember 2004 wurde der Sicherstellungsauftrag seinem gesamten Inhalt nach angefochten und die Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt.

1. Eingangs werde festgestellt, dass die Firma U-GmbH RA. am 10. Dezember 2004 Vollmacht erteilt habe. Anlässlich der an diesem Tag mit A.H. für 13. Dezember 2004 vereinbarten Vorsprache sei RA. mit dem Hinweis darauf, dass er keine schriftliche Vollmacht vorlegen könne, Akteneinsicht verweigert worden, obwohl sich der einschreitende Rechtsanwalt auf die erteilte Vollmacht berufen habe. Eine Akteneinsicht sei zu diesem Zeitpunkt sohin nicht möglich gewesen.

In weiterer Folge sei dem Geschäftsführer der Firma U-GmbH über Betreiben RA. eine Aktenabschrift ausgefolgt worden. Die Firma U-GmbH lege diese Aktenabschrift, die Grundlage für dieses Rechtsmittel sei, diesem Rechtsmittel bei, da die Firma U-GmbH schlichtweg Zweifel dahingehend habe, dass ausschließlich aufgrund eines solchen Akteninhalts ein Sicherstellungsauftrag erlassen worden sei.

2. Aus dem Sicherstellungsauftrag ergebe sich, dass gemäß § 232 Bundesabgabenordnung Lohnabgaben für 2-11/2004, Dienstgeberbeitrag für 2-11/2004 und Dienstgeberzuschlag für 2-11/2004 sichergestellt werden sollen. Dies werde im zweiten Absatz der Begründung mit Bestimmungen des § 4 BAO iVm § 19 UStG 1994 begründet. § 19 UStG 1994 behandelt jedoch, wie sich aus dem Gesetzestext ergebe, ausschließlich Umsatzsteuer, nicht jedoch Lohnabgaben, Dienstgeberbeitrag und Dienstgeberzuschlag, sodass sich schon daraus ergebe, dass der vorliegende Bescheid ersatzlos aufzuheben sei.

Aus dem gesamten der Firma U-GmbH übermittelten Aktenabschrift sei nicht erkennbar, woraus sich die Höhe von Lohnabgaben für 2-11/2004, Dienstgeberbeitrag für 2-11/2004 und Dienstgeberzuschlag für 2-11/2004 errechne. Aus den jeweils runden Summen, die angegeben worden seien, sei jedoch mühelos zu erkennen, dass es sich bei diesen Ziffern um bloße Schätzungen handle, denen offenbar keinerlei Ermittlungen gegenüberstehen. Der angefochtene Bescheid enthalte keinerlei wie immer geartete Begründung dafür, welche Lohnabgaben, welcher Dienstgeberbeitrag und welche Dienstgeberzuschläge gesichert werden sollen. Mangels entsprechender Konkretisierung sei der angefochtene Bescheid sohin ersatzlos aufzuheben.

3. Auch die meritorische Begründung sei für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht hinreichend.

Eingangs sei festzuhalten, dass die Firma V-KEG Lohnverrechnung sowohl für die Firma U-GmbH als auch für die Firma A-GmbH und die Firma R-GmbH aus tiefer stehenden Gründen durchgeführt habe. Aufgrund der von verschiedensten Behörden auf Baustellen regelmäßig

durchgeführten Kontrollen und aufgrund der allenfalls damit verbundenen Haftungen haben sowohl die Firma A-GmbH als auch auf die Firma R-GmbH über Betreiben der Gesellschafter der Firma U-GmbH der Firma V-KEG den Auftrag erteilt, Lohnunterlagen über die beschäftigten Dienstnehmer der Firma U-GmbH zu übermitteln, um dieser die Möglichkeit zu geben, die Rechtmäßigkeit der Beschäftigung der einzelnen Dienstnehmer durch die Subunternehmen zu überprüfen und bei entsprechenden Kontrollen auf der Baustelle dem jeweiligen Verantwortungsträger der Firma U-GmbH die Möglichkeit zu geben, mit den Prüfenden entsprechende Gespräche zu führen und selbst Kontrollen durchzuführen.

Vor Erlassung des Sicherstellungsauftrages sei verabsäumt worden, die beiden Gesellschafter der Firma U-GmbH förmlich zur Sache zu befragen.

Tatsächlich seien gewesen und seien Kr. und D. befreundet und hätten beschlossen, bereits seit einiger Zeit gemeinsam in der Baubranche geschäftliche Aktivitäten zu setzen. Aufgrund der Vielzahl der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen hätten sie sehr rasch erkannt, dass, sieht man vom vorliegenden Sonderfall ab, es vorteilhaft sei, grundsätzlich die Einhaltung sämtlicher gesetzlicher Vorschriften und die dabei enthaltenen Risiken Dritten (Subunternehmen) zu übertragen und sich darauf zu beschränken, Geschäfte zu akquirieren und die Abwicklung der Geschäfte durch Subunternehmen zu überwachen. Nur selten, gewissermaßen als schnelle Eingreiftruppe, um die Mängel der Subunternehmen rasch zu korrigieren, seien kurzfristig Dienstnehmer durch die Firma U-GmbH selbst beschäftigt worden.

Sowohl Kr. als auch D. seien daher ständig auf Suche nach geeigneten Subunternehmen gewesen, die bereit sein würden, vorliegende Risiken zu tragen. Die Person, die sich als M. S., geb. 15.05.1975, als Geschäftsführer der Firma A-GmbH gerierte, habe D., der auch in Deutschland gemeldet sei und sich auch in Deutschland aufhalte, im Dezember 2003 dort in einem Kaffeehaus kennen gelernt. Aus einem zufälligen Gespräch habe sich ergeben, dass diese Person gegenüber D. angegeben habe, dass er auch in der Baubranche tätig sei und gegenüber D. auch Referenzadressen angeben habe können. Er sei, auch im Hinblick darauf, dass, wie er angab Bekannte in Wien zu haben, gerne bereit gewesen, allfällige Aufträge, die ihm im Raum Wien erteilt werden würden, entgegenzunehmen. Kurze Zeit später habe S., der sich dabei in Wien aufgehalten habe, mit D. fernmündlichen Kontakt aufgenommen, dass er nun in Wien sei und bereit sei, Aufträge entgegen zu nehmen. D. habe S. erläutert, dass es hierfür erforderlich sei, eine Unternehmensgründung durchzuführen und er danach Aufträge erhalten würde. Kurze Zeit darauf habe S. erklärt, dass er nunmehr Gesellschaftsanteile der Firma A-GmbH gekauft habe. Nunmehr habe festgestellt werden können, dass die bezughabenden Verträge durch einen in Sch. ansässigen Notar erstellt und die Unterschriften beglaubigt worden seien. Bemerkenswert sei für die Beweiswürdigung dabei, dass dies

offenbar ohne Zutun der Gesellschafter der Firma U-GmbH erfolgt sei, da sich diese zur Gesellschaftsgründung eines anderen Notars bedient haben. S. habe keinen steuerlichen Vertreter gekannt, sodass D., einerseits um einem zukünftigen Subunternehmen behilflich zu sein, andererseits aber auch um durch das Zuführen durch Kunden einen allfälligen Preisvorteil bei der eigenen steuerlichen Vertretung zu erreichen, die Firma V-KEG als mögliche steuerliche Vertretung genannt. Diese habe die Firma A-GmbH in weiterer Folge auch in Anspruch genommen.

Nunmehr durchgeführte Nachforschungen der Firma U-GmbH hätten ergeben, dass die Firma A-GmbH ohne jegliches Zutun eines Gesellschafters der Firma U-GmbH und einzig aufgrund der Aktivitäten des Geschäftsführers der Firma A-GmbH selbst Aufträge entgegengenommen habe. Als Beilage werde ein solches Auftragsschreiben übermittelt (beiliegende Rechnung in Fotokopie der Firma A-GmbH vom 05.08.2004).

Unbekannt sei der Firma U-GmbH, wodurch die Behörde Kenntnis davon erlangt habe, dass es sich beim Geschäftsführer der Firma A-GmbH um eine andere Person als M. S. gehandelt habe. Tatsache sei jedoch, dass es im Geschäftsleben unüblich sei, von einem Dritten einen Ausweis zu verlangen, es jedenfalls völlig unüblich sei, einen allfälligen vorgewiesenen Ausweis auch noch auf seine Echtheit überprüfen zu lassen. Wenn selbst ein geschäftlicher Vorgang beurkundender Notar die mangelnde Echtheit eines solchen Ausweises nicht erkannt habe, so kann einem Dritten dies nicht zum Vorwurf gemacht werden. Für die im angefochtenen Bescheid nicht *expressis verbis* aufgestellte Behauptung, die allenfalls zwischen den Zeilen zu erkennen sei, dass einer der beiden Gesellschafter die wahre Identität des M. S. gekannt habe, fehle es an jeglichem Beweis und wäre die den Bescheid erlassende Behörde verpflichtet gewesen, bei Vorliegen eines solchen Verdachtes die im Gesetz vorgesehenen strafrechtlichen Maßnahmen herbeizuführen. Dies habe sie unterlassen und habe vielmehr aufgrund eines offenbar vagen Verdachtes einen Sicherstellungsauftrag erlassen, der die Existenz der Firma U-GmbH massiv bedrohe.

4. K. habe im Jänner 2004 Kr. in einem Lokal kennen gelernt. K. habe dabei erzählt, dass er mit einem Kompagnon in München und Leipzig große Baustellen im Rahmen einer Gesellschaft betreut habe und beim Stadionbau in München ca. 100 Leute für diese Unternehmen tätig gewesen seien. Aufgrund des Umstandes, dass er jedoch in Wien eine Freundin habe, beabsichtige er dauerhaft in Wien Fuß zu fassen. Kr. habe darin eine Möglichkeit erblickt, einen Subunternehmer zu gewinnen. Nach Rücksprache mit D. habe Kr. schließlich insoweit Hilfe angeboten, als sie K. Gesellschaftsanteile der späteren Firma R-GmbH verkauft haben. So wie im Zusammenhang mit S. im Zuge dieser Berufung oben ausgeführt, haben Kr. und D. K. an die Firma V-KEG vermittelt, der von K. aus den oben angeführten Gründen der Auftrag erteilt worden sei, Lohnunterlagen der Firma R-GmbH der

Firma U-GmbH zu übermitteln. Auch die Firma R-GmbH habe, wie sich nunmehr ergab, selbständig ohne Zutun des D. und des Kr. Bauaufträge abgewickelt (Beweis: beiliegende Rechnung der Firma R-GmbH vom 25.10.2004).

5. Zusammenfassend sei auszuführen, dass sowohl Kr. als auch D. naturgemäß auf den von den Subunternehmen abgewickelten Baustellen fast sämtlichen auf diesen Baustellen tätigen Arbeitern bekannt gewesen seien, da sie ja gewissermaßen als Geschäftsherren solchen Arbeitern, auch wenn sie im Betrieb von Subunternehmen beschäftigt waren, Weisungen erteilten. Dies sei keineswegs ungewöhnlich, da ja auch die jeweiligen Poliere der großen Bauunternehmen wie z.B. SG. auf den Baustellen den einzelnen Arbeitern der jeweiligen Subunternehmen Weisungen erteilen. Nur in dieser Art und Weise könne zielführend ein Baufortschritt erzielt werden. Aufgrund der Kooperation der einzelnen Unternehmen sei man sich untereinander auch dabei behilflich Arbeiter zu finden. All diese Umstände würden jedoch nichts daran ändern, dass es, wie schon oben dargelegt, eine völlige wirtschaftliche Trennung zwischen den einzelnen Gesellschaften gegeben habe und Zahlungen zunächst vom jeweiligen Auftraggeber an die Firma U-GmbH und in weiterer Folge von der Firma U-GmbH an die Subunternehmen erfolgt seien. Sämtliche Gewinne und Verluste aus einem Bauauftrag habe daher jede Gesellschaft für sich selbst zu tragen.

Beweis: B.D., Wien, B.K., Niederösterreich, beiliegende eidesstattliche Erklärungen des B.D. und des B.K.

6. Sohin werde beantragt, die gegenständliche Steuersache direkt ohne Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vorzulegen, der in Senatszusammensetzung nach mündlicher Verhandlung der Berufung Folge geben und den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufheben möge.

Der Stellungnahme der SEG vom 27. April 2005 zur Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag vom 30. Dezember 2004 ist Folgendes zu entnehmen:

„Wie im Sicherstellungsauftrag angeführt, ergibt sich die Entstehung des Abgabenanspruches aus den Bestimmungen des § 4 BAO.

Die Höhe der Lohnabgaben — Punkt 2 - (L, DB und DZ) errechnet sich aus der von der Firma V-KEG durchgeführten Lohnverrechnung für die Firmen A-GmbH und R-GmbH.

Die Aufstellung wurde dem Geschäftsführer der Firma U-GmbH Herrn Kr. anlässlich der Akteneinsicht in Kopie übergeben.

zu Punkt 3: aufgrund der durch die diversen Behörden häufig durchgeführten Baustellenkontrollen ist es richtig, dass sich der Auftraggeber über die Rechtmäßigkeit einer Beschäftigung von Dienstnehmern einer Subfirma mittels Vollmacht der Subfirma bei der

Gebietskrankenkasse, AMS usw. informiert und nicht durch Lohnunterlagen. Ein dementsprechender Auftrag der Subfirmen liegt bis dato nicht vor, ein solcher Auftrag würde auch den branchenüblichen Gepflogenheiten widersprechen.

Jeder wirtschaftlichen Betrachtungsweise widersprechend ist allerdings die Tatsache, dass erstens die Firma U-GmbH als Auftraggeber mittels Fax die Daten von Dienstnehmern an die Firma V-KEG — Lohnverrechnung — übermittelt hat, damit diese dann von der Firma V-KEG bei den diversen Subfirmen angemeldet bzw. umgemeldet werden konnten und zweitens insgesamt 21 Ordner mit Lohnverrechnung, An und Abmeldungen, Ein- und Ausgangsrechnungen und div. andere Unterlagen und Firmenstempel der Subfirmen A-GmbH und R-GmbH im Büro der Firma U-GmbH vorgefunden wurden.

Im Zuge einer laufenden Außenprüfung konnte weiters festgestellt werden, dass von der Firma U-GmbH im fraglichen Zeitraum für die Dienstnehmer beider Subfirmen ohne entsprechende branchenübliche Weiterverrechnung an diese Quartierkosten bei den Baustellen in den Bundesländern und im Wohnheim bezahlt wurden.

Die Funktion des handelsrechtlichen Geschäftsführers der Firma R-GmbH wurde laut Firmenbuch am 26. Jänner 2005 amtswegig berichtet.

Aufgrund des bisher vorliegenden Sachverhaltes und der sich daraus ergebenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist zwischen den einzelnen Gesellschaften keine wirtschaftliche Trennung erkennbar.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wien 1/23 vom 12. Oktober 2005 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Nach den Feststellungen des Finanzamtes sei die Firma U-GmbH mit Gesellschaftsvertrag vom 19. Jänner 2000 gegründet worden. Als Firmensitz sei die Adresse Wien eingetragen worden. Auf die Stammeinlage von € 36.500,00 seien von K.B. € 14.600,00 und von B.D. € 3.650,00 eingezahlt worden.

Auf Grund von Erhebungen habe festgestellt werden können, dass für den Zeitraum Februar bis November 2004 Personal der Firmen A-GmbH und Firma R-GmbH (mittlerweile umbenannt in P-GmbH) für Bauleistungen der Firma U-GmbH herangezogen worden sei.

Im Zuge einer Hausdurchsuchung am Sitz der Firma U-GmbH seien insgesamt 21 Ordner mit Lohnverrechnung, An- und Abmeldungen, Ein- und Ausgangsrechnungen sowie andere Unterlagen der Firma A-GmbH und der Firma R-GmbH vorgefunden worden. Auch die Firmenstempel der beiden genannten Unternehmen seien bei dieser Gelegenheit sichergestellt worden.

Des weiteren habe festgestellt werden müssen, dass sämtliche Ab- und Anmeldungen von Dienstnehmern der oben angeführten (Sub-)Unternehmen von der Firma U-GmbH in die Wege geleitet worden seien. Die entsprechenden Daten seien mittels Fax an die Firma V-KEG übermittelt worden, welche die entsprechenden An- und Abmeldungen nach erfolgter Durchführung wieder per Fax rückübermittelt habe.

Ebenso habe erhoben werden können, dass sowohl der handelsrechtliche Geschäftsführer der Firma A-GmbH, nämlich M. S. als auch jener der Firma R-GmbH R. K. mit gefälschten belgischen Reisepässen Eintragungen ins Firmenbuch vornehmen hätten lassen. Der am 26.11.2004 beim Finanzamt auftretende angebliche Geschäftsführer der Firma R-GmbH habe sich schließlich als ein gewisser A. H. entpuppt.

Das Finanzamt sei somit zur Schlussfolgerung gekommen, dass die beiden vorgenannten "Subunternehmen" entweder selbst als "Scheinfirmen" anzusehen seien, dass aber zumindest deren Gestion in der Beschaffung von Arbeitskräften für die Firma U-GmbH in wirtschaftlicher Hinsicht der Firma U-GmbH zuzurechnen sei (§§ 21, 22 BAO).

Dafür habe auch nicht zuletzt der finanzielle Zustand der beiden Unternehmungen gesprochen. Die Firma A-GmbH habe für das Jahr 2004 noch lohnabhängige Abgaben gemeldet, jedoch keine einzige Zahlung mehr geleistet. Im März 2005 sei das Konkursverfahren eröffnet worden.

Ähnliches gelte auch für die Firma R-GmbH: Hier sei letztmalig im August 2003 eine Zahlung an das Finanzamt erfolgt, das Konkursverfahren im April 2005 eröffnet worden.

Es entspreche nicht der üblichen kaufmännischen Vorsicht mit Unternehmen in Geschäftsverbindung zu treten, deren Zahlungsunfähigkeit offensichtlich sei. Zumindest bei der Firma R-GmbH (die bei gleichen Eigentümern bezeichnenderweise in P-GmbH umbenannt worden sei) sei dies zweifelsfrei der Fall gewesen.

Das Finanzamt habe deswegen am 6. Dezember 2004 einen Sicherstellungsauftrag erlassen, welcher aus den oben angeführten Gründen an die Firma U-GmbH gerichtet gewesen sei. Die zu sichernden Ansprüche hätten die lohnabhängigen Abgaben für die Monate Februar bis November 2004 in Höhe von insgesamt € 301.300,00 betroffen. Als Grundlage dazu seien die Unterlagen verwendet worden, mit denen die Firma "V-KEG" die Lohnverrechnung für die "Subunternehmen" (Firma A-GmbH und Firma R-GmbH) durchgeführt habe.

Zur Berufung werde ausgeführt, dass sich die Entstehung des Abgabenanspruches aus der Gesetzesbestimmung des § 4 Abs. 2 lit. a Z.3 BAO i.V.m § 78 ff EStG ergebe. (Der zusätzliche Hinweis auf § 19 UStG gehe allerdings ins Leere, was keiner weiteren Kommentierung

bedürfe). Hinsichtlich der wirtschaftlichen Zuordnung sei auf die vorangeführten Bestimmungen der §§ 21, 22 BAO zu verweisen.

Ein Sicherstellungsauftrag habe die Höhe der zu sichernden Abgaben nicht in exakter, sondern nur in voraussichtlicher Höhe anzugeben. Dies ergebe sich aus der Vorläufigkeit dieser Maßnahme. Im Übrigen habe die tatsächliche Vorschreibung an lohnabhängigen für den Zeitraum Februar 2004 bis Februar 2005 € 341.680,36 betragen (dieser Bescheid sei bereits in Rechtskraft erwachsen).

Der angefochtene Bescheid habe auch den Vermerk enthalten, dass die Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden könne, sowie die Bestimmung des Betrages, durch dessen Erlegung Maßnahmen zur Vollziehung des Bescheides unterbleiben.

Die Gründe, die zur Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit führten, seien ebenfalls bereits erwähnt worden:

Beide vorgeschobenen Firmen hätten seit Beginn 2004 keine Zahlungen mehr an das Finanzamt geleistet (auch nicht anteilig) und hätten somit als hochgradig illiquid angesehen werden müssen. Aus dem Vorfinden von insgesamt 21 Ordnern mit Lohnverrechnung, An- und Abmeldungen, Ein- und Ausgangsrechnungen sowie andere Unterlagen der Firmen Firma A-GmbH und Firma R-GmbH sowie den Firmenstempel der beiden Unternehmen Firma A-GmbH und Firma R-GmbH in den Räumlichkeiten der Firma U-GmbH an der Adresse Wien habe ohne weiteres auf ein besonderes Naheverhältnis zwischen diesen Unternehmungen geschlossen werden können.

Die Praxis der Ab- und Anmeldungen von Dienstnehmern im offensichtlichen Auftrag durch die Firma U-GmbH im Wege eines ausgedehnten Faxverkehrs, die branchenfremde Übernahme von Quartierkosten der Arbeitnehmer dieser Firmen (ohne Weiterverrechnung an die ohnedies illiquiden Unternehmungen) haben eindeutig ergeben, dass die beschäftigten Arbeitnehmer von vornherein und ausschließlich für die Unternehmenszwecke der Firma U-GmbH angeheuert worden seien.

Dem Gesamtbild der Verhältnisse nach sei diese Konstruktion offenkundig deshalb gewählt worden, um Schulden an lohnabhängigen Abgaben möglichst in andere Unternehmungen auszugliedern (die dann auch prompt insolvent geworden seien). Diese Vorgangsweise habe auf drohende Liquiditätsprobleme bei der Firma U-GmbH selbst gedeutet, sodass bereits zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Sicherstellungsauftrages mit einer wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der mittlerweile dieser Gesellschaft vorgeschriebenen lohnabhängigen Abgaben gerechnet werden habe müssen.

Dagegen brachte der Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der Firma U-GmbH mit Schreiben vom 17. Oktober 2005 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein und verwies inhaltlich auf die Berufung vom 30. Dezember 2004.

Anzumerken ist, dass über die Bw. mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 5. Oktober 2005 zur AZ. der Konkurs eröffnet und nach Verteilung an die Massegläubiger mit Beschluss vom 27. September 2006 aufgehoben wurde. Eine Löschung im Firmenbuch ist bisher nicht erfolgt.

In der am 23. November 2006 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wurde festgestellt, dass die Bw. die Änderung der Abgabestelle im laufenden Verfahren gemäß § 8 Zustellgesetz nicht bekannt gegeben hat. An der bisher bekannten Firmenadresse (Anmerkung: eine Pension) ist ein anderer Firmennamen zu ersehen. Laut ZMR-Abfrage ist der Geschäftsführer der Bw. in Österreich nicht mehr aufrecht gemeldet.

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 Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabepflichtige kann durch Erlag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

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

- a) die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld;*
- b) die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt;*
- c) den Vermerk, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann;*
- d) die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken kann, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.*

Da gemäß § 284 Abs. 4 BAO ein Fernbleiben der Partei der Durchführung der Verhandlung nicht entgegensteht, konnte in Abwesenheit der Bw. verhandelt werden.

Soweit Streit über die genaue Höhe der sichergestellten Abgaben besteht, ist darauf hinzuweisen, dass dies nicht Gegenstand des Rechtsmittelverfahrens gegen den Sicherstellungsauftrag ist, sondern in einem Berufungsverfahren gegen den jeweiligen Abgabenbescheid abzuführen gewesen wäre.

Die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld, wie sie nur durch ein ordnungsgemäßes Festsetzungsverfahren gewährleistet und etwa für die Vollstreckbarkeit einer Abgabenschuld iSd § 226 BAO Voraussetzung ist, ist für die Erlassung eines

Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich (VwGH 3.5.1982, 81/13/0182, 8.2.1989, 88/13/0154f).

Eine Sicherstellung ist kein abschließender Sachbescheid im Sinne 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 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 dass es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach (nämlich gemäß § 4 BAO) mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind. Von einer solchen Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung kann im Wesentlichen dann gesprochen werden, wenn aus der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen und den besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden muss, dass nur bei raschem Zugriff der Behörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint (VwGH 26.11.2002, 99/15/0076).

Die Höhe der Lohnabgaben wurde aus der von der Firma V-KEG durchgeführten Lohnverrechnung für die Firmen A-GmbH und R-GmbH errechnet, wobei die Aufstellung dem Geschäftsführer der Firma U-GmbH Herrn Kr. anlässlich der Akteneinsicht in Kopie übergeben wurde.

Jeder wirtschaftlichen Betrachtungsweise widersprechend ist die Tatsache, dass die Firma U-GmbH als Auftraggeber mittels Fax die Daten von Dienstnehmern an die Firma V-KEG — Lohnverrechnung — übermittelt hat, damit diese dann von der Firma V-KEG bei den diversen Subfirmen angemeldet bzw. umgemeldet werden konnten.

Wie vom Finanzamt festgestellt wurden im Zuge einer Hausdurchsuchung am Sitz der Firma U-GmbH insgesamt 21 Ordner mit Lohnverrechnung, An- und Abmeldungen, Ein- und Ausgangsrechnungen sowie andere Unterlagen der Firma A-GmbH und der Firma R-GmbH vorgefunden und sind auch die Firmenstempel der beiden genannten Unternehmen sichergestellt worden.

Ein Indiz für Verschleierungshandlungen ist die Tatsache, dass festgestellt werden musste, dass sowohl der handelsrechtliche Geschäftsführer der Firma A-GmbH, nämlich Marko Stevic als auch jener der Firma R-GmbH R. K. mit gefälschten belgischen Reisepässen Eintragungen ins Firmenbuch vornehmen haben lassen. Der am 26. November 2004 beim Finanzamt

auftretende angebliche Geschäftsführer der Firma R-GmbH hat sich schließlich als ein gewisser A. H. entpuppt.

Im Zuge einer Außenprüfung konnte schließlich festgestellt werden, dass von der Firma U-GmbH im fraglichen Zeitraum für die Dienstnehmer beider Subfirmen ohne entsprechende branchenübliche Weiterverrechnung an diese Quartierkosten bei den Baustellen in den Bundesländern und im Wohnheim bezahlt wurden.

Zusammengefasst bestehen keine Zweifel, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die gegenständlichen Lohnabgaben richtigerweise von der Bw. zu berechnen und zu entrichten gewesen wären. Den Verwaltungsakten ist dazu zu entnehmen, dass die zwischenzeitig erfolgte tatsächliche Vorschreibung an lohnabhängigen Abgaben für den Zeitraum Februar 2004 bis Februar 2005 € 341.680,36 betragen hat und dieser Bescheid bereits in Rechtskraft erwachsen ist.

Das Berufungsverfahren betreffend einen Sicherstellungsauftrag hat sich auf die Überprüfung der Frage zu beschränken, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgaben als erforderliche Voraussetzung gegeben war oder nicht.

Dazu ist den Berufungsausführungen zu entnehmen, dass beide Gesellschafter der Bw., sowohl Kr. als auch D., ständig auf der Suche nach geeigneten Subunternehmen gewesen sind, die bereit sein würden, die abgabenrechtlichen Risiken zu tragen. Aus dem Akt ist zu ersehen, dass im vorliegenden Fall anscheinend eine im Baugewerbe typische Konstruktion gewählt wurde, die – wie aus vergleichbaren Fällen hinreichend bekannt – üblicher Weise auf Betrug ausgelegt ist, wobei die Abgabepflicht auf Scheinfirmen oder Firmen, die zwar existieren, aber nicht selbst die abgabenrelevanten Sachverhalte verwirklicht haben, überwältigt wird. Sowohl diese Verschleierungshandlungen als auch die Höhe der Nachforderungsbeträge an Lohnabgaben gaben zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages Anlass, eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung als gegeben zu erachten, zumal verwertbares Vermögen der Bw. – wie im nachfolgenden Konkursverfahren, in dem der Masseverwalter angezeigt hat, dass die Konkursmasse nicht ausreicht, um die Masseforderungen zu erfüllen, nachgewiesen wurde – nicht im ausreichenden Maße vorhanden war.

Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung (vgl. Stoll, BAO S. 577 und die dort zitierte hg Judikatur) kann eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung von Abgaben ua. bei drohendem Konkurs oder Ausgleichsverfahren, bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung, aber auch bei Vorliegen schwerwiegender Mängel in den Büchern und Aufzeichnungen, welche die Annahme begründen, dass sich der

Steuerpflichtige auch der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen trachten wird, angenommen werden (VwGH 8.2.1989, 88/13/0154f).

Aufgrund der Tatsache, dass im Berufungsverfahren bestätigt wurde, dass zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages einerseits der Konkurs gedroht hat, andererseits der Verdacht einer Abgabenhinterziehung von Lohnabgaben bestanden hat, die beiden Gesellschafter der Bw. nach eigenen Angaben die im Baugewerbe bekannten abgabenrechtlichen Risiken auf andere Unternehmen überwälzen wollten, um sicherzustellen, dass sie selbst keine Abgaben entrichten müssen, war nach Ansicht des erkennenden Senates angesichts der damaligen wirtschaftlichen Verhältnisse eine Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung der Einbringung von Abgaben gegeben, sodass – da die gesetzlichen Voraussetzungen gegeben waren – die Berufung als unbegründet abzuweisen war.

Wien, am 23. November 2006