

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X International s.r.o., CZ-000 K, Adr5 bzw. P (St.Nr. 000/0000)

- 1) gegen den Sicherstellungsauftrag des Finanzamtes Linz gemäß § 232 BAO vom 12.5.2011,
 - 2) gegen die Pfändungsbescheide des Finanzamtes Linz vom 16.5.2011, und
 - 3) gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 14.7.2011, mit dem ein Antrag auf Aufschiebung der Vollstreckung gemäß § 18 Abs. 1 AbgEO abgewiesen wurde,
- nach der am 27.5.2014 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A) Sicherstellungsauftrag vom 12.5.2011

Nach Durchführung umfangreicher Erhebungen und Vornahme einer Hausdurchsuchung am 5.5.2011 wurde mit Sicherstellungsauftrag vom 12.5.2011 gemäß § 232 BAO die Sicherstellung in das Vermögen der Beschwerdeführerin hinsichtlich folgender Abgabenansprüche in voraussichtlicher Höhe von insgesamt 569.300,00 € angeordnet:

Abgabenart	Zeitraum	(voraussichtliche) Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2009	122.000,00

Umsatzsteuer	2010	116.000,00
Umsatzsteuer	01-04/2011	60.000,00
Normverbrauchsabgabe	10/2009	14.800,00
Körperschaftsteuer	2009	34.000,00
Körperschaftsteuer	2010	33.000,00
Lohnsteuer	03-12/2009	53.000,00
Lohnsteuer	01-12/2010	55.000,00
Lohnsteuer	01-04/2011	19.000,00
Dienstgeberbeitrag	03-12/2009	24.000,00
Dienstgeberbeitrag	01-12/2010	25.000,00
Dienstgeberbeitrag	01-04/2011	8.900,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	03-12/2009	1.900,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01-12/2010	2.000,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01-04/2011	700,00

Die Sicherstellung dieser Abgabenansprüche könne sofort vollzogen werden. Eine Hinterlegung des Betrages in Höhe von 569.300,00 € beim Finanzamt bewirke, dass Maßnahmen zur Vollziehung dieses Sicherstellungsauftrages unterbleiben und diesbezüglich bereits vollzogene Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben werden.

In der **Begründung des Sicherstellungsauftrages** wurde ausgeführt:

"1. Die sicherzustellenden Abgabenansprüche sind auf Grund folgender Sachverhalte entstanden und wurden wie folgt ermittelt:

M betreibt in P, einen Gewerbebetrieb zur gewerbsmäßigen Vermittlung und Überlassung von Arbeitskräften als Einzelunternehmer. Seit März 2009 tritt er von diesem Standort aus weiters mit der tschechischen Kapitalgesellschaft X International s.r.o. als Personalgesteller und Subunternehmer in verschiedenen Branchen auf dem öst. Markt auf. Die X gehört zu 100% dem M, er ist alleiniger Geschäftsführer. Die X wurde im Firmenbuch in Budweis am 27.3.2009 eingetragen, Sitz der X ist CZ Laut Recherchen des KSV1870 handelt es sich bei der X um eine Scheinfirma, die in Tschechien nicht tätig ist: *30.8.2010 Trotz mehrmaliger Versuche konnten wir mit der angefragten Firma nicht in Kontakt treten. Diese Firma ist in keinen öffentlichen Katalogen, Telefonbüchern u. dgl. geführt. Die Gesellschaft hat keine öffentliche Telefonnummer.* Dieser Sachverhalt ergibt

sich auch aus der festgestellten Internetpräsentation der X. Mittlerweile liegt dazu auch eine Zeugenaussage vor, die diesen Sachverhalt bestätigt. Am 5.5.2011 hat Fr. L B, eine ehemalige Angestellte des M, dazu als Zeugin folgendes angegeben:

Frage: Kennen Sie einen Firmensitz im Ausland?

Antwort: Ja, ich kenne den tschechischen Firmensitz der Fa. X Int. S.r.o. in K. Ich war persönlich öfters dort. Ich kann dazu angeben, dass es nur die Adresse seines Steuerberaters Hr. J N ist und TM selbst keine Firmentätigkeit dort ausübt. Es gibt auch kein Büro bzw. Schreibtisch, den TM dort nützt. Auch ist nach außen nichts erkennbar, dass dort eine Fa. X tätig sei (kein Firmenschild). Mir ist bekannt, dass der Steuerberater Geld für die Zurverfügungstellung der Postadresse von TM bekommt. Falls wir eine tschechische Telefonnummer oder Faxnummer benötigten, gaben wir die Nummer des tschechischen Steuerberaters bekannt. Wir holten dort auch ca. einmal monatlich die Post für die Fa. X ab.

Zur Überprüfung der Normverbrauchabgabe (siehe weiter unten) wurde Hr. TM mit Vorhalt vom 9.2.2011 aufgefordert, Angaben zur X zu machen und Unterlagen vorzulegen. In der von der steuerlichen Vertretung Stb eingereichten Vorhaltsbeantwortung vom 14.3.2011 wurden dazu die folgenden Auskünfte erteilt:

6. Beschreiben Sie bitte den Firmensitz in Tschechien so detailliert wie möglich!

Am Firmensitz in K (Adresse: Adr1aplice) befinden sich Büroräumlichkeiten (Fläche ca. 30 m²) sowie eine kleine Halle im Ausmaß von ca. 50 m². Beide Räumlichkeiten sind angemietet. Die Büroräume werden für Bewerbungsgespräche und administrative Tätigkeiten (Kalkulationen, Buchhaltung,...) genutzt, die Halle für Schlossertätigkeiten. Ansprechperson ist Herr Jx N (erreichbar Mo-Fr während der Geschäftszeiten). Zum Beweis liegt eine Kopie des Mietvertrages bei (Beilage /D).

7. Wo gibt es überall Betriebsstätten und welche Funktionen erfüllen diese?

Derzeit bestehen keine Betriebsstätten.

Diese Angaben sind als Schutzbehauptungen zurückzuweisen. Die X hat in Tschechien und der Slowakei Arbeitskräfte angeworben um diese auf dem öst. Markt an diverse Beschäftiger zu überlassen. Die potentiellen Arbeitnehmer haben sich daraufhin im Büro des M bzw. der X in AdrP, gemeldet, wo ein Vorstellungstermin vereinbart wurde und die Einstellung erfolgte. Die Zeugin Ma Kx, eine Vorgängerin von Fr. L B, hat am 5.5.2011 ihre Tätigkeiten für die X bzw. für M wie folgt beschrieben:

Frage: Welche Tätigkeit haben sie konkret ausgeübt?

Antwort: Mein Aufgabengebiet umfasste hauptsächlich das Kontakthalten zu bereits bei der Firma registrierten Bewerbern. Dabei kontaktierte ich die Personen meist telefonisch, gelegentlich auch schriftlich. Weiters habe ich im Internet Inserate für die Firma geschaltet. Gesucht hat TM immer nur in der Slowakei oder Tschechien selbständig Erwerbstätige, d.h. Leute mit tschechischen oder slowakischen Gewerbeschein. Für diese Personen

musste dann in Österreich beim Wirtschaftsministerium eine Dienstleistungsanzeige eingereicht, und die entsprechenden Unterlagen beigelegt werden. Ich habe das im Wesentlichen organisiert, d.h. den Arbeitern die Formulare ausgefüllt, dafür gesorgt dass alle Unterlagen vorliegen usw. Weiters habe ich die Stundenabrechnungen der Arbeiter kontrolliert. Zu meiner Zeit haben glaube ich zwischen 30 und 40 Personen in den unterschiedlichen Branchen gearbeitet (Schweißer und Schlosser, sämtliche Bereiche der Baubranche, Lkw Fahrer).

Wenn die Firma Personal benötigte und in unserer Kartei keine geeigneten Personen vermerkt waren, habe ich ein Inserat geschaltet oder in entsprechenden Foren im Internet gesucht (z.B. www oder www.). Ich habe dabei die österreichische Bürotelefonnummer aus Adr3 angegeben und die E-Mailadresse xy.at verwendet. Bewerber haben mich im Normalfall per E-mail kontaktiert und ich habe sie dann zurück gerufen. In diesem Telefonat wurde bei Entsprechen vereinbart, dass er zum einem Vorstellungsgespräch nach Österreich, ins Büro Adr3 x kommt, Dazu sollten sie die notwendigen Unterlagen für die Dienstleistungsanzeige, insbesondere den ausländischen Gewerbeschein, den Lehrbrief und einige andere Dokumente mitbringen. Bei diesen Bewerbungsgesprächen war ich immer als Dolmetscherin dabei. In diesen Gesprächen wurden der Arbeitsumfang sowie der Lohn vereinbart. Wenn es zu einer Einigung kam, wurde ein Schriftstück aufgesetzt. In meiner Zeit waren diese Schreiben zuerst als "Dienstvertrag", und dann als "Inkassovollmacht" betitelt. Zuvor, das habe ich in der Kartei gesehen, stand "Werkvertrag" darauf. Die Schreiben waren in Deutsch verfasst, und in mehreren Fällen habe ich diese übersetzt. Eigentlich wollte ich das nicht, da viele rechtliche Ausdrücke vorkamen, die ich nicht kannte. Aber TM meinte, ich solle irgendwas schreiben, damit die Leute einen Zettel haben. Zum Inhalt dieser Verträge kann ich angeben, dass es sich um Vereinbarungen der Firma X und den tschechischen und slowakischen Selbständigen handelte. Als Ort der Vertragsvereinbarung (neben dem Datum und der Unterschrift) wurde K angegeben. Die Unterfertigung erfolgte aber tatsächlich im Büro in Adr3 x.

Ergänzend wird dazu festgestellt, dass durch die im Zuge der Durchsuchung vom 5.5.2011 beschlagnahmten Unterlagen diese Aussagen bestätigt werden: In Adr3 xa wurde die auf Papier vorliegende Datenbank (2 Kartons Ordner) beschlagnahmt, die jene für das Personalleasinggeschäft benötigten potentiellen Leiharbeiter enthält.

Zur Anbahnung seines Dienstverhältnisses und zur weiteren Gestaltung desselben hat der Fliesenleger C V im Zuge der Befragung durch die KIAB Amstetten Melk Scheibbs am 17.8.2010 folgendes angegeben:

Ich arbeite für die X in K seit Anfang Mai. Anhand eines Kalenders 2010 kann ich mit Sicherheit sagen, dass ich mit 3. Mai 2010 bei der Firma begonnen habe. Die Firma X hat in der Zeitung und im Internet Anzeigen geschaltet. Aufgrund dieser habe ich in Adr7 angerufen. In den Inseraten war nur die Telefonnummer in Adr7 angegeben. Ich habe dort angerufen und mit der Sekretärin, Frau Ma Kx, gesprochen. Wenn mir ein Foto von Frau Kx gezeigt wird, erkenne ich sie wieder. Mit ihr machte ich einen Termin in Adr7 aus um mich mit dem Chef, M, zu treffen.

Zum vereinbarten Termin fuhr ich nach Adr7 und habe mich dort mit Hrn. TM getroffen. Er wollte von mir alle Dokumente für Österreich haben. Das sind Lebenslauf, Lehrbrief, tschechischen Gewerbeschein in deutscher Übersetzung. Ich übe das Gewerbe des TMs aus. Ein Verfahren bezüglich der Anerkennung meines Gewerbescheins auch als Fliesenleger in Österreich ist im Laufen. Herr TM hat dies zur Kenntnis genommen und gesagt das sei egal, ich solle trotzdem weiterarbeiten. Er hat noch zweimal nachgefragt und ich sagte ihm dass es noch nicht erledigt sei.

Meine Firma ist ein Ein-Mann-Betrieb ohne Betriebsstätte. Das Gewerbe ist auf meine Wohnadresse angemeldet. Ich mache nur kleine Aufträge. Beschäftigte habe ich keine. Eine Woche nach dem ersten Treffen mit Hrn. TM hat er mir einen Vertrag zum Unterschreiben gegeben. Bei diesen war die Sekretärin, Frau Kx, anwesend um nötigenfalls zu dolmetschen. Der Vertragsinhalt wurde mir nicht von der deutschen in die tschechische Sprache übersetzt. Wenn ich nach dem Inhalt des Vertrags gefragt werde, gebe ich an, dass mich am Vertragsinhalt eigentlich nur der m^2 -Preis interessiert hat. Sonst weiß ich im Prinzip nicht was darin steht. Die Sekretärin hat mir gesagt dass ich den Vertrag ruhig unterschreiben kann, da nichts für mich schlechtes darinsteht.

Herr TM fuhr mit mir zur Firma Fx und sagte mir dass ich nun für diese Firma arbeiten würde. Die erst Baustelle war in Mr, nun arbeite ich in Mk. Alles was seitdem mit der Arbeit zusammenhängt, kläre ich mit dem Polier Ky. Dieser war in Mr und ist in Mk Polier. Die Arbeitsanweisungen bekomme ich vom Polier. Herr Z, ein Mitarbeiter der Firma Fx, der heute auch auf der Baustelle war, kontrolliert laufend unsere Arbeit und besorgt das Material.

Die Aufzeichnungen über die geleisteten m^2 werden vom Polier geführt, welcher auch die Arbeit abnimmt, Die Abrechnung mit der Firma X erfolgt über das "Leistungsblatt" bzw. über das "Beiblatt". Diese werden vom Polier und mir gemeinsam ausgefüllt. Die Blätter werden dann vom Polier nach Adr7 geschickt. Eigene Rechnungen schreibe ich keine. Das Geld von der Firma X erhalte ich auf mein Konto in Tschechien. Die Bestätigung für den erhaltenen Lohn schicke ich nach K zum Finanzamt.

Von der Fa. X war ein- bis zweimal pro Monat der Hr. TM auf der Baustelle. Es geht dabei nur darum, ob Kz, mit dem ich heute angetroffen wurde, und ich auf der Baustelle sind. Um Fachliches geht es überhaupt nicht.

Zum Werkzeug befragt, gebe ich an: Ich verwende mein eigenes Werkzeug. Das ist lauter Kleinzeug, nämlich: Fliesenschneider, Spachteln, Maßband, Hammer, Laserwasserwaage, verschiedene Latten und eine Flex. Ich brauche kein Spezialwerkzeug als Fliesenleger. Von der Fa. X habe ich kein Firmenauto bekommen, ich verwende mein eigenes Lieferauto.

Wenn ich gefragt werde ob ich allein oder mit dem Kollegen Kz gemeinsam arbeite, gebe ich an das ich bei kleinen Räumen wie WC alleine arbeite. Bei größeren Räumen, wie Gänge, arbeiten wird zusammen. Die zu verrechnenden m^2 teilen wir. Wie es in diesem

Fall mit der Gewährleistungspflicht aussieht habe ich noch nicht bedacht. Herr Z hat aber einen Plan, in dem er einträgt wer welche Räumlichkeiten gemacht hat. Wie das allerdings bei großen Flächen, die ich mit meinem Kollegen gemeinsam gemacht habe, nachzuvollziehen ist, kann ich nicht angeben.

Am 8.12.2010 hat der Arbeiter Jk bei der Befragung durch die KIAB des Finanzamtes Tamsweg St. Johann Zell am See auf der Baustelle Bahnhof Bruck an der Glocknerstraße folgendes angegeben:

Vor drei Monaten habe ich auf der Baustelle Bahnhof Bruck und Bahnhof Taxenbach angefangen zu arbeiten. Wir haben vor 2 Monaten zu zweit angefangen, mein Kollege war Ph und Wf war auch schon da. Wf hat uns gesagt, was wir arbeiten sollen. Wir habe Dachunterverkleidung aus Alu und Blech und Niro Blechverkleidung und Glasmontage gemacht. 2 Arbeiter sind vor 2 Monaten dazu gekommen und die restlichen 2 Arbeiter sind vor ca. 2 Wochen gekommen. Jetzt sind wir 6 slowakische Arbeiter hier und wir alle arbeiten für die Firma X. Die Firma ist eine tschechische Firma. Der Chef der Firma ist der Österreicher M. Herr M hat uns hier auf die Baustelle geschickt. Ich bin seit 2008 bei der Firma X. Ich glaube meine Kollegen auch schon. Meine Bezahlung ist auf jeder Baustelle verschieden, zwischen € 15,00 und € 17,00 pro Stunde brutto. Auf dieser Baustelle sind es € 17,00 pro Stunde. Jeder von den Arbeitern bekommt die € 17,00 pro Stunden. Ich habe einen Vertrag mit der Firma X für diese Baustelle und für diese Baustelle hat den Vertrag Herr TM gemacht. Ich bin in der Slowakei selber sozialversichert. Ich zahle selber € 45,00 pro Monat für die Versicherung. Ich habe auch einen slowakischen Gewerbeschein für Metallkonstruktionen, usw. Mit habe ich diesen Gewerbeschein nicht. Meine 5 Kollegen haben auch jeder einen Gewerbeschein und zahlen selber an die slowakische Sozialversicherung. Einen Werkvertrag hat auch jeder mit Herrn TM. Die Stundenaufzeichnungen führt jeder Arbeiter selber. Herr Lx von der Firma Gx kontrolliert die Stundenzettel, er unterschreibt diese und schickt diese zu Herrn TM für die Abrechnung. Ich und meine Kollegen schreiben einmal im Monat eine Rechnung an die Firma X. Mit Hilfe meiner Stundenaufzeichnungen zähle ich meine geleisteten Arbeitsstunden zusammen. Der Gesamtbetrag der sich ergibt wird fakturiert. Wie hoch die Stundenbezahlung ist sagt Herr TM, nicht ich. Die letzte Monatsrechnung war über 134 Stunden für November. Das Geld bekomme ich auf mein Konto in der Slowakei überwiesen. Das gleiche ist bei meinen Kollegen. Das gesamte Material mit dem wir arbeiten kommt von der Firma Gx. Bohrmaschine und Flex kommen von der Firma X, der Rest ist von der Firma Gx. Selber haben wir kein Werkzeug, nur Stifte. Garantie übernimmt die Firma X für unsere Arbeiten, wir selber übernehmen keine. Die Kontrolle der Arbeit macht F. Wir arbeiten mit den Arbeitern der Gx zusammen. Auch untereinander arbeiten wir zusammen, weil die Arbeit nicht alleine zu schaffen ist. Bleche halten und anschrauben, Glasplatten montieren usw. Im Vertrag steht nicht genau drinnen was wir machen müssen, das sagt uns F, oder der Bauleiter der Firma Gx. Die Arbeitskleidung kaufen wir uns selber. Wir, meine Kollegen und ich, arbeiten nur für die Firma X, seit 2008. Vorher war ich ca. 1 Jahr in der Slowakei selbständig, ich habe Handläufe und

Rohre gemacht, das gleiche wie hier. Von meinen Kollegen weiß ich es nicht genau, aber ich glaube schon, dass sie selbständig waren. Jeden Tag fangen wir alle um 07:00 auf der Baustelle an, zu Mittag machen wir eine Stunde Pause, und am Nachmittag arbeiten wir bis ca. 18:00 Uhr. Am Freitag arbeiten wir bis 13:00 Uhr und dann fahren wir nach Hause. Wenn ich krank bin muss ich mich bei TM Th abmelden. Steuern zahle ich jedes Monat € 140,00 und am Ende des Jahres noch mal ca. 1.200,00 bis 1.500,00 Euro für das jeweilige Jahr. Steuernummer besitze ich eine, was eine UID-Nummer ist, weiß ich nicht. Die Abrechnung meiner Arbeit erfolgt nach Stunden. Auf der Rechnung steht meine Adresse, der Stundensatz, die Summe und meine Kontonummer und meine Unterschrift. Seit 2008 arbeite ich hauptsächlich in Österreich, die Firma X in Tschechien habe ich aber noch nie gesehen. Die Rechnungen schicke ich an die Niederlassung in Österreich, nicht nach Tschechien. Herr TM hat mir und meinen Kollegen gesagt, dass wir nur als Selbständige arbeiten können, nicht als Arbeiter. Er hat nur Selbständige, ca. 20 Tschechen und Slowaken, ich weiß es aber nicht genau. Eine Auslöse bekomme ich nicht für meine Tätigkeit in Österreich.

Daraus ist unmittelbar ersichtlich, dass M die Arbeiter einteilt und ihnen Weisungen erteilt. Zur Abrechnung mit den Kunden der X sowie zur Entlohnung der Arbeiter wird auf die Beilage 1 zu diesem Bescheid hingewiesen: Der Arbeiter I Px erhält für seine Arbeitsleistung beim Beschäftiger Fa. Pt laut seinen Arbeitszeitaufzeichnungen für den Monat 06/2010 gesamt € 2.905,00 auf sein Konto bei der GE Money Bank überwiesen (166 Stunden zu je € 17,50). Die X verrechnet daraufhin laut AR 2010-603 vom 30.6.2010 mit der P-GmbH für Juni 2010 € 3.502,60 (166 Stunden zu je € 21,10) mit dem Begleittext „Wir danken nochmals für Ihren Auftrag und erlauben uns für die bereitgestellten Mitarbeiter folgende Rechnung zu legen.“ Entgegen den Auskünften in der o.a. Vorhaltsbeantwortung ist im Kopf der Rechnungen die X mit der Niederlassung Austria per Adresse ausgewiesen. Wenn demgegenüber M bei seiner Befragung durch die KIAB des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 19.8.2010 behauptet, die von ihm eingesetzten Arbeiter seien als selbständige Subunternehmer tätig gewesen, so ist dies als Schutzbehauptung zurückzuweisen. Tatsächlich liegt eine sog. „Scheinselbständigkeit“ vor. Die Bezirkshauptmannschaft Adr7 ist in ihrem Straferkenntnis vom 11.4.2011 diesbezüglich einer Anzeige der KIAB Amstetten Melk Scheibbs gefolgt und hat wegen einer Verwaltungsübertretung nach § 111 Abs. 1 Z 1 iVm § 33 Abs. 1 ASVG eine Strafe verhängt.

Im Zuge der Hausdurchsuchung hat M am 5.5.2011 erwähnt, dass nunmehr die XY GesmbH, FB-Nr, am gleichen Sitz ab 1.5.2011 tätig sei. Die ausländischen Arbeitnehmer seien nun alle bei dieser öst. GesmbH ordnungsgemäß angemeldet. Die X hat daher mit 30.4.2011 ihren Betrieb aufgegeben bzw. an die XY GesmbH veräußert. Zumindest der Firmenwert ist auf die XY GesmbH übertragen worden, indem die o.a. Arbeiter-Datenbank sowie der Kundenstock von nun an von der XY GesmbH genutzt wird.

Die X International s.r.o. hat am 2.10.2009 einen PKW BMW von der Fa. K-gmbH innergemeinschaftlich steuerfrei und ohne Belastung durch die Normverbrauchabgabe

um 56.890,75 erworben. Zu diesem Zweck wurden mutmaßlich vom Geschäftsführer M Unterlagen vorgelegt, aus denen hervorgeht, dass er diesen PKW nach Tschechien verbringen wird. Tatsächlich wird dieses Fahrzeug jedoch von M seit Oktober 2009 bis dato laufend für die Abwicklung seiner Geschäfte sowie aus privaten Gründen im Inland benutzt. Eine entsprechende Anzeige von der Polizei wurde mittlerweile durch die Zeugin B am 5.5.2011 bestätigt:

Frage: Was können Sie zum Autoankauf des weißen BMW's mit tschechischem Kennzeichen angeben?

Antwort: Ich weiß, dass er dieses KFZ bei einem BMW-Händler in Steyr gekauft hat. Der Steuerberater in Tschechien gab ihm einen Kontakt bekannt, wo er das Auto über die Unicredit in Tschechien finanzieren könnte. Der Hintergrund dieser Aktion ist mir nicht bekannt. Bei einer Polizeikontrolle in Österreich sollte er vorweisen, dass das Auto überwiegend in Tschechien gefahren wird. Im Zuge dessen ersuchte mich TM, dass ich bei der nächsten Reise in die Tschechei dortige Tankrechnungen über ein ganzes Jahr organisieren solle. Dazu kam es aber nicht.

Demgegenüber hat die steuerliche Vertretung in der Vorhaltsbeantwortung vom 14.3.2011 im Namen ihres Mandanten folgendes angegeben:

15. Wie oft halten Sie sich in Tschechien auf? Nachweise?

Ich fahre mindestens zweimal pro Woche nach Tschechien. In Hochbetriebszeiten halte ich mich dort bis zu einer Woche auf. Außerdem plane ich derzeit, meinen Wohnsitz nach Tschechien (Moldaustausee) zu verlegen. Tankrechnungen können bei Bedarf nachgereicht werden.

Die Aussagen der Zeugen werden durch den im Zuge der Durchsuchung beschlagnahmten bzw. kopierten Terminkalender des M gestützt, seine Vorhaltsbeantwortung ist daher als Schutzbehauptung zurückzuweisen.

Gem. § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In freier Beweiswürdigung wird daher auf Grundlage des bisherigen Ermittlungsverfahrens folgendes festgestellt:

Die X International s.r.o. ist eine in Tschechien im Firmenbuch eingetragene Kapitalgesellschaft, die ihren statutarischen Sitz in K hat, dort aber nicht tätig wird. Es liegt daher eine sog. Domizilgesellschaft („Briefkastenfirma“) vor. Die einzige Betriebsstätte der X International s.r.o. befindet sich in P. Von dort aus werden die Geschäfte durch den eingetragenen Geschäftsführer und Alleingesellschafter M tatsächlich geführt. Die X International s.r.o. ist daher in Österreich unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.

Die X International s.r.o. führt als Personalgesteller und evtl. auch als Subunternehmer in Österreich Lieferungen und sonstige Leistungen im Sinne des § 1 UStG aus, sie ist daher Unternehmer und umsatzsteuerpflichtig.

Gem. § 1 Z 3 NoVAG unterliegt die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland der Normverbrauchsabgabe. Als erstmalige Zulassung gilt nach dieser Rechtsnorm auch die Verwendung eines solchen Fahrzeuges im Inland. M verwendet als Geschäftsführer der X den am 2.10.2009 erworbenen PKW BMW M3 laufend im Inland, diese Verwendung unterliegt daher bei der Erwerberin X International s.r.o. der Normverbrauchsabgabe.

Gem. § 47 Abs. 2 EStG liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Die von der X bzw. von M als deren Geschäftsführer bei den diversen inländischen Beschäftigern eingesetzten Arbeitnehmer stehen daher in einem Dienstverhältnis zur X International s.r.o., sie ist daher Arbeitgeber im Sinne des § 47 Abs. 1 EStG. Die Dienstverhältnisse der Leasingarbeiter wurden in AdrP, begründet, sie unterliegen daher dem öst. Arbeitsrecht. Von dort aus erhalten sie auch alle Weisungen, dort wird über die Höhe ihrer Löhne entschieden und von dort aus erfolgen die Lohnzahlungen. Die X International s.r.o. hat daher dort eine Betriebsstätte im Sinne des § 81 EStG und ist gem. §§ 78 ff. EStG verpflichtet, Lohnsteuer einzubehalten und an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Darüber hinaus haftet sie gem. § 82 EStG für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer. Die von der X International s.r.o. ausbezahlten Löhne sind gem. § 41 FLAG dienstgeber-beitragspflichtig, weiters ist der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu entrichten.

Gem. § 15 AVOG ist das Finanzamt Linz für die Erhebung der Körperschaftsteuer, der Umsatzsteuer, der Normverbrauchsabgabe, der Kapitalertragsteuer sowie der Lohnabgaben zuständig.

Die Höhe der sicherzustellenden Abgaben wurde vorläufig gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt, wobei die im Zuge der Durchsuchung vorgefundene Dokumente „Umsatzübersicht 2008“ und „Umsatzübersicht 2010“ zu Grunde gelegt wurden. Diese Umsatzübersichten (siehe Beilage 2) enthalten offensichtlich die in den Jahren 2008 und 2010 erwirtschafteten Umsätze monatsbezogen auf die einzelnen Kunden der X International s.r.o., wobei die Einzelbeträge zu Jahressummen zusammengefasst sind. Der Umsatzübersicht 2010 war eine Ermittlung der Umsatzrentabilität angeschlossen: Laut dieser offensichtlich vom Geschäftsführer erstellten Berechnung hat der Gewinn 2010 im Durchschnitt 25,33% vom erwirtschafteten Umsatz betragen. Dieser auf den ersten Blick sehr hoch erscheinende Wert wird sofort plausibel, wenn man den Umstand mitberücksichtigt, dass die Entrichtung von Abgaben und Beiträgen jeglicher Art von vornherein tunlichst vermieden werden sollte (siehe dazu Punkt 2 der Begründung).

Im Zuge der Übernahme der Geschäfte durch die XY GesmbH sind die auf Seite 4 beschriebene Arbeiter-Datenbank sowie der Kundenstock der X auf die XY GesmbH übergegangen. Der Teilwert dieses Firmenwertes wurde grifweise mit 100.000,00 im

Schätzungswege ermittelt, was angesichts der von der X erwirtschafteten Jahresgewinne von jeweils mehr als 100.000,00 einem Mindestansatz gleichkommt. Welchen Wert die Arbeiter-Datenbank für M hat, trat anlässlich der Hausdurchsuchung am 5.5.2011 zu Tage: Er hat auf eine unverzügliche Rückgabe dieser Unterlagen bestanden, weil er ohne diese Unterlagen nicht in der Lage sei, den Geschäftsbetrieb der XY GesmbH aufrecht zu erhalten, wodurch ihm ein großer Schaden entstünde. Die Ermittlung der sicherzustellenden Abgaben ist in der Beilage 3 detailliert dargestellt. Für die Ermittlung der Lohnsteuerprogression wurde ein Bruttomonatslohn von 2.000,00 herangezogen, wobei angemerkt wird, dass auch weit höhere Monatslohnzahlungen festgestellt wurden. Außerdem wurden SV-Beiträge berücksichtigt, die bis dato tatsächlich nicht entrichtet wurden. Die ermittelte Lohnsteuerprogression kann daher ebenfalls als Mindestansatz angesehen werden.

2. Gefährdung und wesentliche Erschwerung der Abgabeneinbringung:

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

M hat als Geschäftsführer der X International s.r.o. im Zeitraum von 2009 bis 2011 eine Verkürzung an Umsatzsteuern bewirkt, indem er unter Verletzung der Verpflichtung nach § 21 Abs. 1 UStG für die Monate März 2007 bis zumindest April 2011 entgegen § 21 UStG keine Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet und keine Voranmeldungen eingereicht hat, wobei er die Abgabenverkürzung nicht nur für möglich, sondern für gewiss hielt. Weiters hat er für den Veranlagungszeitraum 2009 entgegen der Verpflichtung nach § 21 Abs. 4 UStG keine Abgabenerklärungen eingereicht. Er wird daher des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 und § 33 Abs. 2a FinStrG verdächtigt.

M hat weiters als Geschäftsführer der X International s.r.o. von 2009 bis 2011 mindestens 20 ausländische Dienstnehmer beschäftigt und für inländische Beschäftiger zum Arbeitseinsatz im Inland bereitgestellt (Personalleasing). Auf Grund seiner im Verfahren nach dem ASVG bei der Bezirkshauptmannschaft Adr7 vorgebrachten Rechtfertigung, es habe sich bei diesen Arbeitern um selbständige Subunternehmer gehandelt, besteht der Verdacht, dass er entgegen § 76 EStG keine Lohnkonten für die tatsächlich im Inland beschäftigten Leasingarbeiter geführt hat, wodurch Lohnsteuern und Dienstgeberbeiträge zum Familienlastenausgleichsfonds verkürzt wurden. Auch hierbei handelte M wissentlich. Er wird daher des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2b FinStrG verdächtigt.

Daraus ist unmittelbar abzuleiten, dass die Einbringung der Abgaben gefährdet und wesentlich erschwert wird. Das gilt umso mehr, als inländische Geschäfte unter dem Deckmantel einer ausländischen Domizilgesellschaft betrieben werden, die offiziell im Inland über kein Vermögen verfügt. Aus dieser Gestaltung der Geschäfte durch M ist insgesamt zu erkennen, dass er diese stets bestmöglich zu verschleiern trachtet.

Es ist offensichtlich, dass die X International s.r.o. die Abgabennachforderungen nach nunmehr erfolgter Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe nicht bzw. bei weitem nicht in voller Höhe bedienen wird können. Nur durch einen raschen Zugriff auf das noch vorhandene Vermögen kann daher die Abgabenbehörde einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung begegnen, aus diesem Grunde war daher unverzüglich ein Bescheid – Sicherstellungsauftrag zu erlassen. Ergänzend angeführt wird, dass das persönliche Verhalten des Geschäftsführers M insgesamt auch auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben gerichtet ist.

Diesem Sicherstellungsauftrag waren folgende Beilagen angeschlossen:

- 1) Arbeitszeitaufzeichnungen und Lohnzahlung Px I vom Juni 2010, Abrechnung Fa. vom 30.6.2010.
- 2) Umsatzübersichten 2008 und 2010 inkl. Ermittlung Umsatzrentabilität.
- 3) Ermittlung der sicherzustellenden Abgaben

B) Forderungspfändungen

In einem Aktenvermerk wurde festgehalten, dass der Beschwerdeführerin Forderungen gegen die Firma H-GmbH in Höhe von 27.782,25 €, gegen die Firma S-gmbH in Höhe von 24.294,26 € und die Firma SM-gmbH in Höhe von 4.081,24 € zustehen sollen.

An diese Drittschuldner ergingen daher mit Ausfertigungsdatum 16.5.2011 als "Bescheid – Pfändung einer Geldforderung" bezeichnete Zahlungsverbote. Darin wurde ausgeführt, dass wegen der aushaftenden Abgaben (Betrag laut Sicherstellungsauftrag zuzüglich Gebühren und Barauslagen) die der Beschwerdeführerin angeblich gegen die Drittschuldner zustehenden Forderungen in unbekannter Höhe gemäß § 65 AbgEO gepfändet werden. "Die Pfändung umfasst sämtliche Forderungen und Leistungen die für ihr Unternehmen getätigkt werden. Sie dürfen, soweit diese Forderungen gepfändet sind, nicht mehr an den Abgabenschuldner zahlen.

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Bescheid können sowohl der Drittschuldner als auch der Abgabenschuldner innerhalb eines Monats nach Zustellung bei dem vorbezeichneten Amt das Rechtsmittel der Berufung einbringen. Die Berufung ist zu begründen. Durch die Einbringung einer Berufung wird die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides gemäß § 254 Bundesabgabenordnung nicht gehemmt."

Ferner ergingen gesonderte weitere Bescheide an diese Drittschuldner, ebenfalls vom 16.5.2011, die mit "Bescheid – Überweisung einer Geldforderung" bezeichnet waren und mit denen die gepfändeten Forderungen gemäß § 71 AbgEO der Republik Österreich zur Einziehung überwiesen wurden. In der Rechtsmittelbelehrung dieser Bescheide wurde ausgeführt: "Gegen diesen Bescheid ist kein Rechtsmittel zulässig (VwGH v. 28.02.2002, 99/15/0100)."

Die Zustellung dieser an die Drittschuldner ergangenen Bescheide erfolgte laut den im Akt erliegenden Rückscheinen am 19.5.2011.

An die Beschwerdeführerin ergingen mit als "Bescheid – Verfügungsverbot" titulierte Erledigungen vom 16.5.2011 mit folgendem Wortlaut:

"Durch Zustellung der angeschlossenen Pfändungsbescheide an den/die jeweilige(n) Drittschuldner/in wurden die genannten Forderungen abgabenbehördlich gepfändet. Gemäß § 65 Abs. 1 Abgabenexekutionsordnung wird Ihnen jede Verfügung über die gepfändeten Forderungen sowie die Einziehung der Forderung untersagt. Dieses Verfügungsverbot erstreckt sich auch auf Pfänder, die etwa für diese Forderungen bestellt wurden.

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen das in diesem Bescheid ausgesprochene Verfügungsverbot ist gemäß § 77 Abs. 1 Z 1 Abgabenexekutionsordnung kein Rechtsmittel zulässig.

Hinweis:

Der in der Rechtsmittelbelehrung genannte Rechtsmittelausschluss bezieht sich lediglich auf das mit diesem Bescheid ausgesprochene Verfügungsverbot. Als Abgabenschuldnerin steht Ihnen das Recht zu, gegen die gleichzeitig an den jeweiligen Drittschuldner (die jeweilige Drittschuldnerin) ergangenen Pfändungsbescheide Berufung einzulegen. Siehe auch Rechtsmittelbelehrung der Pfändungsbescheide."

Aus den Forderungspfändungen gingen beim Finanzamt die oben angeführten Beträge in Höhe von 27.782,25 € (Fa. H-GmbH) und 4.081,24 € (Fa. SM-gmbH) ein und wurden auf Verwahrung gebucht. Eine Reaktion der Firma S-gmbH auf die Forderungspfändung ist trotz Erinnerung vom 11.7.2011 samt Androhung einer Drittschuldnerklage nicht aktenkundig.

C) Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag samt Antrag auf Aufschiebung der Vollstreckung vom 17.5.2011

Mit Schriftsatz vom 17.5.2011 wurde gegen den Sicherstellungsauftrag Berufung erhoben, dessen ersatzlos Aufhebung, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor der Berufungsbehörde und die Aufschiebung der Vollstreckung gemäß § 18 Zif. 1 AbgEO beantragt.

Die Berufung wurde an das Finanzamt Kirchdorf Adr7 Steyr gerichtet, am 17.5.2011 bei diesem eingebracht und von diesem an das zuständige Finanzamt Linz weitergeleitet, bei dem sie am 19.5.2011 eingelangt ist.

In der Begründung wurde ausgeführt:

Gem. § 232 Abs. 1 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 an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder

wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Abgabepflichtiger ist gem. § 77 Abs. 1 BAO, wer nach den Abgabenvorschriften als Abgabenschuldner in Betracht kommt.

Unbeschränkt steuerpflichtig nach KStG sind gem. § 1 Abs. 2 leg. cit. Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben. Ihren Sitz hat die X International s.r.o. in K, ebenso ihre Geschäftsleitung. Beschränkt steuerpflichtig sind gem. § 1 Abs. 3 Z 1 lit. a Körperschaften, ... , die einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1 leg. cit. Die Steuerpflicht erstreckt sich bei beschränkt Steuerpflichtigen gem. § 21 Abs. 1 Z 1 leg. cit. nur auf Einkünfte im Sinne des § 98 EStG. Liest man wiederum diese Bestimmung, so gelangt man zur Erkenntnis, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 7 Abs. 3 KStG iVm § 21 Abs. 1 Z 3 KStG) nur dann der beschränkten Steuerpflicht in Österreich unterliegen, falls im Inland eine Betriebsstätte, ein ständiger Vertreter, oder unbewegliches Vermögen vorliegt. In diesem Zusammenhang wichtige Gegenausnahme: Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften sind jedenfalls steuerpflichtig. Nichts von alledem liegt jedoch im konkreten Fall vor: Da Herr TM, der Geschäftsführer der X International s.r.o. für unsere Klientin nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses, sondern auf Werkvertragsbasis tätig wird, entfällt der Betriebsstättenbegriff des § 81 EStG, weshalb zum allgemeinen Betriebsstättenbegriff des § 29 BAO gegriffen werden muss. Demnach ist eine Betriebsstätte im Sinne der Abgabenvorschriften jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dient. Insbesondere als Betriebsstätten gelten gem. Abs. 2 leg. cit. die Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet, Zweigniederlassungen, ... , Geschäftsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer ... zur Ausübung des "Betriebes" dienen. Die Tatsache, dass Herr TM, der auch ein österreichisches Einzelunternehmen leitet, im Rahmen seines anspruchsvollen Terminkalenders auch des öfteren das Büro desselben Einzelunternehmens für die Zwecke der X International s.r.o. nützt, verwandelt dieses Büro aber nicht automatisch in eine Betriebsstätte der s.r.o. Wenn ein EDV-Dienstleister im Rahmen eines Werkvertrages die Betreuung des EDV-Systems eines Kunden von zu Hause aus übernimmt, wird seine Wohnung deshalb nicht zur Betriebsstätte des Werkbestellers. Die Kanzlei eines (Ein-Mann-)Steuerberaters wird auch dann nicht zur Betriebsstätte seines Kunden, wenn der Steuerberater zufällig auch Gesellschafter-Geschäftsführer dieses Kunden sein sollte. Würde es sich um ein tschechisches Einzelunternehmen M handeln, läge der Fall freilich anders (siehe etwa VwGH 24.10.1990, 86/13/0032 zum Beispiel der Wohnung eines selbständigen Handelsberaters = Betriebsstätte). Da im Steuerrecht aber hinsichtlich von Kapitalgesellschaften das Trennungsprinzip gilt, ist Herr TM getrennt von unserer Klientin zu betrachten. Zur Ausnahme der Arbeitskräfte kann auf die Ausführungen zur Lohnsteuer weiter unten verwiesen werden.

Gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG wird bei sonstigen Leistungen die Steuer vom Leistungsempfänger geschuldet, wenn der leistende Unternehmer im Inland

weder Sitz noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat und der Leistungsempfänger Unternehmer ist. Der Begriff der Betriebsstätte im Sinne des UStG ergibt sich aus der Judikatur des EuGH zur festen Niederlassung. Voraussetzung einer festen Niederlassung ist ein ständiges Zusammenwirken von Personal- und Sachmitteln, die für die Erbringung der betreffenden Leistungen erforderlich sind, sowie ein hinreichender Grad an Beständigkeit und eine Struktur, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der Leistung ermöglicht (EuGH 28.06.2007, Rs C-73/06, "Planzer" ebenso VwGH 29.04.2003, 2001/14/0226). Im an der Adresse Adr3 xa, 4x20 Adr7, gelegenen Büro befindet sich jedoch kein Personal der X International s.r.o. Herr M als Werkunternehmer kann seine Leistung für unsere Klientin an jedem ihm genehmen Ort erbringen. Sämtliche Umsätze der X International s.r.o. wurden aber derart erbracht, dass für die Kontaktknüpfung zwischen tschechischem bzw. slowakischem Subunternehmer und österreichischem Unternehmen bezahlt wurde. Da diese Dienste eine sonstige Leistung darstellen, die X International s.r.o. über keinen Sitz in Österreich verfügt, und auch keine Betriebsstätte in Österreich besteht, kommt sie als Abgabepflichtiger nicht in Betracht. Sämtliche Rechnungen wurden daher ohne Umsatzsteuer ausgestellt, die österreichischen Leistungsempfänger sind daher für die Steuerabfuhr verantwortlich gewesen.

Bezüglich Lohnsteuer, DB und DZ ist darauf zu verweisen, dass hinsichtlich aller Herrn TM betreffenden Verwaltungsstrafverfahren Rechtsmittel ergriffen bzw. die Einstellung des Verfahrens angeregt wurde. Dies deshalb, da es sich in allen Fällen um tschechische bzw. slowakische Subunternehmer handelt, die aufgrund ihrer Gewerbeberechtigungen ordnungsgemäß (nach Rücksprache mit dem Bundesministerium für Wirtschaft) unter Anzeige ihrer Tätigkeit gem. § 373a GewO in Österreich tätig wurden. Es würde den Rahmen dieser Berufung sprengen, auf jeden einzelnen Fall einzugehen, deshalb sollen unsere Hauptargumente in verkürzter Form wiedergegeben werden:

Die Rechtsprechung des VwGH, auf die sich die Behörden immer wieder stützen, wonach einfache Hilfstätigkeiten wie das Verlegen von Fliesen per se nicht als selbständige Tätigkeit erbracht werden können, steht in unauflösbarem und inakzeptablem Widerspruch zur GewO, die für diese Tätigkeiten einen Gewerbeschein vorsieht. Einen Gewerbeschein kann eine einzelne natürliche Person aber logischerweise nur dann erwerben, wenn sie die dadurch legitimierte Tätigkeit auch selbständig ausüben darf. Diesen massiven Wertungswiderspruch könnte man nur mit einer einschränkenden Interpretation des AuslBG ausräumen, indem man annimmt, dass der Beschäftigungsbegriff des AuslBG von jenem des ASVG abweicht. Eine solche Interpretation wiederum wäre aber unionsrechtswidrig, und deshalb von den österreichischen Behörden nicht anzuwenden: Zum einen müssen Subunternehmer aus anderen Mitgliedstaaten aufgrund des Diskriminierungsverbotes (Art. 18 AEUV) genau so behandelt werden wie österreichische Subunternehmer (denen die selbständige Ausübung gestattet wird, siehe GewO). Zum anderen ist die Dienstleistungsrichtlinie (Richtlinie 2006/123/EG vom 12.12.2006 über Dienstleistungen im Binnenmarkt, ABI 2006 L 376/36) zu berücksichtigen, insbesondere

deren Art. 16 Abs. 2 lit. e sowie Art. 19 lit. a, die vom österreichischen Gesetzgeber noch nicht umgesetzt wurde, dennoch aber aufgrund hinreichender Konkretisierung unmittelbare Rechte für den Einzelnen entfaltet, und die österreichischen Behörden zur richtlinienkonformen Interpretation der österreichischen Gesetze verpflichtet. Fazit: Solange die GewO Ein-Mann-Unternehmen die Möglichkeit der Erlangung eines diesbezüglichen Gewerbescheins einräumt, muss die Ausübung solcher Tätigkeiten durch Ein-Mann-Subunternehmer rechtmäßig erfolgen können. Unseres Wissens nach haben weder VwGH noch EuGH bisher über diese Rechtsfragen abgesprochen. Da also von der X International s.r.o. keine Arbeitskräfte gestellt wurden, erübrigts sich auch der letzte Anknüpfungspunkt für die Annahme von innerösterreichischen Einkünften aus Gewerbebetrieb, weshalb die X International s.r.o. zu keinem Zeitpunkt in Österreich KöSt-, LSt-, DB-, DZ-, oder USt-pflichtig wurde.

Bezüglich der behaupteten NoVA-Pflicht ist festzustellen, dass Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebraucht oder in diesem verwendet werden, nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dauerndem Standort im Inland anzusehen sind (NoVAR 2008, Rz 33). Auch im Falle einer Fahrzeugüberlassung seitens eines ausländischen Unternehmens an einen Geschäftsführer ist dieser Gegenbeweis zu erbringen (a.a.O., Rz 34), bei geschäftsführenden Gesellschaftern kann davon ausgegangen werden, dass Steuerpflicht besteht (ebendort). Voraussetzung ist aber stets, dass die Person, von der das Fahrzeug verwendet wird (in unserem Fall unsere Klientin, die X International s.r.o.), über einen Sitz im Inland verfügt. Dies ist aus den bereits dargelegten Gründen aber nicht der Fall, weshalb eine NoVA-Pflicht niemals entstanden ist.

Bezüglich der von der Behörde vorgebrachten Recherchen des KSV1870 ist festzustellen, dass es sich dabei um ein bedauerliches Missverständnis handeln muss, welchem jederzeit durch Amtshilfeersuchen an die tschechischen Behörden abgeholfen werden könnte. So sieht etwa Art. 25 des DBA Österreich-Tschechien umfangreiche Informationsaustauschsmöglichkeiten zwischen unseren beiden Ländern vor. Nach Ansicht des VwGH kann eine österreichische Behörde im Verhältnis zur Bundesrepublik Deutschland im Hinblick auf den Rechtshilfeweg von den gebotenen Ermittlungen nur sehr eingeschränkt entbunden werden (22.03.1995, 93/13/0076). Nichts anderes kann aber im Verhältnis zu Tschechien gelten: Tschechien ist ebenso wie Deutschland Mitglied der Europäischen Union, kein klassisches Steuerparadies wie etwa die Kanalinseln (siehe VwGH vom 17.11.2005, 2001/13/0247), es bestehen die bereits genannten Möglichkeiten, die nachbarlichen Behörden um Mithilfe zu ersuchen. Es muss dezidiert festgestellt werden, dass Herr TM jeglichen Auskunftsersuchen der Finanzverwaltung frist- und ordnungsgemäß nachgekommen ist. Im Rahmen dessen hat er auch bereits einen tschechischen Jahresabschluss der X International s.r.o. vorgelegt, aus dem ersehen werden kann, dass die Gesellschaft sehr wohl existiert und in Tschechien Abgaben bezahlt. Mit höchster Verwunderung musste zur Kenntnis genommen werden, dass der

zuständige Sachbearbeiter beim Finanzamt offensichtlich nicht über die vorgenommene Hausdurchsuchung informiert worden war. Mit selbigem war ein Besprechungstermin an eben diesem Tag vereinbart gewesen, um noch offene Zweifel ausräumen zu können. Falls Hr.P auch von den zwischenzeitlich gesetzten Schritten nicht in Kenntnis gesetzt wurde, wird hiermit angeregt, den Jahresabschluss der X International s.r.o. beizuschaffen, um den für unsere Klientin äußerst belastenden Vorwurf der Nicht- bzw. Schein-Existenz ausräumen zu können.

Hinsichtlich der zitierten Zeugenaussagen von Fr. B und Fr. Kx ist darauf hinzuweisen, dass dem Abgabenschuldner Gelegenheit geboten werden muss, zu den Tatsachenfeststellungen und zu den daraus gezogenen Tatsachenschlüssen der Behörde, die für den Sicherstellungsbescheid und für dessen Begründung von Bedeutung sind, Stellung zu nehmen. Dem Gebot des Parteiengehöres kommt hier besondere Bedeutung zu (VwGH 11.5.1983, 82/13/262). Es wäre daher angemessen gewesen, unsere Klientin bzw. Herrn TM über den Inhalt dieser Zeugenaussagen zu informieren, ehe Hausdurchsuchungen und Sicherstellungen durchgeführt werden. Die Aussage der Zeugin B, wonach es sich beim Firmensitz unserer Klientin nur um die Adresse des tschechischen Steuerberaters J N handle, wurde hinreichend durch Vorlage des abgeschlossenen Mietvertrages widerlegt - ja, es stimmt, dass der tschechische Steuerberater an dieser Adresse ebenfalls Räumlichkeiten unterhält, aber nein, es stimmt nicht, dass Herr TM dort über keinen Schreibtisch bzw. kein Büro verfügt. Die Mietzahlungen können aus der Buchhaltung der X International s.r.o. einwandfrei ersehen werden, die tschechischen Behörden mögen Nachschau halten, sie werden alles wie von uns beschrieben vorfinden.

Die Aussage der Zeugin Kx zeigt zum einen sehr schön, welch ungeheurer administrativer Aufwand betrieben wurde, um die Kontaktherstellung zwischen den tschechischen bzw. slowakischen Subunternehmern einerseits und den österreichischen Unternehmen andererseits im Sinne der österreichischen Rechtsvorschriften durchführen zu können. Ob nun eine österreichische oder eine tschechische E-Mailadresse angegeben wurde, kann im Hinblick auf die Dienstleistungsfreiheit ebensowenig zur Lösung der vorliegenden Rechtsfragen beitragen, wie die Bezeichnung des Vertrages ("falsa demonstratio non nocet"). Ob Fr. B etwas über den Sitz unserer Klientin und den dortigen Geschäftsbetrieb zu sagen vermag, geht aus dem wiedergegebenen Ausschnitt nicht hervor.

Ebensowenig geht hinsichtlich des weißen BMW aus den wiedergegebenen Ausschnitten der Zeugenaussage B hervor, dass sie die am Sitz unserer Klientin aufbewahrten Tankrechnungen hätte besorgen sollen. Stattdessen könnte man durch dieses kontextlos wiedergegebene Zitat vermuten, Fr. B hätte gefälschte Tankrechnungen besorgen sollen, eine Interpretation, die wir schärfstens zurückweisen. Selbige Tankrechnungen wären zur bereits erwähnten Besprechung bei Hr.P auch mitgenommen worden, welche aber aufgrund der durchgeföhrten Hausdurchsuchung entfallen musste.

Hinsichtlich der Subunternehmereigenschaft der Slowaken und Tschechen, für die die X Inkassoleistungen erbringt, verblüfft es, dass die Behörde in ihrer Begründung zuerst seitenweise Argumente für die Werkunternehmereigenschaft wiedergibt ("Er wollte von

mir alle Dokumente für Österreich haben. Das sind ... tschechischen Gewerbeschein in deutscher Übersetzung. Ich übe das Gewerbe eines TMs aus. Ein Verfahren bezüglich der Anerkennung meines Gewerbescheins auch als Fliesenleger in Österreich ist im Laufen Meine Firma ist ein Ein-Mann-Betrieb ohne Betriebsstätte Ich mache nur kleine Aufträge ... Hr. TM war ein- bis zweimal pro Monat auf der Baustelle - um Fachliches geht es überhaupt nicht ... Ich verwende mein eigenes Werkzeug ... ich verwende mein eigenes Lieferauto"), um danach mit den Worten zu schließen: "Daraus ist unmittelbar ersichtlich, dass M die Arbeiter einteilt und ihnen Weisungen erteilt.". Die Formulierung "bereitgestellte Mitarbeiter" lässt für sich alleine noch keinen Schluss darüber zu, ob es sich dabei um Werkunternehmer, freie Dienstnehmer oder Dienstnehmer handelt. Wie oben zitiert, wurden eigene Betriebsmittel verwendet, alle formalen Schritte für das Tätigwerden auf Basis ausländischer Gewerbescheine erfüllt, und fachlich keinerlei Einfluss auf die Tätigkeit der Subunternehmer ausgeübt (wie auch?).

Der früher wiedergegebene Text auf den Rechnungen unserer Klientin erklärt sich ebenfalls aus dem dichtgedrängten Tagesablauf des Herrn TM - es sollte verständlich erscheinen, dass "Niederlassung Austria" professioneller klingt als "ebenfalls erreichbar unter der Adresse:". Im juristischen Sinne macht das die Adresse Adr3 xa, 4x20 Adr7, aber noch nicht zu einer Betriebsstätte unserer Klientin (siehe oben).

Zur Feststellung, wonach "die Errichtung von Abgaben und Beiträgen jeglicher Art von vornherein tunlichst vermieden werden sollte", ist einerseits zu sagen, dass es der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, möglichst wenige Abgaben und Beiträge zahlen zu müssen - solange dies im Rahmen der Gesetze geschieht, kann dies niemandem zum Vorwurf gereichen. Zweitens ist es erklärtes Ziel der Niederlassungsfreiheit, dass diese eine freie Wahl des Unternehmensstandortes allein aufgrund ökonomischer Daten ermöglichen soll (Haratsch/König/Pechstein, Europarecht, Rz 900).

Aus diesen Gründen fehlte es daher an der erforderlichen Passivlegitimation unserer Klientin, die als nicht Abgabenpflichtige nicht Adressatin eines Sicherstellungsbescheides sein kann. Der Bescheid möge aus diesem Grunde ersatzlos aufgehoben werden.

Wird während des administrativen Rechtsmittelverfahrens, das im Wege der Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag eingeleitet worden ist, Vollstreckung geführt, so kann der sicherungsweise herangezogene Vollstreckungsschuldner die Aufschiebung der Vollstreckung verlangen, wenn er mit seinem Rechtsmittel gegen den Sicherstellungsauftrag begründet dessen Aufhebung beantragt hat (Stoll, BAO, § 232, 2403). Besonders die bereits in die Wege geleitete Verpfändung der Forderungen unserer Klienten hat zu einer in ihrer Tragweite noch nicht abschätzbaren Rufschädigung unserer Klientin bzw. des Geschäftsführers M geführt, und möge daher bis auf weiteres unterlassen werden.

D) Berufungen gegen die Pfändungsbescheide

Mit inhaltlich gleichlautenden Schriftsätzen vom 20.5.2011 und 24.5.2011 wurde gegen die oben unter Punkt B angeführten Forderungspfändungen Berufung erhoben

und in der Begründung zunächst wörtlich die Begründung der Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag bzw. des Antrages auf Aufschiebung der Vollstreckung wiederholt. Ergänzend wurde ausgeführt, die Pfändungen hätten zur Folge, dass die Beschwerdeführerin aller Geldmittel beraubt würde. Eine solche massive Form der Vorverurteilung, die den Ruin der Beschwerdeführerin zur Folge hätte, stehe in unauflösbarem und eindeutigem Widerspruch zu den Prinzipien unserer Rechtsordnung. Der Gedanke, dass ein bloßer Verdacht, dessen bescheidmäßige Manifestationen noch nicht in Rechtskraft erwachsen sind, zum wirtschaftlichen Untergang des Abgabepflichtigen führen könnte, sei schlicht als unerträglich zu bezeichnen. Es möge daher der Vollzug des Sicherstellungsauftrages, insbesondere die Pfändung der Geldforderungen der Beschwerdeführerin bis zur rechtskräftigen Entscheidung über die Vorwürfe aufgeschoben werden.

E) Abweisung des Antrages auf Aufschiebung der Vollstreckbarkeit

Mit Bescheid vom 14.7.2011 wies das Finanzamt den im Zuge der Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag gestellten Antrag auf Aufschiebung der Vollstreckung gemäß § 18 Zif. 1 AbgEO ab. In der Begründung wurde ausgeführt:

"Gem. § 78 Abs.1 AbgEO kann aufgrund eines Sicherstellungsauftrages (§ 232 BAO) zur Sicherung von Abgaben und Abgabenstrafen schon vor Eintritt der Rechtskraft oder vor Ablauf der für die Leistung bestimmten Frist die Vornahme von Vollstreckungshandlungen angeordnet werden. Dabei sind gem. Abs. 3 die Bestimmungen des I. Teiles des Gesetzes sinngemäß anzuwenden.

Sicherstellungsaufträge sind Exekutionstitel für das finanzbehördliche und gerichtliche Sicherungsverfahren (Ritz, BAO³, Tz 1 zu § 232).

Das Ziel des Sicherungsverfahrens besteht darin, dem Abgabengläubiger bereits zu einem Zeitpunkt, in dem sein Anspruch zwar dem Grunde nach feststeht, er aber noch nicht realisierbar ist, wegen Drohung der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung ein Pfandrecht zu verschaffen. Der Sicherstellungsauftrag ist mit Berufung anfechtbar, der allerdings gem. § 254 BAO keine aufschiebende Wirkung zukommt (Ritz, BAO³, Tz 11 zu § 232).

Gem. § 18 AbgEO kann die Aufschiebung der Vollstreckung auf Antrag aus den in dieser Gesetzesstelle taxativ aufgezählten Gründen bewilligt werden. Hierbei bleiben alle Vollstreckungsakte, sofern das Finanzamt nicht etwas anderes anordnet, einstweilen bestehen, welche zur Zeit des Ansuchens um Aufschiebung bereits in Vollzug gesetzt waren (§ 19 Abs.1 AbgEO).

Die Aufschiebung der Vollstreckung liegt im Ermessen der Vollstreckungsbehörde. Der Ermessensspielraum wird durch § 19 Abs. 2 AbgEO eingeschränkt. Demnach hat die Bewilligung der Aufschiebung zu unterbleiben, wenn die Vollstreckung begonnen oder fortgeführt werden kann, ohne dass dies für denjenigen, der die Aufschiebung verlangt,

mit der Gefahr eines unersetzblichen oder schwer zu ersetzenden Vermögensnachteiles verbunden wäre.

Wie bereits erwähnt, dient der Sicherstellungsauftrag dazu, mittels raschen Zugriffs auf das Vermögen des Abgabenschuldners einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit der voraussichtlichen, noch bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben entgegenzuwirken. Wie im konkreten Fall kann dies u.a. durch Pfändung grundbücherlich nicht sichergestellter Geldforderungen erfolgen (§ 78 Abs.2 AbgEO). Eine Aufschiebung der Vollstreckung im Fall der Einbringung einer Berufung gegen einen erlassenen Sicherstellungsauftrag würde die Erlassung des Sicherstellungsauftrages ad absurdum führen, da damit der einzige Zweck des Sicherstellungsauftrages (rascher Vermögenszugriff zur Sicherung des Abgabenanspruchs) vereitelt würde. Auch im Hinblick darauf, dass einer Berufung gegen einen Sicherstellungsauftrag keine aufschiebende Wirkung zukommt, erscheint die möglichst zeitnahe Vornahme von Sicherungsmaßnahmen in derartigen Fällen geboten.

Durch Hinterlegung des im Sicherstellungsauftrag genannten Betrages könnten seitens des Abgabenschuldners Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages verhindert bzw. die Aufhebung bereits vollzogener Maßnahmen bewirkt werden. Auch im Fall der Bewilligung der Aufschiebung der Vollstreckung könnte die Abgabenbehörde diese Bewilligung von zumutbaren Bedingungen wie Stellung eines Bürgen, Leistung einer Sicherheit u.ä. abhängig machen (Liebeg, AbgEO - Kommentar, Tz. 3 zu § 19). Liegen wie im vorliegenden Fall gewichtige Anhaltspunkte für eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit vor (sonst hätte es keinen Anlass für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages gegeben), wäre eine Aufschiebung der Vollstreckung mit Sicherheit nur unter der Bedingung der Beibringung entsprechender Sicherheiten bewilligt worden. Damit wäre der Abgabenschuldner auch bei Bewilligung der Aufschiebung der Vollstreckung (nämlich unter der Bedingung der Beibringung von Sicherheiten) praktisch in der gleichen Situation wie ohne Bewilligung der Aufschiebung der Vollstreckung (auch in diesem Fall könnte die Hinterlegung des im Sicherstellungsauftrag genannten Betrages die Vollziehung des Sicherstellungsauftrages verhindern).

Dass die Vollziehung von Vollstreckungsmaßnahmen trotz einer noch bekämpften Abgabenfestsetzung durchaus unbedenklich ist, zeigt auch die Rechtsprechung des OGH, wonach die Erhebung einer Beschwerde an den VwGH oder den VfGH keinen Grund darstellt, eine Exekution aufzuschieben (Liebeg, AbgEO - Kommentar, Tz. 3 zu § 18). Anders stellt sich die Situation natürlich dar, wenn der Gerichtshof der Beschwerde aufschiebende Wirkung zuerkennt.

Betrachtet man die hinsichtlich einer Aufschiebung der Vollstreckung in weiten Bereichen vergleichbaren Bestimmungen der Exekutionsordnung (EO), ergibt sich ein weiteres Argument, das gegen die Bewilligung des auf Aufschiebung der Vollstreckung gerichteten Antrags spricht. Nach § 44 Abs.1 EO (entspricht § 19 Abs. 2 AbgEO) hat die Bewilligung der Aufschiebung der Vollstreckung zu unterbleiben, wenn die Vollstreckung begonnen oder fortgeführt werden kann, ohne dass dies für denjenigen, der die

Aufschiebung verlangt, mit der Gefahr eines unersetzblichen oder schwer zu ersetzenen Vermögensnachteiles verbunden wäre. Daraus ergibt sich, dass die Aufschiebung überdies ein geeignetes Mittel sein muss, dieser Gefahr zu begegnen. Trotz zweifellos gegebener Gefahr ist daher die Aufschiebung der Vollstreckung nicht zu bewilligen, wenn z.B. eine Gehaltsexekution dazu führt, dass der Verpflichtete aufgrund der Verminderung seines laufenden Einkommens auf das Existenzminimum nun nicht mehr in der Lage sein wird, seine offenen Verbindlichkeiten zu bedienen und damit Gefahr läuft, dass gegen ihn ein Konkursantrag eingebracht wird. Denn das dem Drittschuldner gem. § 294 Abs.1 EO (§ 65 Abs.1 AbgEO) auferlegte Zahlungsverbot bliebe von der Aufschiebung nach § 43 Abs.1 EO (§ 19 Abs.1 AbgEO) unberührt, weshalb dem Verpflichteten auch während der Dauer der Aufschiebung kein höheres laufendes Einkommen zuflösse und damit die Aufschiebung kein geeignetes Mittel wäre, diese Gefahr zu beseitigen (Jakusch in Angst, Kommentar zur Exekutionsordnung, Tz 1 zu § 44)."

F) Berufung gegen den Abweisungsbescheid vom 14.7.2011

Gegen diesen Abweisungsbescheid vom 14.7.2011 wurde mit Eingabe vom 16.8.2011 Berufung erhoben und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt. In der Berufsbegründung wurde ausgeführt:

"Gem. § 65 Abs. 3 AbgEO ist mit Zustellung des Zahlungsverbotes an den Drittschuldner die Pfändung als bewirkt anzusehen. Die Aufschiebung der Vollstreckung kann gem. § 18 Z 1 AbgEO auf Antrag bewilligt werden, wenn die Aufhebung des über den Abgabenanspruch ausgestellten Exekutionstitels beantragt wird. Allerdings bleiben bei Aufschiebung der Vollstreckung ... alle Vollstreckungsakte einstweilen bestehen, welche zur Zeit des Ansuchens um Aufschiebung bereits in Vollzug gesetzt waren (§ 19 Abs. 1 leg. cit.).

Fraglich ist nun zu allererst, ob "Bewirktein" im Sinne des § 65 Abs. 3 AbgEO gleichbedeutend ist mit "in Vollzug gesetzt sein" im Sinne des § 19 Abs. 1 leg. cit. Wäre dies der Fall, könnte im Falle einer gleichzeitigen Zustellung von Sicherstellungs- und Pfändungsbescheid kein wirksames Rechtsmittel gegen eine die Existenz des Steuerpflichtigen bedrohende Pfändung ergriffen werden. Der Steuerpflichtige hätte lediglich die Möglichkeit, in einem vermutlich jahrelangen Verfahren die Feststellung der Rechtswidrigkeit zu erreichen, um so via Amtshaftung seinen Schaden ersetzt zu erhalten. Es ist ausgeschlossen, dass dies dem Sinn des Gesetzes entspricht. Hinsichtlich des gleichlautenden § 43 EO entspricht es herrschender Lehre und Rechtsprechung, dass (erst) "nach bewilligter Überweisung zur Einziehung ... der Drittschuldner dem betreibenden Gläubiger den gepfändeten Betrag nicht mehr überweisen [darf], sondern ... ihn zurückzubehalten [hat]..." (LGZ Wien EFSIg 57.903; EFSIg 69.961, Heller/Berger/Stix, E04 559). Nichts anderes entspricht dem Sinn des Gesetzes: Wie von der belangten Behörde richtig festgestellt, bliebe es für den Steuerpflichtigen egal, ob der Schuldner bloß nicht an ihn leisten dürfte, oder an das Finanzamt leisten müsste. Allerdings wäre der Anwendbarkeit des Rechtsmittels des § 18 Z 1 AbgEO hinsichtlich einer Forderungspfändung der Boden entzogen, wenn die Wirkung des erstinstanzliche

Bescheides, der das Zahlungsverbot ausspricht, nicht effektiv aufgeschoben werden könnte. Dies würde einen absoluten Systembruch darstellen: Bezuglich jedes Steuerbescheides kann aufschiebende Wirkung begehrt werden - ein solcher Bescheid ergeht aber erst nach umfangreichen Ermittlungen als Endpunkt des erstinstanzlichen Verfahrens. Wie in den Berufungen gegen die gegenständlichen Pfändungsbescheide ausführlich erörtert wurde, war die Erlassung eines Sicherstellungsbescheides im vorliegenden Fall grob überschießend.

Eine Aufschiebung der Vollstreckung im Fall der Einbringung einer Berufung gegen einen erlassenen Sicherstellungsauftrag würde die Erlassung des Sicherstellungsauftrages dann ad absurdum führen, wenn die Berufung unbegründet oder unsubstantiiert erfolgte (wie auch einem Antrag gem. § 212a BAO nur dann entsprochen werden muss, wenn die Berufung nicht aussichtslos erscheint). Mit den Argumenten der Berufung setzt sich die belangte Behörde im vorliegenden Fall aber erst gar nicht auseinander, sondern sie verweist darauf, dass es ohne gewichtige Anhaltspunkte für eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit keinen Anlass für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages gegeben hätte. Dieser Zirkelschluss, der dem Rechtsschutzgedanken gröbstens zuwiderläuft, verstößt sowohl gegen die Offizialmaxime des § 115 BAO, als auch gegen fundamentale Rechtsgrundsätze ("in dubio pro reo"!). Der Sinn eines Rechtsmittels besteht ja gerade darin, den Sachverhalt von einer weiteren Instanz untersuchen bzw. die rechtliche Beurteilung erneut überprüfen lassen zu können.

Dem Argument, wonach es sich bei § 18 Z 1 AbgEO um eine Ermessensentscheidung handle, muss ebenso widersprochen werden: Zwar würde der Wortlaut ("kann") diese Beurteilung nahe legen, allerdings ist nach dem heutigen Verständnis des Legalitätsprinzips einer Auslegung der Vorzug zu geben, die dieses "kann" als "muss" liest: Sind die im Gesetz genannten Voraussetzungen der Aufschiebung erfüllt, ist die Aufschiebung zu gewähren, ohne dass der Behörde für ein darüber hinausgehendes Ermessen Raum bliebe (Angst/Jakusch/Mohr E014 § 42 Anm 2a; Holzhammer, 118 zum gleichlautenden § 42 EO). Da mit den vorgenommenen Berufungen die Aufhebung des über den Abgabenanspruch ausgestellten Exekutionstitels beantragt wurde, sind die Voraussetzungen des § 18 Z 1 AbgEO erfüllt. Da die Pfändungen jedenfalls noch nicht in Vollzug gesetzt waren, als diese Berufungen erhoben wurden (bezüglich der S-gmbH war noch nicht einmal die Zustellung des Zahlungsverbotes erfolgt), möge dem Antrag auf Aufschiebung Folge gegeben werden."

G) Mängelbehebungsverfahren

Da die gegenständlichen Beschwerden von der steuerlichen Vertreterin eingebracht worden waren, ohne dass sich diese durch eine schriftliche Vollmacht ausgewiesen oder auf eine erteilte Vollmacht berufen hätte, und ein Mitarbeiter der steuerlichen Vertreterin im Zuge der durchgeföhrten Betriebsprüfung am 19.3.2013 und 11.6.2013 angegeben hatte, dass diese keine Vollmacht für die Vertretung der Beschwerdeführerin habe, wurde der steuerlichen Vertreterin mit Beschluss vom 11.3.2014 aufgetragen, den vorliegenden Vollmachtsmangel zu beheben.

Dieser Mangel wurde mit Eingabe der steuerlichen Vertreterin vom 28.3.2014 behoben. Darin berief sich diese gemäß § 88 Abs. 9 WTBG ausdrücklich auf die ihr erteilte Bevollmächtigung in den gegenständlichen Verfahren.

Eine allgemeine Vollmacht umfasst auch die Zustellungsbevollmächtigung. Dies gilt auch dann, wenn sich ein Vertreter (z.B. gemäß § 88 Abs. 9 WTBG) auf die ihm erteilte Vollmacht beruft (Ritz, BAO, 5. Auflage, § 9 ZustellG, Tz 20 und 21 mit Judikaturnachweisen).

H) Mündliche Verhandlung

In der am 27.5.2014 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin ergänzend lediglich ausgeführt, dass bereits im Auftrag zur Hausdurchsuchung Textpassagen enthalten gewesen wären, die dann auch im Sicherstellungsauftrag enthalten gewesen wären. Daraus sei eine eindeutige Vorverurteilung durch das Finanzamt abzuleiten, die eine Mängelhaftigkeit des Verfahrens begründe. Es hätte für die Beschwerdeführerin, vertreten durch den damaligen Geschäftsführer M keine Möglichkeit gegeben, entsprechend zu reagieren. Die Hausdurchsuchung habe am 5.5.2011 um 09:00 Uhr begonnen, am selben Tag wäre um 10:00 Uhr der damalige Geschäftsführer M am FA vorgeladen gewesen, um Vorhalte des Finanzamtes zu beantworten. Dieser Termin wäre auch wahrgenommen worden, die Unterlagen dafür wären schon gesammelt gewesen, dann habe es aber auf einmal geheißen "nicht um 10:00 Uhr beim Finanzamt, sondern schon um 09:00 Uhr wegen der Hausdurchsuchung". Aus dieser Vorverurteilung werde abgeleitet, dass die Gründe des § 232 BAO für den späteren Sicherstellungsauftrag nicht gegeben gewesen seien.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängig gewesenen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

A) Sicherstellungsauftrag

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.

Der Sicherstellungsauftrag hat gemäß § 232 Abs. 2 BAO zu enthalten: die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld (lit. a); die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt (lit. b); den Vermerk, dass die Anordnung

der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann (lit. c); die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken kann, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden (lit. d).

Ein Sicherstellungsauftrag ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (z.B. VwGH 31.1.2002, 96/15/0271).

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ist dabei nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes allein zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages die diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben waren, somit nicht, ob sie im Zeitpunkt der Beschwerdeerledigung noch vorliegen. Auf im Beschwerdeverfahren der Behörde zur Kenntnis gelangte neue Tatsachen und Beweise ist nur insoweit Bedacht zu nehmen, als sie im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Sicherstellungsauftrages objektiv gegeben waren. Nach Erlassung des Sicherstellungsauftrages eingetretene Umstände sind im Rahmen der Rechtsmittelentscheidung nicht zu berücksichtigen (Ritz, BAO, 5. Auflage, § 232 Tz 11 mit zahlreichen Judikurnachweisen). Neue Beweisaufnahmen kommen im Beschwerdeverfahren gegen einen Sicherstellungsauftrag daher nicht in Betracht (UFS 19.11.2010, RV/1258-L/09).

Zu den in der Beschwerde im Zusammenhang mit der Erlassung des Sicherstellungsauftrages eingewendeten Verfahrensmängeln wird bemerkt, dass im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ausreichend Gelegenheit war, zu den vom Finanzamt getroffenen Sachverhaltsfeststellungen, die unter anderem auf den im Sicherstellungsauftrag zitierten Zeugeneinvernahmen beruhten, Stellung zu nehmen. Ein allfälliger, dem erstinstanzlichen Verfahren anhaftender Verfahrensmangel ist damit jedenfalls saniert. Im Beschwerdeverfahren wurden keine von den erstinstanzlich getroffenen Sachverhaltsfeststellungen abweichenden Feststellungen getroffen.

Auch der in der mündlichen Verhandlung erhobene Vorwurf der Voreingenommenheit des Finanzamtes im Zuge der Erlassung des Sicherstellungsauftrages begründet keinen für die Beschwerdeentscheidung relevanten Verfahrensmangel. Ebenso wie etwa die Erlassung eines Bescheides durch einen befangenen Organwalter der erstinstanzlichen Behörde nur dann zur Rechtswidrigkeit des Verwaltungsaktes

führt, wenn sich gegen diesen sachliche Bedenken ergeben (Ritz, BAO, 5. Auflage, § 76 Tz 17 mit Judikaturnachweisen; eingehend Stoll, BAO, 759), kann auch einer (behaupteten) Voreingenommenheit der entscheidenden Organe des Finanzamtes im Beschwerdeverfahren nur dann Bedeutung zukommen, wenn diese zu einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit des angefochtenen Verwaltungsakt geführt hat. Eine solche inhaltliche Rechtswidrigkeit des Sicherstellungsauftrages wurde im gegenständlichen Beschwerdeverfahren jedoch nicht aufgezeigt. Abgesehen davon gelten derartige Verfahrensmängel – sollten sie in erster Instanz tatsächlich bestanden haben – durch die Abführung eines auf Sacherledigung abzielenden Rechtsmittelverfahrens als behoben (vgl. neuerlich Stoll, a.a.O., mit Judikaturnachweisen).

1) Abgabenanspruch

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages setzt zunächst die Verwirklichung jenes Tatbestandes voraus, an den die Abgabepflicht geknüpft ist. Die Verwirklichung dieses Tatbestandes muss im Hinblick auf die auch für Sicherstellungsaufträge geltende Begründungspflicht im Sinne des § 93 Abs. 3 lit. a BAO in der Begründung des Sicherstellungsauftrages entsprechend dargetan werden. Dabei ist nur zu prüfen, ob gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabenanspruches und dessen Höhe gegeben sind. Ob der Abgabenanspruch tatsächlich entstanden ist, ist in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden (VwGH 10.7.1996, 92/15/0115; VwGH 30.10.2001, 96/14/0170; Ritz, BAO, 5. Auflage, § 232 Tz 8 mit Hinweis auf VwGH 4.6.2008, 2005/13/0041; VwGH 4.2.2009, 2006/15/0204; VwGH 4.6.2009, 2007/13/0056). Diese Frage bleibt dem Abgabefestsetzungsverfahren vorbehalten. Die Begründung eines Sicherstellungsauftrages muss somit 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.

a) Unbeschränkte Steuerpflicht der Beschwerdeführerin betreffend Körperschaftsteuer

Gemäß § 1 Abs. 2 KStG sind Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz (§ 27 BAO) haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die inhaltliche Bestimmung der Begriffe "Geschäftsleitung" und "Sitz" erfolgt dabei durch Verweis auf § 27 BAO. Zur Begründung der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht reicht es aus, wenn eines der beiden Anknüpfungsmerkmale im Inland gegeben ist; die Begriffe "Geschäftsleitung" und "Sitz" stehen somit alternativ und gleichwertig nebeneinander (Lang, KStG, § 1 Tz 47 mwN).

Als Ort der Geschäftsleitung ist nach § 27 Abs. 2 BAO der Ort anzunehmen, "an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet". Folglich kann eine Körperschaft immer nur einen Ort der Geschäftsleitung haben; dies ergibt sich bereits aus der gesetzlichen Definition als "Mittelpunkt" der geschäftlichen Oberleitung. Das ist der Ort, an dem der für die (laufende) Geschäftsführung entscheidende Wille gebildet wird, d.h.

die für die Führung des Unternehmens notwendigen und wichtigen Maßnahmen getroffen werden. Dabei handelt es sich jedoch nicht um die Entscheidungen in grundsätzlichen Angelegenheiten der Geschäfts- und Unternehmenspolitik, sondern vielmehr um die wichtigen Entscheidungen für den "normalen" laufenden Geschäftsbetrieb. Ausschlaggebend sollen hierfür die für das Tagesgeschäft bedeutsamen Entscheidungen sein (Lang, KStG, § 1 Tz 48 ff mwN).

Im gegenständlichen Sicherstellungsverfahren ist nur zu prüfen, ob das Finanzamt genügend gewichtige Anhaltspunkte dafür hatte, dass sich der Ort der Geschäftsleitung der Beschwerdeführerin in Österreich befand, und diese damit in Österreich unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig war.

Vom Finanzamt wurden dazu umfangreiche Feststellungen getroffen und im Sicherstellungsauftrag detailliert angeführt. Die Begründung dieses Bescheides geht über das übliche Ausmaß einer erstinstanzlichen Erledigung im Sicherstellungsverfahren weit hinaus. Das Finanzamt konnte im Rahmen der vorgenommenen Beweiswürdigung jedenfalls mit hinreichender Wahrscheinlichkeit davon ausgehen konnte, dass sich der Ort der Geschäftsleitung der Gesellschaft in Österreich befand.

Es wurde in den Beschwerdeausführungen keine Unschlüssigkeit der Zeugenaussagen aufgezeigt. Für die Frage, wo sich der Ort der Geschäftsleitung der Beschwerdeführerin im oben aufgezeigten Sinn befindet, ist es völlig unerheblich, ob diese an ihrem Sitz in Tschechien über ein angemietetes Büro verfügt und dafür Miete bezahlt oder nicht. Der Feststellung, dass die für das Personalleasinggeschäft benötigte Datenbank bei der Hausdurchsuchung in Adr7 beschlagnahmt worden ist, wurde nicht bestritten. Auch die Abrechnungen mit den Kunden und den Arbeitern wurden ebenso wie Bankkontounterlagen sowie sonstiger Schrift- und Emailverkehr in Adr7 gefunden. Unbestritten blieb auch die Feststellung, dass auf den Ausgangsrechnungen der Beschwerdeführerin "Niederlassung Austria, Adr3 x, A-4x20 Adr7" samt inländischer Telefon- und Faxnummer angeführt wurde. Zum dazu erstattete Beschwerdevorbringen, wonach sich "dieser Text auf den Rechnungen aus dem dichtgedrängten Tagesablauf" des damaligen Geschäftsführers M "erkläre" und "Niederlassung Austria professioneller Klinge als ebenfalls erreichbar unter ..." erübrigts sich jede Kommentierung bzw. nähere Auseinandersetzung.

Der Einwand, bei den Recherchen des KSV müsse es sich um "ein bedauerliches Missverständnis" handeln, entkräftet die Feststellungen desselben in keiner Weise. Unverständlich ist die in diesem Zusammenhang vorgebrachte Anregung eines Auskunftsersuchens an die tschechischen Abgabenbehörden bzw. die Beschaffung eines Jahresabschlusses der Beschwerdeführerin um den "äußerst belastenden Vorwurf der Nicht- bzw. Scheinexistenz" ausräumen zu können. Die rechtliche Existenz der Beschwerdeführerin wurde nie in Abrede gestellt, andernfalls wäre der gegenständliche Sicherstellungsauftrag ins Leere gegangen.

Da das Finanzamt somit gewichtige Anhaltspunkte für einen inländischen Ort der Geschäftsleitung festgestellt hatte, konnte es auch von einer unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht der Beschwerdeführerin ausgehen. Gegen die in einer Beilage zum Sicherstellungsauftrag umfangreich dargestellte Berechnung des voraussichtlichen Ausmaßes dieser Abgabe wurden in der Beschwerde keine Einwände vorgebracht.

b) Betriebsstätte im Sinne des UStG

Gemäß § 19 Abs. 1 UStG ist Steuerschuldner in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 der Unternehmer, in den Fällen des § 11 Abs. 14 der Aussteller der Rechnung. Bei sonstigen Leistungen (ausgenommen die entgeltliche Duldung der Benützung von Bundesstraßen und die in § 3a Abs. 11a genannten Leistungen) und bei Werklieferungen wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der leistende Unternehmer im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat und der Leistungsempfänger Unternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 ist oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, die Nichtunternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 3 ist.

Eine Definition der Betriebsstätte ist aus der MwSt-Syst-RL nicht zu entnehmen. In der MwSt-SystRL wird nicht der Ausdruck Betriebsstätte, sondern „feste Niederlassung“ verwendet (Art. 192 a MwSt-Syst-RL). Ob im Inland eine Betriebsstätte vorliegt, ist daher nach der Rechtsprechung des EuGH zur „festen Niederlassung“ zu beurteilen. Danach muss es sich um eine feste Einrichtung für eine gewisse Dauer handeln, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung einer Leistung ermöglicht (z.B. Berger, UStG-ON, §19 Rz 10 mit Hinweis auf EuGH 17.7.1997, C-190/95, ARO Lease BV).

Dass die Beschwerdeführerin über eine feste Niederlassung in diesem Sinn und damit eine Betriebsstätte gemäß § 19 Abs. 1 UStG im Inland verfügt hat, wurde vom Finanzamt ausreichend festgestellt. Auf die obigen Ausführungen unter Punkt 1a wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

c) Lohnabgaben

Es wurden ausreichende Feststellungen getroffen, die für eine Arbeitgebereigenschaft der Beschwerdeführerin im Sinne des § 47 EStG sprachen. Es trifft nicht zu, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes einfache Hilfstätigkeiten wie das Verlegen von Fliesen per se nicht als selbständige Tätigkeit erbracht werden könnten. Beispielhaft sei auf die Entscheidung VwGH 16.9.2009, 2009/09/0150, verwiesen.

Darin betont der Verwaltungsgerichtshof, dass der bloß formale Umstand des Besitzes einer Gewerbeberechtigung nicht maßgeblich für die Beurteilung der Frage ist, ob eine Beschäftigung nach dem Ausländerbeschäftigungsgesetz vorliegt und führt weiter aus: "Bei den gegenständlichen Arbeiten handelt es sich nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt (§ 2 Abs. 4 AuslBG) um Hilfsarbeiten bzw. einfache manipulative Tätigkeiten. Wenn jemand bei der Erbringung von Dienstleistungen arbeitend unter solchen Umständen angetroffen wird, die nach der Lebenserfahrung üblicherweise auf ein Dienstverhältnis

hindeuten (wie dies bei Hilfsarbeiten auf einer Baustelle der Fall ist), dann ist die Behörde berechtigt, von einem Dienstverhältnis im üblichen Sinn auszugehen, *sofern im Verfahren nicht jene atypischen Umstände dargelegt werden können, die einer solchen Deutung ohne nähere Untersuchung entgegenstehen* (vgl. zum Ganzen das hg. Erkenntnis vom 3. November 2004, Zl. 2001/18/0129, mwN). Außerdem hat der Verwaltungsgerichtshof bereits in zahlreichen ähnlich gelagerten Fällen ausgesprochen, dass derartige einfache Hilfsarbeiten wie die in den obigen Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde beschriebenen Arbeiten, die im unmittelbaren zeitlichen Arbeitsablauf erbracht werden müssen, *in der Regel* kein selbständiges Werk darstellen können (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 21. Oktober 1998, Zl. 96/09/0183, mwN). Die Beschwerdeführerin hat auch nicht aufgezeigt, dass die Polen - entgegen den Feststellungen der belangten Behörde - hinsichtlich Arbeitszeit, Arbeitsort und arbeitsbezogenem Verhalten weisungsfrei gewesen seien, sondern es wurde die jeweils zu verrichtende Arbeit konkret zugewiesen und deren Ausführung überprüft. Ihre Stundenabrechnungen wurden kontrolliert. Nicht zuletzt spricht auch die Beistellung des Materials durch die Beschwerdeführerin gegen eine selbständige Tätigkeit der Polen."

Wenn in der gegenständlichen Beschwerde ausgeführt wird, dass die Ausübung solcher Tätigkeiten bei Vorliegen eines diesbezüglichen Gewerbescheines durch Ein-Mann-Subunternehmer rechtmäßig erfolgen können müsse, so trifft dies durchaus zu; auch der Verwaltungsgerichtshof schließt dies nicht aus. Eine vom VwGH oder EuGH zu klärende Rechtsfrage liegt daher gar nicht vor. In den vom VwGH entschiedenen Fällen lagen aber, ebenso wie im gegenständlichen Fall, tatsächlich keine selbständigen Tätigkeiten der vermittelten Arbeitskräfte vor.

d) NOVA

Gemäß § 1 Z 3 NovAG unterliegen der Normverbrauchsabgabe folgende Vorgänge:

Die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder Z 2 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a erfolgt ist. Als erstmalige Zulassung gilt auch die Zulassung eines Fahrzeuges, das bereits im Inland zugelassen war, aber nicht der Normverbrauchsabgabe unterlag oder befreit war sowie die Verwendung eines Fahrzeugs im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

In den in der gegenständlichen Beschwerde zitierten Richtlinien zum NoVAG, die auch in Grabner/Sarnthein, Praxishandbuch NoVA, um Beispiele ergänzt wiedergegeben werden, wird in den Randziffern 33 und 34 zur Verwendung von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen im Inland Folgendes ausgeführt:

Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, sind nach § 82 Abs. 8 Kraftfahrgesetz 1967 (KFG 1967) bis zum Gegenbeweis als

Fahrzeug mit dauerndem Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG 1967 ist nur während eines Monats (in begründeten Ausnahmefällen 2 Monate) ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Nach Ablauf dieser Frist sind der ausländische Zulassungsschein und die ausländischen Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Ob die Anwendung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 zur Voraussetzung hat, dass die Person mit Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland (Verwender) der Eigentümer, Mieter (Leasingnehmer) oder Entlehrer des eingebrachten oder verwendeten Fahrzeuges ist, wird aus der Tatsache, dass § 82 Abs. 8 KFG 1967 auch den (längerfristigen) Benutzer eines Leihwagens oder eine Person, die ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen eines Verwandten (auf Dauer) im Inland benützt, zur Abgabe des ausländischen Kennzeichens und Zulassungsscheines verpflichtet, der Schluss gezogen, dass unter dem "Verwender" die Person zu verstehen ist, die den Nutzen aus der Verwendung des Fahrzeuges im Inland zieht. Dies ist regelmäßig der rechtmäßige Besitzer, wie z.B. der Entleiher oder Mieter (Leasingnehmer), aber auch jeder sonstige Benutzer, der das Fahrzeug im Inland nicht nur vorübergehend nutzt (Rz 33).

Im Falle einer Fahrzeugüberlassung seitens eines ausländischen Unternehmens an einen inländischen Dienstnehmer, (selbständigen) Handelsvertreter oder Geschäftsführer ist der oben genannte Gegenbeweis zu erbringen. Liegt jedoch eine inländische Betriebsstätte vor, dann ist das Fahrzeug jedenfalls dieser zuzurechnen, was zur Steuerpflicht nach § 1 Z 3 NoVAG 1991 führt (Rz 34).

Dass das Finanzamt vom Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte der Beschwerdeführerin ausgehen durfte, wurde bereits oben erörtert. Damit lagen aber auch ausreichende Anhaltspunkte für die Entstehung des NoVA-Anspruches vor. Der Vorlage bzw. Nichtvorlage tschechischer Tankrechnungen kommt in diesem Zusammenhang keine Bedeutung zu.

2) Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe

Wie aus der Bestimmung des § 232 BAO hervorgeht, sind Sicherstellungsmaßnahmen im Wege eines Sicherstellungsauftrages innerhalb des in dieser Bestimmung umschriebenen Zeitraumes zulässig, wenn eine Gefährdung oder Erschwerung der nachfolgenden Einbringung von Abgaben begründet zu befürchten ist. Derartige Gefährdungen oder Erschwerungen werden u.a. bei drohendem Konkursverfahren oder Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, Vermögensverschleppung, bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte oder bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung gegeben sein. Auch schwer wiegende Mängel in den Büchern und Aufzeichnungen, welche die Annahme begründen, dass sich der Abgabepflichtige auch der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen trachten wird, werden, ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des Abgabepflichtigen, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten lässt, eine Maßnahme nach § 232 BAO rechtfertigen. Dabei reicht der objektive Tatbestand einer Gefährdung oder Erschwerung aus; eine vom Abgabenschuldner selbst

gesetzte Gefährdungshandlung ist nicht erforderlich. In all diesen Fällen genügt es, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint (z.B. VwGH 26.7.2007, 2007/15/0131).

Im angefochtenen Bescheid wurde zur Frage der Gefährdung der Einbringlichkeit unter anderem festgestellt, dass die Beschwerdeführerin die Abgabennachforderungen nach erfolgter Einstellung des Betriebes (mit 30.4.2011) bzw. Veräußerung desselben (an die Firma XY GmbH) nicht bzw. bei weitem nicht in voller Höhe bedienen werde können, sodass nur bei einem raschen Zugriff auf das noch vorhandene Vermögen (die gepfändeten offenen Forderungen) die Abgabenbehörde einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung begegnen können. Die Beschwerdeführerin trat diesen Feststellungen nicht entgegen. Damit wurde eine bestehende Gefährdung der Einbringlichkeit ausreichend begründet.

3) Ermessen

Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordert gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach berechtigte Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen. Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben erhellt nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden kann. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur in Ausnahmsfällen - etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit (vgl. Ritz, Verwaltungsökonomie als Ermessenskriterium, ÖStZ 1996, 70) - ist daher von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzusehen (vgl. neuerlich VwGH 26.7.2007, 2007/15/0131). Angesichts der voraussichtlichen Höhe des Abgabenanspruches, der dargestellten wirtschaftlichen Situation der Beschwerdeführerin sowie der Höhe der erlangten Sicherheit (der gepfändeten Forderungen) kann von einem derartigen Ausnahmefall, der die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht rechtfertigt, nicht gesprochen werden.

Der angefochtene Sicherstellungsauftrag erweist sich daher insgesamt als rechtmäßig.

B) Forderungspfändungen

§ 78 AbgEO normiert:

(1) Auf Grund eines Sicherstellungsauftrages (§ 232 der Bundesabgabenordnung) kann zur Sicherung von Abgaben und Abgabenstrafen schon vor Eintritt der Rechtskraft oder vor Ablauf der für die Leistung bestimmten Frist die Vornahme von Vollstreckungshandlungen angeordnet werden.

(2) Zur Sicherung kann nur die Pfändung und Verwahrung beweglicher körperlicher Sachen und die Pfändung grundbücherlich nicht sichergestellter Geldforderungen und von Ansprüchen auf Herausgabe und Leistung beweglicher körperlicher Sachen vorgenommen werden.

(3) Im übrigen sind die Bestimmungen des I. Teiles sinngemäß anzuwenden. Das Bundesministerium für Finanzen kann hinsichtlich der Gebühren und Kosten des Sicherstellungsverfahrens von den Grundsätzen des § 26 abweichende Anordnungen über die Voraussetzungen des Eintrittes der Zahlungspflicht treffen.

§ 65 AbgEO lautet:

(1) Die Vollstreckung auf Geldforderungen des Abgabenschuldners erfolgt mittels Pfändung derselben. Im Pfändungsbescheid sind die Höhe der Abgabenschuld und der Gebühren und Auslagenersätze (§ 26) anzugeben. Sofern nicht die Bestimmung des § 67 zur Anwendung kommt, geschieht die Pfändung dadurch, daß das Finanzamt dem Drittschuldner verbietet, an den Abgabenschuldner zu bezahlen. Zugleich ist dem Abgabenschuldner selbst jede Verfügung über seine Forderung sowie über das für dieselbe etwa bestellte Pfand und insbesondere die Einziehung der Forderung zu untersagen. Ihm ist aufzutragen, bei beschränkt pfändbaren Geldforderungen unverzüglich dem Drittschuldner allfällige Unterhaltspflichten und das Einkommen der Unterhaltsberechtigten bekanntzugeben.

(2) Sowohl dem Drittschuldner wie dem Abgabenschuldner ist hiebei mitzuteilen, daß die Republik Österreich an der betreffenden Forderung ein Pfandrecht erworben hat. Das Zahlungsverbot ist mit Zustellnachweis zuzustellen, wobei die Zustellung an einen Ersatzempfänger zulässig ist.

(3) Die Pfändung ist mit Zustellung des Zahlungsverbotes an den Drittschuldner als bewirkt anzusehen.

(4) Der Drittschuldner kann das Zahlungsverbot anfechten oder beim Finanzamt die Unzulässigkeit der Vollstreckung nach den darüber bestehenden Vorschriften geltend machen.

(5) Ein für die gepfändete Forderung bestelltes Handpfand kann in Verwahrung genommen werden.

§ 71 AbgEO bestimmt:

(1) Die gepfändete Geldforderung ist der Republik Österreich nach Maßgabe des für sie begründeten Pfandrechtes unter Bedachtnahme auf § 73 zur Einziehung zu überweisen. Wenn an den Drittschuldner ein Auftrag im Sinne des § 70 erging, ist mit der Überweisung bis zum Ablaufe der Äußerungsfrist zu warten.

(2) Gründet sich die Forderung auf ein durch Indossament übertragbares Papier, auf eine Sparukunde oder ist sonst deren Geltendmachung an den Besitz des über die Forderung errichteten Papiers gebunden, so ist die Überweisung nur im Gesamtbetrag

der gepfändeten Forderung zulässig. Dasselbe gilt, wenn die gepfändete Forderung aus anderen Gründen in Ansehung der Übertragung oder Geltendmachung nicht teilbar ist.

(3) Die Überweisung geschieht durch Zustellung des Überweisungsbescheides an den Drittschuldner, bei Forderungen aus indossablen Papieren aber, bei Forderungen aus einer Sparurkunde sowie bei Forderungen, deren Geltendmachung sonst an den Besitz des über die Forderung errichteten Papiers gebunden ist, durch Übergabe des mit der erforderlichen schriftlichen Übertragungserklärung versehenen Papiers. Diese Übertragungserklärung ist vom Finanzamt oder in dessen Auftrag vom Vollstrecker abzugeben.

(4) Der Abgabenschuldner hat die zur Geltendmachung der überwiesenen Forderung nötigen Auskünfte zu erteilen und die über die Forderung vorhandenen Urkunden herauszugeben.

Als Sicherungsmaßnahme nach der AbgEO kommt unter anderem die Pfändung von grundbücherlich nicht sichergestellten Forderungen in Betracht. Eine derartige Pfändung einer Forderung zur Sicherstellung einer Abgabe kann durch Zustellung des Zahlungsverbotes an den Drittschuldner vollzogen werden, noch ehe der Sicherstellungsauftrag dem Abgabepflichtigen zugestellt worden ist. Es genügt, wenn dieser spätestens gleichzeitig mit der Vornahme der Pfändung dem Abgabenschuldner zukommt (Liebeg, AbgEO, § 78 Tz 7, und Reeger/Stoll, AbgEO, 192, jeweils mit Hinweis auf VwGH 12.12.1952, 2572/50; vgl. auch VwGH 10.5.2010, 2009/16/0102 und OGH 7.9.1994, 3 Ob 56/94).

Verwertungsschritte sind auf Grund eines Sicherstellungsauftrages dagegen nicht zulässig. Das Sicherungsverfahren durch Forderungsexekution findet mit der Pfändung der Geldforderung sein Ende. Eine Verwertung durch Überweisung zur Einziehung im Sinne des § 71 AbgEO hat im Sicherungsverfahren nicht stattzufinden. Umfasst der angefochtene Bescheid einen normativen Ausspruch über die Überweisung und Einziehung der Forderung, so ist dieser Ausspruch geeignet, den Abgabepflichtigen in seinen Rechten zu verletzen, da sein Schuldner diesfalls mit schuldbefreiender Wirkung an den Abgabengläubiger leisten durfte (Liebeg, AbgEO, § 78 Tz 8 mit Hinweis auf VwGH 15.12.1994, 93/15/0243).

Im gegenständlichen Fall umfassen die angefochtenen Pfändungsbescheid aber keinen normativen Ausspruch über die Überweisung und Einziehung der Forderung, vielmehr wurde die Überweisung mit gesonderten, weiteren Bescheiden vom 16.5.2011 verfügt. Diese Bescheide sind – wenn auch seinerzeit rechtswidrig ergangenen – in Rechtskraft erwachsen. Im Übrigen wurde diese Rechtswidrigkeit in weiterer Folge durch die nach durchgeföhrter Abgabenfestsetzung erfolgte Ausstellung von Rückstandsausweisen, durch welche das Sicherungsverfahren in das Vollstreckungsverfahren übergegangen ist, saniert.

Um die Pfändung einer Geldforderung zu erwirken, hat die vollstreckende Abgabenbehörde einerseits an den Drittschuldner (den Schuldner des

Abgabenschuldners) einen Bescheid zu erlassen, mit dem diesen verboten wird, seine Schuld an den Abgabenschuldner zu entrichten (Zahlungsverbot) und in dem zum Ausdruck gebracht wird, dass die abgabenberechtigte Körperschaft (Bund, Land, Gemeinde) an der Forderung eine Pfandrecht erworben hat. Andererseits ergeht ein Bescheid an den Vollstreckungsschuldner (Abgabenschuldner), mit dem ihm aufgetragen wird, sich jeder Verfügung über seine Forderung zu enthalten (Verfügungsverbot), und in dem ebenfalls zum Ausdruck gebracht wird, dass die abgabenberechtigte Körperschaft ein Pfandrecht erworben hat (Reeger/Stoll, AbgEO, 155 f). Es ergehen daher zwei Bescheide: das Zahlungsverbot an den Drittschuldner und das Verfügungsverbot an den Abgabenschuldner.

Dem Drittschuldner räumt § 65 Abs. 4 AbgEO ausdrücklich ein – in der Praxis kaum Bedeutung zukommendes – Berufungsrecht gegen das Zahlungsverbot ein; sinnvollerweise kann damit nur die Unpfändbarkeit der Forderung geltend gemacht werden (Näheres dazu bei Reeger/Stoll, AbgEO, 158).

Dem Abgabenschuldner steht gegen das an ihn gerichtete bescheidmäßige Verfügungsverbot gemäß § 77 Abs. 1 Zif. 1 AbgEO kein Rechtsmittel zu. Er kann jedoch gemäß §§ 12 und 13 AbgEO Einwendungen gegen den Anspruch und gegen die Zulässigkeit der Pfändung erheben, über die seitens der Abgabenbehörde mit rechtsmittelfähigem Bescheid abzusprechen ist (Reeger/Stoll, a.a.O.). Weiters stehen dem Abgabenschuldner aber auch die Rechtsbehelfe der §§ 15 ff AbgEO offen. Dem berechtigten Rechtsschutzbedürfnis des Abgabenschuldners wird damit ausreichend Rechnung getragen. Das von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch dem Abgabepflichtigen eingeräumte "Berufungsrechts gegen den Pfändungsbescheid" (Judikaturnachweise bei Liebeg, § 65 Tz 22), bei dem es sich tatsächlich um ein Berufungsrecht gegen das (allein) an den Drittschuldner ergangene Zahlungsverbot handelt, wäre somit jedenfalls aus Rechtsschutzgründen nicht notwendig. Ungeachtet dessen wird die gegenständliche Beschwerde im Hinblick auf diese Judikatur und den dieser Judikatur folgenden Rechtsmittelbelehrungen auf den "Pfändungsbescheiden" und den Verfügungsverboten aber nicht als unzulässig zurückgewiesen, sondern meritorisch erledigt.

Gründe, die eine Rechtswidrigkeit der Pfändungsbescheide aufzeigen würden, wurden jedoch nicht vorgebracht. Soweit die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang das gegen den Sicherstellungsauftrag erstattete Vorbringen wiederholt hat, ist darauf hinzuweisen, dass sich dieses gegen den dem Pfändungsbescheid zugrunde liegenden Exekutionstitel für das Sicherstellungsverfahren richtet und im Beschwerdeverfahren gegen den Sicherstellungsauftrag zu erörtern war. Wenn einer Beschwerde gegen einen Sicherstellungsauftrag stattgegeben und dieser Bescheid aufgehoben wird, ist die Vollstreckung unter gleichzeitiger Aufhebung aller bis dahin vollzogenen Vollstreckungsakte auf Antrag oder von Amts wegen einzustellen (§ 16 Abs. 1 Zif. 1 AbgEO). Auch das übrige Vorbringen ("Vorverurteilung" der Beschwerdeführerin) zeigt keine konkrete Rechtswidrigkeit des Pfändungsbescheides auf. Dass durch eine Pfändung

der Abgabepflichtige die Forderungen von seinen Gläubigern nicht mehr einbringen kann und er dadurch dieser bzw. "aller" Geldmittel "beraubt" wird, wie dies in der Beschwerde eingewendet wurde, liegt in der Natur einer solchen Exekutionsmaßnahme. Auch liegt es im Wesen eines Sicherstellungsverfahrens, dass dieses mit Vollstreckungsmaßnahmen verbunden ist. Inwiefern die Forderungspfändungen vom 16.5.2011 zum "wirtschaftlichen Untergang" der Beschwerdeführerin führen hätten können, ist im Hinblick die vom damaligen Geschäftsführer M eingewendete Betriebseinstellung mit 30.4.2011 bzw. Veräußerung des Betriebes an die Fa. XY GmbH nicht nachvollziehbar.

Die aufgrund des Sicherstellungsauftrages als Exekutionstitel für das Sicherungsverfahren erlassenen Pfändungsbescheide erweisen sich somit insgesamt gesehen als rechtmäßig.

C) Aufschiebung der Vollstreckung

Wird während des administrativen Rechtsmittelverfahrens, das im Wege der Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag eingeleitet worden ist, Vollstreckung (zur Sicherung) geführt, was gemäß § 78 Abs. 1 AbgEO in Verbindung mit § 254 BAO zulässig ist, so kann der sicherungsweise herangezogene Vollstreckungsschuldner die Aufschiebung der Vollstreckung verlangen, wenn er mit seinem Rechtsmittel gegen den Sicherstellungsauftrag begründet dessen Aufhebung beantragt hat (§ 18 Z 1 AbgEO). Macht der Vollstreckungsschuldner parallel zum Rechtsmittel gegen den Sicherstellungsauftrag oder anstelle eines solchen Einwendungen nach § 12 Abs. 1 AbgEO mit der Begründung geltend, die Gefährdung, Erschwernis oder die Vollstreckungsschuld als solche seien (etwa durch Tilgung) weggefallen, macht er somit den Anspruch aufhebende oder hemmende Tatsachen geltend, und zwar Tatsachen, die nach Entstehung des Titels entstanden sind (also Oppositionsgründe), so hat hierüber die Vollstreckungsbehörde (erster Instanz) mit Bescheid zu entscheiden, wogegen die Berufung zusteht. Dringt der Vollstreckungsschuldner mit seiner Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag durch und wird dieser aufgehoben, so ist die Vollstreckung unter gleichzeitiger Aufhebung allenfalls erworbener Pfandrechte auf Antrag oder von Amts wegen gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 AbgEO aufzuheben (Stoll, BAO, 2403).

Die im Sicherungsverfahren gemäß § 78 Abs. 3 AbgEO sinngemäß anzuwendende Bestimmung des § 18 Z 1 AbgEO normiert, dass die Aufschiebung der Vollstreckung auf Antrag bewilligt werden kann, wenn die Aufhebung des über den Abgabenanspruch ausgestellten Exekutionstitels (hier: des Sicherstellungsauftrages) beantragt wird.

Bei Aufschiebung der Vollstreckung bleiben, sofern das Finanzamt nicht etwas anderes anordnet, alle Vollstreckungsakte einstweilen bestehen, welche zur Zeit des Ansuchens um Aufschiebung bereits in Vollzug gesetzt waren (§ 19 Abs. 1 AbgEO).

Die Bewilligung der Aufschiebung hat zu unterbleiben, wenn die Vollstreckung begonnen oder fortgeführt werden kann, ohne daß dies für denjenigen, der die Aufschiebung verlangt, mit der Gefahr eines unersetzblichen oder schwer zu ersetzenen Vermögensnachteiles verbunden wäre (§ 19 Abs. 2 AbgEO).

Soweit das Vorbringen der Beschwerdeführerin in der Berufung gegen den Abweisungsbescheid vom 14.7.2011 in die Richtung zielt, dass auch im Sicherungsverfahren gemäß § 78 AbgEO ein effektiver Rechtsschutz gegeben sein muss, kommt ihm Berechtigung zu. Der Gesetzgeber hat einen solchen auch normiert. Dass im Sicherungsverfahren ein Aufschiebungsantrag gemäß § 18 Z 1 AbgEO zulässig ist, wurde bereits von Stoll (a.a.O.) zutreffend bejaht. Grundsätzlich bleiben bei einer Aufschiebung der Vollstreckung bereits erworbene Pfandrechte aufrecht. § 19 Abs. 1 zweiter Halbsatz AbgEO schließt jedoch nicht aus, dass die Abgabenbehörde im Einzelfall eine über die Aufschiebung der Vollstreckung hinausgehende Anordnung erlässt, also auch bereits vollzogene Vollstreckungsakte aufhebt (Liebeg, AbgEO, § 19 Tz 2). Wird daher mit einem Rechtsmittel gegen einen Sicherstellungsauftrag begründet dessen Aufhebung beantragt und dieser Aufhebungsantrag mit einem Antrag gemäß § 18 Z 1 AbgEO verbunden, kann die Vollstreckung nicht nur in dem Sinne aufgeschoben werden, dass keine weiteren Sicherungsmaßnahmen mehr gesetzt werden, sondern es können auch bereits bewirkte Forderungspfändungen aufgehoben werden.

Dies ist aber nur in begründeten Ausnahmefällen denkbar. Im Allgemeinen kann eine Exekution zur Sicherstellung ebenso wenig aufgeschoben werden wie der Vollzug einer einstweiligen Verfügung, weil diese beiden Verfahren von vornherein nur auf eine Sicherung des betriebenen bzw. zu sichernden Anspruches gerichtet sind und keine Exekutionsakte gesetzt werden dürfen, die einen irreversiblen Zustand und damit einen nicht wieder gutzumachenden Schaden herbeizuführen geeignet sind. Wenn aber im Einzelfall doch ein nicht oder nur schwer ersetzbarer Vermögensnachteil droht, können auch solche Verfahren aufgeschoben werden (Angst, EO, § 42 Tz 9).

Ob die Bestimmung des § 18 AbgEO als Ermessensbestimmung gedeutet wird oder nicht, ist im vorliegenden Fall nicht entscheidend. Die Aufschiebung der Exekution (bzw. im begründeten Einzelfall auch die Einstellung der Exekution) darf nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung nur dann bewilligt werden, wenn die Aktion des Aufschiebungswerbers, die den Aufschiebungsgrund bildet, nicht "aussichtslos" ist (Angst, EO, § 42 Tz 65 mwN; Liebeg, AbgEO, § 18 Tz 9). Stoll fordert dass mit dem Rechtsmittel gegen den Sicherstellungsauftrag "begründet" dessen Aufhebung beantragt wird. Es wäre daher grundsätzlich in einem dem "Begleitverfahren" des § 212a Abs. 2 lit. a BAO ähnlichen "Zwischenverfahren" zu prüfen, wie "erfolgversprechend" die Anfechtung des Exekutionstitels (Sicherstellungsauftrages) ist. Eine solche Prüfung erübrigt sich im vorliegenden Fall jedoch im Hinblick auf die Abweisung der Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag. Damit fehlt jeder Grund für eine Aufschiebung der Sicherungsexekution oder gar Aufhebung der begründeten Pfandrechte.

Darüber hinaus ist auch im Sicherungsverfahren auf § 19 Abs. 2 AbgEO Bedacht zu nehmen, auf den im angefochtenen Bescheid ausdrücklich hingewiesen, in der gegenständlichen Beschwerde jedoch nicht eingegangen wurde. Ein im Sinne dieser Bestimmung unersetzlicher oder schwer zu ersetzender Vermögensnachteil liegt nach der Rechtsprechung beispielsweise vor, wenn bei einer Vollstreckung auf eine

Geldforderung ausreichend glaubhaft gemacht wird, dass die Vermögenslage des betreibenden Gläubigers derart sei oder sein werde, dass der Anspruch auf Rückstellung des beim Drittschuldner zu Unrecht hereingebrachten Forderungsbetrages ganz oder teilweise uneinbringlich werden würde (UFS 10.4.2012, RV/0069-F/12 mit Hinweis auf OGH 16.11.1972, 3 Ob 139/72; OGH 26.06.1991, 3 Ob 14/91; OGH 18.01.1996, 3 Ob 2388/96i). Davon ist im Hinblick darauf, dass betreibender Gläubiger im Verfahren nach der AbgEO das Finanzamt bzw. die Republik Österreich ist, wohl nicht auszugehen. Ein unersetzlicher oder schwer zu ersetzender Vermögensnachteil im aufgezeigten Sinn liegt im Fall einer Forderungspfändung durch die Republik daher weder im Regelfall noch im gegenständlichen Fall vor. Auch in diesem Zusammenhang sei nochmals darauf hingewiesen, dass die Beschwerdeführerin ihren Geschäftsbetrieb bereits vor Durchführung der Forderungspfändung eingestellt hatte. Auch dies spricht gegen die Annahme eines unersetzblichen oder schwer zu ersetzenden Vermögensnachteiles.

Insgesamt gesehen erweist sich daher auch die Abweisung des Aufschiebungsantrages als rechtmäßig.

D) Revisionsbegründung

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig, da die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG abhing. Den im gegenständlichen Verfahren zu klarenden Rechtsfragen kam keine weiter gehende, einzelfallübergreifende und rechtssystematische Relevanz zu bzw. waren die zu lösenden Rechtsfragen durch die angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Obersten Gerichtshofes bereits ausreichend geklärt.

Linz, am 2. Juni 2014