

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch Jeannee Rechtsanwalt GmbH, Bösendorferstraße 5/8, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 24.07.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 07.07.2015, StNr. XY, betreffend Sicherstellung gemäß § 232 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung vom 05.07.2018 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid insofern abgeändert, als die nachstehenden Abgaben nunmehr in Höhe von € 91.076,53 (statt € 652.393,60) sicherzustellen sind:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Beträge in €</i>
Umsatzsteuer	2008	6.379,59
Umsatzsteuer	2009	3.502,59
Umsatzsteuer	2010	4.890,73
Umsatzsteuer	2011	5.255,59
Umsatzsteuer	2012	2.470,83
Umsatzsteuer	2013	7.380,33
Einkommensteuer	2008	14.336,78
Einkommensteuer	2009	7.568,09
Einkommensteuer	2010	10.567,00
Einkommensteuer	2011	11.356,00
Einkommensteuer	2012	5.339,00
Einkommensteuer	2013	12.030,00

Im Übrigen wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Sicherstellungsauftrag vom 7.7.2015 ordnete das Finanzamt zur Sicherung der im Betriebsprüfungsverfahren festgestellten voraussichtlichen Nachforderungen an nachstehenden Abgaben im Betrag von insgesamt € 652.393,60 die Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen der Beschwerdeführerin (Bf.) an:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>voraussichtliche Höhe in €</i>
Umsatzsteuer	2008	57.728,33
Umsatzsteuer	2009	60.868,40
Umsatzsteuer	2010	23.161,96
Umsatzsteuer	2011	19.819,65
Umsatzsteuer	2012	20.515,65
Umsatzsteuer	2013	21.044,17
Einkommensteuer	2008	134.555,83
Einkommensteuer	2009	142.406,00
Einkommensteuer	2010	48.139,90
Einkommensteuer	2011	39.784,15
Einkommensteuer	2012	41.524,14
Einkommensteuer	2013	42.845,42

Die sicherzustellenden Abgabenansprüche seien auf Grund folgender Sachverhalte entstanden und wie folgt ermittelt worden:

### Punkt 1)

Die Bf. habe im Prüfungszeitraum einen Betrieb mit Glücksspielautomaten betrieben. Die im Zuge der Prüfung vorgelegten Grundaufzeichnungen entsprächen nicht den Anforderungen einer ordnungsgemäßen Buchhaltung. Es existierten bloß handschriftliche Notizen, die einmal pro Monat den im Automaten befindlichen Geldbetrag wiedergeben sollten. Einige dieser Schriftstücke seien offensichtlich nachträglich manipuliert worden. Weiters seien, zusätzlich zu den angemeldeten Angestellten, zeitweise zwei weitere Personen beschäftigt worden, deren Bezahlung sich nicht im Rechenwerk wiederfinde. Diese Tatsachen ließen den Rückschluss zu, dass die Aufzeichnungen nicht die tatsächlichen Umsätze wiedergespiegelt hätten, sondern in verkürzter Weise dem Finanzamt erklärt worden seien.

## Punkt 2)

Im Zuge der Prüfung seien ein Konto und ein Sparbuch, beide lautend auf die Bf., geöffnet worden. Auf diesen beiden fänden sich im Prüfungszeitraum Geldbewegungen in Höhe von 1,2 Mio Euro. Die betreffenden Unterlagen hierzu seien bei der Prüfung nicht vorgelegt worden. Die Höhe und Modalitäten der Einzahlungen ließen darauf schließen, dass hier steuerpflichtige Umsätze getätigt worden seien, die nicht ordnungsgemäß erklärt worden seien.

### **I) Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung (§ 232 Abs. 2 lit. b BAO)**

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

Die Einbringung der Abgaben sei gefährdet, weil einerseits der Verdacht der Abgabenhinterziehung bestehe. Dies ergebe sich aus dem Verdacht auf eine Verletzung der abgaberechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, wie in den Punkten 1 und 2 der obigen Begründung dargelegt.

Andererseits ergebe sich dies aus den wirtschaftlichen Verhältnissen der Bf. Obwohl sie in Österreich ihren Hauptwohnsitz gemeldet habe, verfüge sie nur über eine Mietwohnung. Ihr Ehemann habe keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich. Gemeinsam besäßen die beiden laut eigener Aussage aber ein Haus in Rumänien. Diese Tatsachen sowie der Verdacht, dass bereits Vermögen nach Rumänien verbracht worden sei, begründeten die Vermutung, dass das restliche Vermögen ebenfalls ins Ausland verbracht werden könnte, sowie einer generellen Absetzung ins Ausland.

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages sei deshalb im vorliegenden Fall geboten, da aus oben genannten Gründen das Vermögen nach Abschluss der Außenprüfung dem Zugriff der Finanzverwaltung bereits entzogen sein könnte.

Die Bf. verfüge laut Kenntnis der Behörde über zwei inländische Bankkonten, deren aktueller Stand zwar unbekannt sei, wo jedoch ein Guthaben zu vermuten sei. Weiters besitze sie einen PKW Porsche 92A Cayenne mit dem Kennzeichen KZ-1.

### **II) Voraussichtliche Höhe (§ 232 Abs. 2 lit. a BAO)**

Die voraussichtliche Höhe der Nachforderung betreffe die Einkommen- sowie Umsatzsteuern, die aus den in der Begründung genannten Sachverhalten resultierten.

### **III) Ermessensübung**

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

Dem öffentlichen Interesse auf Einbringung der gegenständlichen Abgaben sei durch den Sicherstellungsauftrag Rechnung zu tragen. Dem stünden keine berechtigten Interessen der Steuerpflichtigen gegenüber (berechtigte Ermessensausübung).

\*\*\*\*\*

In der dagegen am 24.7.2015 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde führte die Bf. aus:

## **1. Gegenstand der Beschwerde**

Der Sicherstellungsauftrag werde seinem gesamten Umfang nach angefochten.

## **2. Sachverhalt**

Zum Aktenzeichen StrafNr Nr-1 werde von der belangen Behörde gegen die Bf. - ohne dass hinreichende Verdachtsgründe dargelegt würden und noch lange, bevor das Betriebsprüfungsverfahren abgeschlossen sei - ein Finanzstrafverfahren geführt, indem ihr vorgeworfen werde, in den Jahren 2006 bis 2013 Umsätze aus dem Betrieb von Spielautomaten gegenüber dem Finanzamt nicht erklärt zu haben und dadurch eine (teils versuchte) Abgabenhinterziehung gemäß §§ 33 Abs. 1 FinStrG verwirklicht zu haben.

Das Betriebsprüfungsverfahren sei noch anhängig und sei im Zuge dessen der beschwerdegegenständliche Sicherstellungsauftrag ergangen. Die belangte Behörde gehe von den Annahmen aus, dass

- 1) die Bf. einen Betrieb mit Glücksspielautomaten betreibe,
- 2) die Grundaufzeichnungen nicht den Anforderungen einer ordnungsgemäßen Buchhaltung entsprächen und einige dieser Schriftstücke „offensichtlich nachträglich manipuliert“ worden wären,
- 3) „zeitweise, zusätzlich zu den angemeldeten Angestellten, zwei weitere Personen beschäftigt“ wären, „deren Bezahlung sich nicht im Rechenwerk“ wiederfände,
- 4) sich auf einem Konto und einem Sparsbuch „Geldbewegungen in Höhe von EUR 1,2 Mio“ fänden und „Höhe und Modalitäten der Einzahlungen“ darauf schließen ließen, dass steuerpflichtige Umsätze nicht ordnungsgemäß erklärt worden wären.

Die belangte Behörde führe aus, dass die Bf. einen Betrieb mit Glücksspielautomaten betreibe. Es sei davon auszugehen, dass die belangte Behörde (wie schon im Finanzstrafverfahren) bereits hier von unrichtigen Annahmen ausgehe. Seit ca Mitte 2008 besitze die Bf. eine Konzession für Glücksspielautomaten. Seit diesem Zeitpunkt betreibe die Bf. in ihrem Betrieb zwei Glücksspielautomaten und beziehe ein Einkommen aus dem eigenen Aufstellen von Geldspielautomaten. Die belangte Behörde gehe aber fälschlicherweise davon aus, dass sechs Automaten von ihr betrieben würden. Die von der Bf. erklärten Umsätze entsprächen den Tatsachen. Es sei auch lebensfremd, dass im 10. Wiener Bezirk mehr Umsatz mit zwei Geldspielautomaten in einem Videoverleihladen erzielt werden könnte.

Dass keine ordnungsgemäße Buchhaltung geführt worden wäre, werde bestritten. Keinesfalls seien Unterlagen im Nachhinein „manipuliert“ worden. Offen bleibe, welche

Manipulationen behauptet würden und wie die belangte Behörde überhaupt zu diesem Schluss komme.

Nachweislich unrichtig sei weiters der Vorwurf der belangten Behörde, die Bf. hätte zusätzlich zu den angemeldeten Angestellten zwei weitere Personen beschäftigt, deren Bezahlung sich nicht im Rechenwerk wiederfände. Die belangte Behörde gehe offenbar davon aus, dass Herr P-1 und Frau P-2 im Zeitraum 2011 bis 2014 bei der Bf. angestellt gewesen wären. Richtigerweise handle es sich bei den genannten Personen um Angestellte der Firma P-3. Die belangte Behörde habe bereits fälschlicherweise vier Glücksspielautomaten der Firma P-3 der Bf. zugerechnet. Nun werde ihr auch grundlos vorgeworfen, dass sie „schwarz“ Personen beschäftige, welche nachweislich Angestellte der Firma P-3 seien. Diese Personen hätten ihr Entgelt von der Firma P-3 erhalten und schienen auch in deren Buchhaltung auf. Es handle sich um Mitarbeiter der Firma P-3, deren Aufgabe es gewesen sei, die vier Automaten der Firma P-3 zu betreuen. Beide, sowohl Herr P-1 als auch Frau P-2, hätten ordnungsgemäße Steuererklärungen abgegeben und ihr Einkommen versteuert. Aus diesen Buchhaltungen sei ebenfalls ersichtlich, dass das Geld nicht von der Bf., sondern von der Firma P-3 stamme.

Die in der Bescheidbegründung behaupteten Geldbewegungen seien nicht nachvollziehbar dargelegt und sei daher eine Stellungnahme hierzu abschließend nicht möglich. Nicht einmal ersichtlich sei, ob nicht Geldbewegungen zwischen diesen Konten miteinbezogen worden seien und worin die „Modalitäten der Einzahlungen“ bestünden, aus welchen die Behörde schließen wolle, dass steuerpflichtige Umsätze nicht ordnungsgemäß erklärt worden wären. Zwischen den Konten der Bf. hätten wechselseitige Überweisungen stattgefunden, so habe es beispielsweise einen monatlichen Dauerauftrag vom Geschäftskonto auf das Privatkonto gegeben. Hierbei handle es sich um das Gehalt in Höhe von EUR 1.500,00 der Bf. Bei den Eigenerlägen handle es sich zum Teil um Einkünfte, zu einem großen Teil aber um Ersparnisse, die von einem aufgelösten Sparbuch behoben worden seien, sowie um Zuwendungen seitens der Familie des Ehemanns der Bf.

Die Bf. stamme aus einer sehr wohlhabenden Familie und werde von dieser auch weiterhin finanziell unterstützt. Kurz vor der Übersiedlung nach Österreich sei ihr Vater gestorben. Neben Ererbtem habe sie ein Startkapital von ihrer Mutter bekommen. Die Familie der Bf. habe sich viel Geld mit der Landwirtschaft verdient. Nach dem Tod des Vaters habe die Familie den Grundbesitz fast zur Gänze verkauft. Als Einnahmequelle für die Mutter der Bf. diene weiterhin eine ca 1,00 Hektar große Waldfläche. Das Haus der Mutter sei am 15.05.1993 verkauft worden. Aus diesem Verkauf habe die Mutter der Bf. ein „Startkapital“ von insgesamt rund EUR 200.000,00 zur Verfügung gestellt, aus welchem die Bf. noch Reserven habe. Den Betrag habe die Bf. nicht zur Gänze nach Österreich mitgenommen, sondern immer etwas nach den regelmäßigen Besuchen in Rumänien.

Die Bf. werde weiters persönlich wie auch finanziell von ihrem Ehemann unterstützt, der sie auch gerne beschenke. Der Ehemann der Bf. stamme selbst aus einer wohlhabenden Familie, welche das Ehepaar auch finanziell unterstütze.

Mit diesem Vorbringen der Bf. habe sich die belangte Behörde nicht auseinandergesetzt, obgleich hierfür sogar bereits Belege vorgelegt worden seien.

### **3. Zulässigkeit der Beschwerde**

Gegen den Sicherstellungsauftrag des Finanzamtes sei gemäß Art. 130 Abs. 1 Z 1 B-VG die Beschwerde an das gemäß Art. 131 Abs. 3 B-VG iVm § 243 BAO iVm § 1 Abs. 1 BFGG zuständige Bundesfinanzgericht Wien zulässig.

Die Bf. werde durch den Bescheid (Sicherstellungsauftrag) in ihren subjektiven Rechten verletzt und sei daher gemäß Art. 132 Abs. 1 Z 1 B-VG zur Erhebung der Beschwerde legitimiert.

Der angefochtene Bescheid sei der Bf. am 09.07.2015 zugestellt worden. Die vorliegende am 06.08.2015 zur Post gegebene Beschwerde sei daher rechtzeitig.

### **4. Beschwerdegründe**

Der angefochtene Bescheid sei aus nachfolgenden Gründen rechtswidrig:

Da es sich bei einem Sicherstellungsauftrag um einen Bescheid handle, bestehe Begründungspflicht. Die Behörde hätte jene Gründe darlegen müssen, die für den Inhalt des Bescheides maßgeblich gewesen seien. In der Begründung sei das Ergebnis des Ermittlungsverfahrens darzulegen. Außerdem hätte angegeben werden müssen, wie die Behörde überhaupt zu ihren Annahmen gekommen sei. Derartige Ausführungen hätten vollkommen gefehlt und sei daher weder ersichtlich noch überprüfbar, aufgrund welcher Beweise die Sachverhaltsannahmen getroffen worden seien. Das Fehlen jeglicher Begründung oder die bloße Aufnahme von Ausführungen ohne Begründungswert stelle Willkür dar. Weder werde Vorbringen der Bf. festgehalten (geschweige denn sich damit auseinandergesetzt) noch würden andere aufgenommene Beweise oder die Gründe für die Beweiswürdigung wiedergegeben. Da dem Bescheid - wie weiter unten näher ausgeführt werde - die ausreichende Begründung fehle, sei er rechtswidrig. Der Bescheid enthalte eine bloße Scheinbegründung, indem lediglich ausgeführt werde, dass aufgrund der Sachverhaltsfeststellungen und der Ergebnisse des Beweisverfahrens wie im Spruch zu entscheiden gewesen sei. So finde sich die Floskel „(...) *sind aufgrund folgender Sachverhalte entstanden und wurden wie folgt ermittelt*“. In der Folge finde sich kein Wort dazu, wie die Sachverhalte - welche im Übrigen schon für sich nicht ausreichend wiedergegeben würden - denn ermittelt worden sein sollen.

Die Behörde sei verpflichtet, in der Begründung des Bescheides in eindeutiger, einer nachprüfenden Kontrolle zugänglichen Weise aufzuzeigen, von welcher konkreten Sachverhaltsannahme sie bei ihrem Bescheid ausgegangen sei und worauf sich die getroffenen Tatsachenfeststellungen im Einzelnen gestützt hätten (VwGH 2003/08/0116). Solche Ausführungen hätten im bekämpften Bescheid gefehlt.

Die belangte Behörde führe aus, dass „diese Tatsachen“ (vgl. Seite 2 des bekämpften Bescheids) den Rückschluss zuließen, dass Umsätze in verkürzter Weise dem Finanzamt erklärt worden wären. Dies sei nicht nachvollziehbar. Die Tatsache, dass ein Betrieb mit Glücksspielautomaten betrieben werde, lasse einen solchen Rückschluss wohl nicht zu. Welche Manipulationen in den Aufzeichnungen der Buchhaltung erfolgt sein sollen, werde nicht ansatzweise ausgeführt und auch nicht begründet, worauf sich dieser Schluss gründe. Dass zwei weitere Personen „schwarz“ beschäftigt gewesen wären, sei nachweislich unrichtig und hätte dies die belangte Behörde auch leicht selbst prüfen und feststellen können. Es blieben sohin keine (behaupteten) Tatsachen, die den Schluss der belangten Behörde zuließen.

Die belangte Behörde hätte sich mit der Darstellung der Bf. auseinandersetzen müssen, wobei der Behörde auch die Verpflichtung obliege, alle ihr sich bietenden Erkenntnisquellen sorgfältig auszuschöpfen und insbesondere alle Umstände zu erheben, die sich nach der Sachlage anböten oder als sachdienlich erweisen könnten. Dies habe die belangte Behörde eindeutig nicht getan, zumal etwa in Hinblick auf die Sachverhaltsannahme, dass zwei weitere Personen bei der Bf. schwarz beschäftigt wären, die Befragung der Bf. und Einsicht in Unterlagen der Firma P-3 ausgereicht hätten, um diese reine Spekulation zu widerlegen.

Aus dem Sicherstellungsauftrag sei nicht ersichtlich, wie der voraussichtliche Abgabensanspruch berechnet worden sei. Der Bescheidbegründung sei lediglich zu entnehmen, dass die Aufzeichnungen nicht ordnungsgemäß geführt worden seien. Es sei davon auszugehen, dass die Behörde im Wege der Schätzung Abgabensprüche annehme. Die Art und Höhe der Abgaben seien nicht nachvollziehbar, sogar wenn die Abgabe auf Grund einer Schätzung angenommen werde. Wie oben ausgeführt betreibe die Bf. zwei Automaten, es sei jedoch zu vermuten, dass die belangte Behörde, wie schon im Finanzstrafverfahren, irrtümlicher Weise von sechs Automaten ausgehe. Die Begründungen im Bescheid seien des Weiteren pauschal angeführt.

Sicherstellungsaufträge setzten überdies eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraus. In § 232 Abs. 2 lit. b BAO sei ausdrücklich geregelt, dass der Sicherstellungsauftrag die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergebe, zu enthalten habe. Auch hier finde sich aber in Wahrheit wieder nur eine Scheinbegründung. Es handle sich wiederum um reine Spekulationen, gewichtige Anhaltspunkte lägen weder für die behauptete Höhe noch für die behauptete Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung vor.

Das Zustandekommen des Betrages von EUR 652.393,60 sei aus der Begründung nicht ableitbar. Laut den ursprünglichen Unterlagen im Finanzstrafverfahren sei die Behörde von einem strafbestimmenden Wertbetrag von EUR 93.333,31 ausgegangen. Der nunmehr erlassene Sicherstellungsauftrag sei in keiner Weise damit in Übereinstimmung zu bringen. Die Tabelle auf der ersten Seite des Sicherstellungsauftrags erhelle das Zustandekommen des Betrags auch nicht, da im gesamten Bescheid nicht nachvollziehbar

dargelegt werde, aufgrund welcher Annahmen / Berechnungen / Schätzungen die einzelnen Beträge angenommen worden seien.

Bis dato sei von der belangten Behörde niemals erwähnt worden, dass die Grundaufzeichnungen unvollständig oder unrichtig seien. Von manipulierten handschriftlichen Notizen sei ebenfalls nie die Rede gewesen. Auch diese Pauschalbehauptungen seien ohne konkrete Belege angeführt. Weder eine Abgabenhinterziehung noch Mängel in der Buchführung lägen vor. Überdies erfüllten nach der Rechtsprechung Abgabenhinterziehung und Mängel der Buchführung allein, ohne weitere Bedachtnahme auf die sonstigen Verhältnisse des Einzelfalles, nicht die Voraussetzungen für einen Sicherstellungsauftrag (VwGH 15.2.1983, 82/14/0246; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO § 323 E 28).

In Hinblick auf die Niederlassungs- und Erwerbsfreiheit innerhalb der EU sei nicht nachvollziehbar, wieso eine angebliche Gefahr bestehen solle, dass Vermögen nach Rumänien gebracht werden solle bzw. dass sich die Bf. ins Ausland absetzen könnte, zumal mit Rumänien entsprechende Vollstreckungsabkommen bestünden. Da die belangte Behörde davon ausgehe, dass sich Vermögen in Rumänien befinde (was ja gerade eine Sicherheit wäre), könnten Abgabenansprüche innerhalb der EU vollstreckt werden.

Aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles sei keineswegs zu schließen, dass eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung zu befürchten wäre. Weder lägen Exekutionsführungen von dritter Seite vor noch drohe ein Insolvenzverfahren. Warum der Bf. einerseits ein zu glamouröser Lebensstil vorgeworfen werde und ihr bei der Argumentation der Erschwerung der Einbringung nun zum Nachteil gehalten werde, dass sie „nur über eine Mietwohnung“ in Österreich verfüge, sei nicht nachvollziehbar. Aus dem Wohnen in einer Mietwohnung könne wohl nicht auf eine Gefährdung der Einbringung und Rechtfertigung eines Sicherstellungsauftrags geschlossen werden. Ebenso wenig könne dies aus der „eigenen Aussage“, dass im Miteigentum mit dem Ehemann ein Haus in Rumänien besessen werde, geschlossen werden. Dies lässt im Gegenteil darauf schließen, dass die Bf. eben kein Vermögen verschleierte, verschweige oder zu verbringen drohe. Wieso „diese Tatsachen“ und der vollkommen aus der Luft gegriffene und unbegründete Verdacht, „dass bereits Vermögen nach Rumänien verbracht“ worden wäre, die Vermutung begründen solle, dass das „restliche Vermögen ebenfalls ins Ausland verbracht werden könnte, sowie einer generellen Absetzung ins Ausland“ seien reine Spekulationen, welche auf keinerlei Anhaltspunkten hierzu beruhten. Die Bf. lebe seit 15 Jahren in Wien, führe in Wien einen Betrieb und habe eine kleine Tochter, welche hier aufwachse. Der Verdacht einer Absetzung ins Ausland sei vollkommen unbegründet. Ebenso der Verdacht von Vermögensverschiebungen ins Ausland oder an Verwandte. Vielmehr sei umgekehrt belegt worden, dass die Familie der Bf. ihr Zuwendungen erteile, keinesfalls aber, dass Vermögen aus dem Inland ins Ausland verbracht worden wäre.



Es bestehe sohin keine Gefahr bzw. überhaupt kein Grund zur Annahme, dass die spätere Einbringung allfälliger Abgaben gefährdet oder wesentlich erschwert wäre.

Für die im § 232 Abs. 1 BAO verlangten Gründe müsse im Hinblick auf ein mangelfreies Verfahren verlangt werden, dass der von der Behörde im konkreten Fall gezogene Schluss, auf welchen sie die Erlassung des Sicherstellungsauftrages stütze, entsprechend eindeutig begründet werde und sich die Behörde mit dem Vorbringen der Bf., vor allem was ihre wirtschaftliche Lage anlange, in ausreichender Weise auseinandersetze (vgl. VwGH 04.07.1990, 89/15/0131).

Die belangte Behörde habe die Gründe für die Erlassung des Sicherstellungsauftrages in dem durch Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegen die Bf. erblickten Verdacht einer Abgabenhinterziehung und den behaupteten Mängeln in den Büchern und Aufzeichnungen der Bf. erblickt. Abgabenhinterziehung und Mängel der Buchführung seien jedoch nicht so geartete Umstände, dass sie allein stets und ohne weitere Bedachtnahme auf die sonstigen Verhältnisse des Einzelfalles die Voraussetzungen für einen Sicherstellungsauftrag erfüllten. In jedem Falle bedürfe es hierzu nach dem Wortlaut des Gesetzes auch einer Auseinandersetzung mit der wirtschaftlichen Lage der Bf., da die Frage einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgaben unabhängig vom Verdacht einer Abgabenhinterziehung von den Einkommens- und Vermögensverhältnissen der Steuerpflichtigen nicht zu trennen sei (VwGH 04.07.1990, 89/15/0131).

Es sei festzuhalten, dass die Behauptungen in der Bescheidbegründung pauschal gefasst seien und sie sich an Hand der Begründungen kaum auf deren Wahrheitsgehalt nachprüfen ließen. Aufgrund der Allgemeinheit der Aussagen sei von der belangten Behörde ein nahezu unmöglicher Gegenbeweis auferlegt worden. Die belangte Behörde führe nicht einen einzigen konkreten Tatbestand an, der einen hinreichenden Verdacht begründe. Bloße Vermutungen stellten keinen Verdacht dar (vgl. hierzu VwGH 11.5.1983, 82/13/0262, „*Der bloße Verdacht einer Abgabenhinterziehung reicht für einen Sicherstellungsauftrag nicht aus*“). Ungeachtet dessen seien die Vermutungen zum Teil unrichtig und widerlegbar.

Die Behörde habe die Pflicht, dem Abgabepflichtigen zu denjenigen Beweisen, auf welche sich die Sachverhaltsfeststellungen der Behörde zum Entstehen des Abgabenspruchs dem Grunde nach in Ausführung der Beweiswürdigung stützten, die Gelegenheit zur Äußerung zu bieten (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO § 323 E 10). Mit Schreiben vom 07.07.2015 habe die Behörde die Bf. ersucht, Ergänzungen und Auskünfte mitzuteilen. Am selben Tag sei bereits der Sicherstellungsauftrag erlassen worden. Die Bf. habe demnach keine Gelegenheit zur Äußerung gehabt.

Aus den oben dargelegten Gründen sei der Sicherstellungsauftrag rechtswidrig, sodass mit der Beseitigung dieses Exekutionstitels im Rechtsmittelverfahren zu rechnen sei. Die Sicherstellung stelle eine erhebliche Härte dar, da durch die Sperrung des Privatkontos und des Geschäftskontos es der Bf. weder mehr möglich sei, ihre Lebenserhaltungskosten

wie zB Miete, Strom und Steuern zu zahlen, noch ihren Betrieb zu führen. Es liege hier ein Härtefall im Sinne des Erkenntnisses des VwGH vom 18.09.2003, 2000/16/0576, vor, weil der Sicherstellungsbescheid offenkundig fehlerhaft sei und die Sperrung der Konten zu wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Bf. führe. Erst die Vollstreckung des Sicherstellungsauftrags würde die Einbringlichkeit von Abgaben gefährden, da es der Bf. nicht mehr möglich wäre, ihren Betrieb zu führen.

Abgesehen davon wäre es ihr unmöglich, ihre privaten Lebenskosten und Aufwendungen zu tätigen, und wäre mit Prozesskosten (Räumungsklagen etc.) zu rechnen.

## **5. Beschwerdeanträge**

Aus diesen Gründen stellt die Bf. folgende Anträge

1. von einer Beschwerdeverentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO abzusehen und die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung dem Bundesfinanzgericht vorzulegen,
2. gemäß § 274 BAO eine öffentliche mündliche Verhandlung durchzuführen,
3. der Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag aufschiebende Wirkung zuzuerkennen,
4. den angefochtenen Bescheid gemäß § 278 ff BAO ersatzlos aufzuheben.

\*\*\*\*\*

Mit ergänzender Äußerung vom 25.8.2015 teilte die Bf. mit, dass sie den PKW Porsche 92A Cayenne Diesel mit dem Kennzeichen KZ-1 verkauft habe. Der gesamte Kaufpreis sei zur Sicherung allfälliger Abgaben treuhändig hinterlegt worden. Auch dies zeige wiederum, dass Gründe, aus denen sich eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung allfälliger Abgaben ergeben könnte, nicht bestünden und es sich um reine Spekulationen der Behörde gehandelt habe.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 10.10.2015 gab das Finanzamt der Bf. bekannt, dass eine sofortige Vorlage der Beschwerde einen gravierenden Verfahrensmangel darstellen würde. Vor Aufklärung des Sachverhaltes bzw. der Beantwortung der Vorhalte durch die steuerliche sowie rechtliche Vertretung komme eine Vorlage nicht in Betracht.

Die Bf. werde daher ersucht, zu den folgenden Punkten der Betriebsprüfung ausführlich Stellung zu nehmen:

Die Zuwendungen durch ihre rumänische Verwandtschaft seien genauestens zu belegen. Die Namen, Adressen sowie Geburtsdaten jener Personen, die diese Zuwendungen getätigt hätten, seien bekanntzugeben. Im gesamten Verfahren sei stets betont worden, dass die Familie in Rumänien sehr vermögend sei, die Betriebsprüfung beabsichtige daher in Kooperation mit den rumänischen Behörden diese Vermögensverhältnisse zu überprüfen.

### **Punkt Sachverhalt:**

Bereits unter diesem Punkt würden von der Bf. Behauptungen aufgestellt, die eindeutig den aktenkundigen Tatsachen sowie dem Wissensstand der Behörde widersprächen.

Aus den bei der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Unterlagen, welche mittlerweile zurückgestellt worden seien, gehe eindeutig hervor, dass die Bf. bereits seit dem Jahr 2006 Einkünfte aus dem Betrieb von Glücksspielautomaten bezogen habe. Es seien nämlich von Mitte 2006 bis Ende 2007 nicht nur die Mieteinkünfte für die sechs Automaten der Firma P-3 erzielt worden, sondern auch noch Umsätze aus Spielautomaten, die in diversen Lokalen aufgestellt gewesen seien. Eindeutige Belege hierfür fänden sich im Rechenwerk, und es sei nicht nachvollziehbar, warum diese Tatsache immer noch bestritten werde. Weiters sei von Seiten der Behörde niemals behauptet worden, dass die Bf. alle sechs Spielautomaten, die in ihrem Geschäftslokal aufgestellt gewesen seien, auch betrieben habe.

Als nächstes werde wieder bestritten, dass keine ordnungsgemäße Buchhaltung geführt worden sei. Die einzigen Grundaufzeichnungen, die im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt worden seien, seien mit „Kassa Eingang“ bezeichnete Dokumente, von denen es ein Exemplar pro Monat gebe. Dass die Automaten nur einmal pro Monat entleert worden seien, widerspreche einerseits jeglicher Lebenserfahrung andererseits auch den Einzahlungen auf dem Geschäftskonto, welche durchaus mehrmals im Monat getätigt worden seien. Es entspreche wohl eindeutig nicht den Regeln einer ordnungsgemäßen Buchführung, wenn keine Aufzeichnungen darüber geführt worden seien, wieviel Umsatz mit den Automaten erzielt, wieviel an Gewinnen ausgezahlt und wann Geld entleert worden sei sowie wieviel in den Automaten verblieben sei. Erschwerend komme hinzu, dass Geldspielautomaten Aufzeichnungen über diese Vorgänge führten. Normalerweise liege es im Interesse der Unternehmerin, diese auszuwerten und aufzubewahren. Eine Vernichtung von Grundaufzeichnungen spreche im Regelfall gegen eine ordnungsgemäße Handhabung. Bei welchen Unterlagen die Behörde von einer Manipulation ausgehe, sollte der Bf. ebenfalls bekannt sein, da es sich hierbei um Unterlagen aus den vorgelegten bzw. beschlagnahmten Dokumenten handle. Der Vollständigkeit halber werde hier festgehalten, dass bei einigen der mit „Kassa Eingang“ bezeichneten Dokumente der Zeitraum korrigiert worden sei und dies aufgrund der Häufigkeit stark für eine bewusste Falscherfassung spreche.

Im nächsten Absatz werde die Behauptung aufgestellt, die Behörde habe der Bf. grundlos vorgeworfen, dass sie „schwarz“ Mitarbeiter beschäftige. Die Behörde sei davon ausgegangen, da im Wege einer Amtshilfe von der Wiener Gebietskrankenkasse eine Niederschrift übermittelt worden sei, in der die Bf. selbst ausgesagt habe, die beiden genannten Personen beschäftigt zu haben. Weiters habe sie Angaben über deren Tätigkeit und die Beträge, die sie ihnen bezahlt habe, gemacht. Für beide Personen lägen im genannten Zeitraum keine Lohnzettel der Firma P-3 vor, die Behauptung, Herr P-1 und Frau P-2 seien Mitarbeiter der Firma P-3 gewesen, sei so also nicht richtig. Beide Personen hätten im betreffenden Zeitraum Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb erklärt

und die von der Bf. behauptete Offensichtlichkeit der Einkommensverhältnisse bleibe somit dahingestellt. Es habe daher für die Behörde keinen Grund gegeben, an den von der Bf. gemachten Aussagen nicht festzuhalten.

Anschließend werde auf die im Sicherstellungsauftrag genannten Geldbewegungen eingegangen. Hier werde ebenfalls festgestellt, dass der Bf. sämtliche Kontoinformationen bekannt sein sollten. Hervorzuheben sei, dass die Bf. im Prüfungszeitraum über ein zweites Konto verfügt habe, welches im Zuge der Außenprüfung nicht offengelegt worden sei. Tatsache sei weiters, dass auf beiden Konten sowie dem Sparbuch in den Jahren 2008 bis 2013 Einzahlungen von über 1,5 Millionen Euro getätigt worden seien. Hiervon beträfen das Sparbuch sowie das nicht vorgelegte Konto Einzahlungen von über 800.000,00 Euro. Wie bereits geschrieben, habe die Behörde hier nur die Einzahlungen berücksichtigt, Geldbewegungen zwischen den Konten oder Sparbuch und Konto seien selbstverständlich nicht mitgerechnet worden. Mit „Modalitäten der Einzahlungen“, wie im Sicherstellungsauftrag genannt gewesen sei, sei gemeint gewesen, dass sich auch auf dem nicht vorgelegten Konto ebenfalls reguläre Einzahlungen sowie Münzeinzahlungen in erheblicher Höhe fänden. Diese ähnelten stark den Einzahlungen auf dem Geschäftskonto. Diese Einzahlungen seien ebenfalls immer wieder unregelmäßig in unterschiedlicher Höhe erfolgt und es scheine nicht glaubwürdig, dass es sich hierbei ausschließlich um Ersparnisse oder Zuwendungen handle. Der Übertrag des aufgelösten Sparbuches sei wie bereits genannt nicht in die Berechnung mitaufgenommen worden.

Es sei weiters nicht richtig, dass sich die Behörde mit der Angabe der Bf. betreffend ihre wohlhabenden Familien nicht auseinandersetzen wolle. Richtig sei, dass schon mehrmals bei Gesprächen auch mit der steuerlichen Vertretung im Vorhalteverfahren usw. die Behörde verlangt habe, dass aussagekräftige Unterlagen hierfür vorgelegt werden müssten. Wenn dies geschehe, nehme die Betriebsprüfung dies selbstverständlich zur Kenntnis. Trotz der Dauer des Verfahrens sowie der Außenprüfung sei es der Bf. bisher anscheinend nicht möglich gewesen, entsprechende Bankunterlagen oder rumänische Steuerbescheide vorzulegen.

Die im Anhang der Beschwerde übermittelten Verträge über einen Gesamtwert von ungefähr 120.000.000 ROL seien der Behörde bereits bekannt. Gemäß den Berechnungen der Betriebsprüfung entsprächen 120.000.000 ROL ungefähr einem Betrag von 21.500 Euro. (Währungsreform 2005: 10.000 ROL entsprächen 1 RON, 1 RON entspreche 0,225 Euro). Ungeachtet der Tatsachen, dass es sich bei sämtlichen Verträgen um handschriftliche Aufzeichnungen handle, bei denen bloß die Übersetzung beglaubigt worden sei und diese teilweise weit vor dem Prüfungszeitraum datiert worden seien, ließen sich daraus keine relevanten Tatsachen für das laufende Verfahren ableiten. Auf das schon mehrfach angesprochene Startkapital von 200.000 Euro lasse sich aus den bisher vorgelegten Dokumenten jedenfalls nicht schließen.

Auf die von der Judikatur immer wieder bestätigte verstärkte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten werde hier verwiesen.

Anmerkung: In der Beilage betreffend Verpachtung an die G-1, welche besage, dass im Zeitraum 1992 bis 2013 der Betrag von 220.000 ROL eingenommen worden sei, sei der höhere Umrechnungskurs ab dem Jahr 2005 in oben genannter Berechnung bereits berücksichtigt.

### **Punkt Beschwerdegründe:**

Die Behörde sei der Ansicht, dass der Bescheid sehr wohl ausreichend begründet worden sei. Die im gegenständlichen Bescheid unter Punkt Begründung Absatz 1) und 2) genannten Sachverhalte stellten Ermittlungsergebnisse der Betriebsprüfung zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages dar.

Es sei nicht nachvollziehbar, warum zum derzeitigen Stand des Verfahrens immer noch behauptet werde, dass die im Bescheid genannten Tatsachen bloße Behauptungen darstellten, da die Bf. wohl über ihre Aufzeichnungen und die Bewegungen auf den Konten Bescheid wissen sollte. Es sei von Seiten der Betriebsprüfung nie behauptet worden, dass die Art des Gewerbes eine Rolle spiele.

Tatsache sei jedoch, wie bereits genannt, dass sich auf den Konten und dem Sparbuch Einzahlungen von mehreren hunderttausend Euro fänden, die bislang nicht erklärt oder belegt worden seien. Tatsache sei auch, dass die Grundaufzeichnungen unzureichend geführt und manipuliert worden seien. Die bereits angesprochenen „Kassa Eingang“ Aufzeichnungen, die die Höhe einer angeblichen Entleerung eines Automaten einmal pro Monat wiedergeben sollten, seien an und für sich bereits zu wenig. Interessant sei in diesem Zusammenhang eine Aussage der Bf., festgehalten im Schreiben „Rechtfertigung & Ausfolgerungsantrag“ vom 06.07.2015. Hier finde sich auf der fünften Seite im zweiten Absatz von unten Folgendes:

*„Keinesfalls leere ich täglich alle Geräte. Das habe ich nur gemacht, als Herr P-3 krank war. Es kann aber auch vorkommen, dass die Automaten mehrere Tage nicht entleert werden.“*

Hieraus könne wohl kaum in irgendeiner Weise darauf geschlossen werden, dass die Automaten nur einmal pro Monat entleert worden seien. Auch das spreche dafür, dass die Grundaufzeichnungen nicht die tatsächlichen Umsätze widerspiegeln. Als weitere Unregelmäßigkeiten seien zu nennen: ein Zeitraum von 3 Monaten im Jahr 2008, in dem die Einnahmen von allen sechs Automaten verbucht worden seien, für denselben Zeitraum seien aber angebliche Mieteinkünfte von der Firma P-3 erzielt worden; sowie die bereits oben genannten nachträglichen Korrekturen hinsichtlich des Zeitraumes auf einigen „Kassa Eingang“ Dokumenten.

Hinsichtlich der beiden „schwarz“ beschäftigten Personen sei die Aussage der Bf. falsch, dass die Behörde hier nachweislich Unrichtiges behauptet hätte. Das Gegenteil dieser Aussage sei richtig, die Annahme beruhe auf der Darstellung des Sachverhaltes der Bf. selbst gegenüber der Wiener Gebietskrankenkasse. Die geforderte Einsicht in die Unterlagen der Firma P-3 sei unverständlich, da sich weder in der Aussage der Bf. noch in den Steuerakten der betreffenden Personen Hinweise fänden, die auf einen

Zusammenhang mit der Firma P-3 deuteten. Von einer reinen Spekulation könne somit keine Rede sein, die Behörde habe ihre Erkenntnisquellen sorgfältig ausgeschöpft. Unverständlich bleibe auch, warum eine Befragung der Bf. hätte durchgeführt werden sollen, wenn die Behörde eine Feststellung aufgrund einer Aussage der Bf. treffe.

Falsch sei auch die Behauptung, die Behörde hätte die Abgabenansprüche im Schätzungswege ermittelt. Die Berechnung sei aufgrund der genannten Einzahlungen auf die Konten sowie das Sparbuch, einer Hinzurechnung der (behaupteten) Beschäftigten für den gesamten Zeitraum sowie eines 30%igen Sicherheitszuschlages erfolgt. Der Sicherheitszuschlag werde dadurch begründet, dass, wie soeben genannt, die Einzahlungen als Basis der Berechnung herangezogen worden seien, es aber jeglicher Lebenserfahrung widerspreche, dass sämtliche Umsätze gänzlich auf ein Konto oder Sparbuch eingezahlt würden.

Die Erhöhung des Wertbetrages sei dadurch zustande gekommen, dass bei Einleitung des Finanzstrafverfahrens die Informationen, die durch die Kontenöffnung erlangt worden seien, noch nicht vorgelegen seien. Mit Geldbewegungen in der vorliegenden Höhe sei zu einem früheren Stand des Verfahrens nicht zu rechnen gewesen.

Absolut unverständlich bleibe der Vorwurf, dass die Mangelhaftigkeit der Aufzeichnungen von der Behörde niemals beanstandet worden sei. Worauf sich die Bf. hier beziehe, bleibe unklar. Tatsächlich seien die Mängel bereits bei der ersten Besprechung im Zuge der Außenprüfung mit der steuerlichen Vertretung angesprochen und natürlich im Vorhalteverfahren angeführt worden.

Aus Sicht der Behörde liege auf jeden Fall eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgaben vor. Einerseits liege der bereits umfangreich behandelte Verdacht auf eine Abgabenhinterziehung vor und andererseits seien die wirtschaftlichen und persönlichen Umstände der Bf. durchaus derart, dass daraus, wie im bekämpften Bescheid genannt, die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung angenommen werden müsse. Einerseits seien die hohen Geldbewegungen auf den Konten und dem Sparbuch eine Tatsache, deren Herkunft und Verwendung immer noch ungeklärt seien. Der Verdacht, dass Vermögen nach Rumänien verbracht worden sei, bestehe somit durchaus. Die Mietwohnung der Bf. im 19. Bezirk sei im Frühjahr 2015 aufgegeben worden. Derzeit liege als Meldeadresse die Betriebsadresse vor. In wie weit sich die Bf. noch in Wien aufhalte bzw. mit ihrer Tochter hier lebe, sei ungeklärt, dass sie an der Betriebsadresse tatsächlich wohnhaft sei, werde von Seiten der Behörde jedoch angezweifelt. Die Bf. besitze angeblich mit ihrem Mann ein Haus in Rumänien, über den Ehemann lägen jedoch der Behörde keinerlei Informationen vor. Eine Vermögensübertragung an Familienmitglieder sei somit durchaus möglich und zu befürchten.

Untermauert werde der Standpunkt der Behörde weiters durch den Sachverhalt der angeblichen Veräußerung des Porsche Cayenne durch die Bf. nach Erlassung des Sicherstellungsauftrages. Die Behörde sei der Meinung, dass es sich bei dem

Vorgang nicht um einen tatsächlichen wirtschaftlichen Vorgang handle, sondern nur vorgegeben worden sei, dass das Eigentum an dem KFZ an eine Bekannte der Bf. übertragen worden sei. Gestützt werde dieser Verdacht durch eine absolut fremdunübliche Vertragsgestaltung sowie die Tatsache, dass die Bf. das KFZ immer noch nutze. Sogar ihr Wunschkennzeichen sei beibehalten worden.

Der Vorwurf, die Behörde habe sich nicht ausreichend mit dem Vorbringen der Bf., insbesondere ihrer wirtschaftlichen Lage auseinandergesetzt, sei somit nicht zutreffend. Schlicht und ergreifend falsch sei die Behauptung, dass Zuwendungen der Familie von der Bf. belegt worden seien. Im Gegenteil seien bisher keine Belege hierfür erbracht worden. Die bereits angesprochenen, im Anhang übermittelten Dokumente belegten im besten Fall bloß, dass die Familie der Bf. in Rumänien Grundstücksumsätze getätigt habe. Dass diese betragsmäßig nicht relevant seien, sei von der Betriebsprüfung bereits dargelegt worden. In wie weit Geld von der Familie an die Bf. geflossen sei, könne daher zum derzeitigen Stand des Verfahrens nicht verifiziert werden.

Zusammenfassend werde festgehalten, dass die Behörde nach wie vor der Meinung sei, dass im gegebenen Fall mehr als ein bloßer Verdacht einer Abgabenhinterziehung vorliege und sehr wohl eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung von Abgaben gegeben sei.

Abschließend werde von der Bf. noch der Vorwurf erhoben, dass die Behörde ihr keine Gelegenheit zur Äußerung zum gegenständlichen Sachverhalt gegeben hätte. Auch dies werde von der Behörde bestritten. Richtig sei, dass der Fragevorhalt an die steuerliche Vertretung, der bis dato trotz mehrmaliger Aufforderung nicht beantwortet worden sei, und der Sicherstellungsauftrag in zeitlicher Nähe ergangen seien. In Anbetracht der Dauer des Verfahrens (die Hausdurchsuchung sei immerhin schon im Dezember 2013 durchgeführt worden) sowie, dass bei sämtlichen Besprechungen mit der steuerlichen Vertretung angemerkt worden sei, dass für die Behauptungen der Zuwendungen durch die Familie aussagekräftige Belege vorgelegt werden müssten, könne keine Rede davon sein, dass die Bf. keine Gelegenheit oder gar keine Zeit gehabt habe, Dementsprechendes vorzulegen.

### **Neuberechnung der sicherzustellenden Abgaben**

Aufgrund der unklaren Situation hinsichtlich der Bezahlung der beiden Dienstnehmer sei die Betriebsprüfung der Meinung, dass der sicherzustellende Betrag angepasst werden könne. Die Neuberechnung ohne Einbeziehung der Aufwände für die betreffenden Dienstnehmer sei folgender Tabelle zu entnehmen. Grundlage bildeten nach wie vor die Umsätze, die aufgrund der bei der Kontenöffnung erlangten Daten ermittelt worden seien, hinzugerechnet worden sei der bereits oben angesprochene Sicherheitszuschlag. Hiervon sei die Umsatzsteuer berechnet worden. Am Ende erfolge die Ermittlung des Gewinnes durch Abzug der Umsatzsteuer von den Einnahmen, von welchem wiederum die Einkommensteuer gemäß den jeweiligen gesetzlichen Grundlagen der betreffenden Jahre berechnet worden sei.

	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Umsätze laut Kontenöffnung	328.586,69	372.411,55	35.843,84	34.487,00	14.825,00	44.672,74
Sicherheitszuschlag 30%	109.528,90	124.137,18	11.947,95	11.495,67	4.941,67	14.890,91
Summe	438.115,59	496.548,73	47.791,79	45.982,67	19.766,67	59.563,65
Umsatzsteuer	73.019,26	82.758,12	7.965,30	7.663,78	3.294,44	9.927,28
Gewinn	365.096,32	413.790,61	39.826,49	38.318,89	16.472,22	49.636,38
Einkommensteuer	174.133,16	197.130,31	11.517,16	10.865,66	1.997,36	15.756,43

In Summe betrage der zu hinterlegende Betrag somit Euro 596.028,27.

\*\*\*\*\*

In Beantwortung dieses Vorhaltes brachte die Bf. mit Schreiben vom 6.11.2015 vor:

### **Zuwendungen / Angabe der Personen:**

Die belangte Behörde habe ersucht, Namen, Adressen und Geburtsdaten jener Personen, die Zuwendungen an die Bf. getätigt hätten, anzugeben. Es werde auf die bisherigen Ausführungen verwiesen, in welchen die Verwandten bereits namentlich genannt worden seien. Nachstehend würden Namen und Geburtsdaten jener Personen, welche Zuwendungen an die Bf. getätigt hätten, zusammengefasst bekanntgegeben:

1.) Der Ehemann der Bf.

P-4, geb. D-1,  
Rumänien, A-1

2.) Die Mutter der Bf.

P-5, geb. D-2

3.) Die Schwiegermutter der Bf.

P-6, geb. D-3

4.) Der Onkel der Bf.

P-7, geb. D-4

5.) Der Freund der Bf.

P-8, geb. D-5,  
A-2

Herr P-8 sei bisher auf Ersuchen der Bf. nicht genannt worden. Sie möchte nunmehr aber angeben, dass sie - neben ihrer Familie und ihrem Mann - von Herrn P-8 finanziell unterstützt worden sei. Die Bf. habe diesen deshalb zuvor nicht nennen wollen, da sie verheiratet sei und ihr Mann nichts von ihrer (ehemaligen) Beziehung zu Herrn P-8 gewusst habe. Die Bf. habe eine Affäre mit P-8 gehabt, welche sie aber mittlerweile beendet habe. Sie habe ein kleines Kind mit ihrem Ehemann und die Familie nicht mit alten Geschichten zerstören wollen. Aufgrund dieses Verfahrens habe sie sich aber



nunmehr gezwungen gesehen, ihrem Mann alles zu beichten und habe das mittlerweile auch getan. Daher könne sie nunmehr offenlegen, dass P-8 sie finanziell unterstützt und beschenkt habe. Über Steuerbescheide und Bankunterlagen des P-8 verfüge die Bf. naturgemäß nicht, er sei aber bereit gewesen, die Affäre und die finanziellen Zuwendungen schriftlich zu bestätigen.

Zu den Einkünften des Ehemannes bzw. von dessen Gesellschaften verfüge die Bf. derzeit nur über Auszeichnungen der Firma des Ehemannes wegen außerordentlicher Performance.

### **Buchhaltung:**

Ein Kassaeingangsbeleg liege für jeden Monat vor. Es seien zwar Entleerungen erfolgt, auch mehrmals pro Monat, jedoch habe es sich hierbei um Entnahmen für Gewinnauszahlungen, nicht aber Entleerungen gehandelt.

Zur Erstellung der Kassaeingangsbelege sei das Zählwerk des jeweiligen Automaten abgelesen worden, bevor dieses wieder auf null gestellt worden sei. Die Protokolle des Automaten seien nur einmal im Monat auf null gestellt worden. Manipulationen seien nicht erfolgt.

### **Angebliches Anstellungsverhältnis:**

Die Bf. sei in keinem Anstellungsverhältnis zu Herrn P-1 oder Frau P-2 gestanden. Die Behörde gehe davon aus, dass dem so wäre, weil die Bf. bei der Wiener Gebietskrankenkasse Angaben über die Tätigkeit der beiden Personen und die Auszahlungsbeträge gemacht habe. Die belangte Behörde berücksichtige nicht, dass die Bf. zwar sehr gut Deutsch spreche und verstehe, jedoch bei formalen Feinheiten Missverständnisse dennoch auftreten könnten. Selbst viele Personen mit Deutsch als Muttersprache könnten den Unterschied zwischen Werkverträgen, freien Dienstverträgen und echten Dienstverträgen nicht beschreiben und könne es auch bei einem „native Speaker“ vorkommen, dass er sich missverständlich ausdrücke, wenn es darum gehe, Tätigkeitsbereich und Bezahlungen von Auftragnehmern eines in „Regiegemeinschaft“ tätigen Unternehmers zu beschreiben.

Wenn die Bf. bei der Wiener Gebietskrankenkasse den Tätigkeitsbereich und das Honorar der beiden Personen beschrieben habe, heiße dies nicht, dass sie in einem Anstellungsverhältnis zu diesen gestanden wäre. Die beiden Personen seien nicht als Angestellte tätig gewesen, schon gar nicht als Angestellte der Bf. Dies habe die Bf. auch niemals behauptet. Die belangte Behörde selbst führe aus, dass im betreffenden Zeitraum beide Personen Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt hätten. Beide Personen hätten auf Werkvertragsbasis im Auftrag des Unternehmens P-3 gearbeitet und auch Honorarnoten an die Firma P-3 gelegt. Sollte die Behörde der Meinung sein, dass keine Werkverträge mit P-3, sondern echte Dienstverträge vorgelegen wären, so sei nicht nachvollziehbar, warum dies die Bf. betreffen sollte, zumal die Werkverträge zwischen Herrn P-1 und Frau P-2 nicht mit der Bf., sondern mit P-3 bestanden hätten. Die Frage einer allfälligen

Umqualifizierung von Werkverträgen mit dritten Unternehmern sei nicht Thema dieses Verfahrens.

### **Wohnung in Wien:**

Die belangte Behörde glaube eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgaben in der Aufgabe der Mietwohnung in 1190 Wien zu sehen. Richtig sei, dass diese Mietwohnung tatsächlich gekündigt worden sei. Dies deshalb, da die Ehe der Bf. aufgrund der gebeichteten Affäre in die Brüche gegangen und ihr die wirtschaftliche Existenz entzogen worden sei, da die bisherige unternehmerische Tätigkeit nicht mehr ausgeübt werden könne. Hinter dem Geschäftslokal befinde sich eine Wohnung mit Küche, zwei Zimmern, Garderobe und Badezimmer, was mehr als ausreichend für die Bf. und ihre Tochter sei. Daher entspreche die Meldeadresse der Betriebsadresse, wohne die Bf. entgegen den Vermutungen der Behörde aber tatsächlich dort. Angesichts der zerrütteten privaten und wirtschaftlichen Verhältnisse habe es die Bf. für notwendig gehalten, die Wohnung in Döbling aufzugeben.

Zur Veräußerung des Porsche Cayenne werde nochmals darauf hingewiesen, dass der fremdübliche Kaufpreis treuhändig hinterlegt worden sei.

\*\*\*\*\*

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 13.1.2016 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte aus:

Der Großteil der folgenden Ausführungen sei bereits mit dem Ersuchen um Ergänzung vom 14.10.2015 der rechtlichen Vertretung zur Kenntnis gebracht worden. Die Informationen, welche mit dem Schreiben vom 06.11.2015 als Ergänzung eingebracht worden seien, seien ebenfalls berücksichtigt worden.

### **1) Zu den Ausführungen in der Beschwerde vom 06.08.2015**

#### *Zum Punkt Sachverhalt der Beschwerde:*

Bereits unter diesem Punkt würden von der Bf. Behauptungen aufgestellt, die eindeutig den aktenkundigen Tatsachen sowie dem Wissensstand der Behörde widersprächen.

Aus den bei der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Unterlagen, welche mittlerweile zurückgestellt worden seien, gehe eindeutig hervor, dass die Bf. bereits seit dem Jahr 2006 Einkünfte aus dem Betrieb von Glücksspielautomaten bezogen habe. Es seien nämlich von Mitte 2006 bis Ende 2007 nicht nur die Mieteinkünfte für die sechs Automaten der Firma P-3 erzielt worden, sondern auch noch Umsätze aus Spielautomaten, die in diversen Lokalen aufgestellt gewesen seien. Eindeutige Belege hierfür fänden sich im Rechenwerk, und es sei nicht nachvollziehbar, warum diese Tatsache immer noch bestritten werde. Weiters sei von Seiten der Behörde niemals behauptet worden, dass die Bf. alle sechs Spielautomaten, die in ihrem Geschäftslokal aufgestellt gewesen seien, auch betrieben habe.

Als nächstes werde wieder bestritten, dass keine ordnungsgemäße Buchhaltung geführt worden sei. Die einzigen Grundaufzeichnungen, die im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt worden seien, seien mit „Kassa Eingang“ bezeichnete Dokumente, von denen es ein Exemplar pro Monat gebe.

Dass die Automaten nur einmal pro Monat entleert worden seien, widerspreche einerseits jeglicher Lebenserfahrung und andererseits auch den Einzahlungen auf dem Geschäftskonto, welche durchaus mehrmals im Monat getätigt worden seien. Es entspreche wohl eindeutig nicht den Regeln einer ordnungsgemäßen Buchführung, wenn keine Aufzeichnungen darüber geführt worden seien, wieviel Umsatz mit den Automaten erzielt worden sei, wieviel an Gewinnen ausgezahlt worden sei, wann Geld entleert worden sei und wieviel in den Automaten verblieben sei. Erschwerend komme hinzu, dass Geldspielautomaten Aufzeichnungen über diese Vorgänge führten. Normalerweise liege es im Interesse der Unternehmerin, diese auszuwerten und aufzubewahren. Eine Vernichtung von Grundaufzeichnungen spreche im Regelfall gegen eine ordnungsgemäße Handhabung. Bei welchen Unterlagen die Behörde von einer Manipulation ausgehe, sollte der Bf. ebenfalls bekannt sein, da es hierbei um Unterlagen aus den vorgelegten bzw. beschlagnahmten Dokumenten handle. Der Vollständigkeit halber werde hier festgehalten, dass bei einigen der mit „Kassa Eingang“ bezeichneten Dokumenten der Zeitraum korrigiert worden sei, und dies, aufgrund der Häufigkeit, stark für eine bewusste Falscherfassung spreche.

Im nächsten Absatz werde die Behauptung aufgestellt, die Behörde habe der Bf. grundlos vorgeworfen, dass sie „schwarz“ Mitarbeiter beschäftige. Die Behörde sei davon ausgegangen, da im Wege einer Amtshilfe von der Wiener Gebietskrankenkasse eine Niederschrift übermittelt worden sei, in der die Bf. selbst ausgesagt habe, die beiden genannten Personen beschäftigt zu haben. Weiters habe sie Angaben über deren Tätigkeit und die Beträge, die sie ihnen bezahlt habe, gemacht. Für beide Personen lägen im genannten Zeitraum keine Lohnzettel der Firma P-3 vor, die Behauptung, Herr P-1 und Frau P-2 seien Mitarbeiter der Firma P-3 gewesen, sei so also nicht richtig. Beide Personen hätten im betreffenden Zeitraum Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb erklärt, weshalb die von der Bf. behauptete Offensichtlichkeit der Einkommensverhältnisse somit dahingestellt bleibe. Es habe daher für die Behörde keinen Grund gegeben, an den von der Bf. gemachten Aussagen nicht festzuhalten.

Anschließend werde auf die im Sicherstellungsauftrag genannten Geldbewegungen eingegangen. Hier werde ebenfalls festgestellt, dass sämtliche Kontoinformationen der Bf. bekannt sein sollten. Hervorzuheben sei, dass die Bf. im Prüfungszeitraum über ein zweites Konto verfügt habe, welches im Zuge der Außenprüfung nicht offengelegt worden sei. Tatsache sei weiters, dass auf beiden Konten, sowie dem Sparbuch in den Jahren 2008 bis 2013 Einzahlungen von über 1,5 Millionen Euro getätigt worden seien. Hiervon beträfen das Sparbuch sowie das nicht vorgelegte Konto Einzahlungen von über 800.000,00 Euro. Wie bereits geschrieben, habe die Behörde hier nur die Einzahlungen berücksichtigt, Geldbewegungen zwischen den Konten oder Sparbuch

und Konto seien selbstverständlich nicht mitgerechnet worden. Mit „Modalitäten der Einzahlungen“, wie im Sicherstellungsauftrag genannt, sei gemeint gewesen, dass sich auch dem nicht vorgelegten Konto ebenfalls reguläre Einzahlungen sowie Münzeinzahlungen in erheblicher Höhe fänden. Diese ähnelten stark den Einzahlungen auf dem Geschäftskonto. Diese Einzahlungen seien ebenfalls immer wieder unregelmäßig in unterschiedlicher Höhe erfolgt und es scheine nicht glaubwürdig, dass es sich hierbei ausschließlich um Ersparnisse oder Zuwendungen handle. Der Übertrag des aufgelösten Sparbuches sei, wie bereits genannt, nicht in die Berechnung mit aufgenommen worden.

Es sei weiters nicht richtig, dass sich die Behörde mit der Angabe der Bf. betreffend ihre wohlhabenden Familien nicht auseinandersetzen wolle. Richtig sei, dass die Behörde schon mehrmals bei Gesprächen, auch mit der steuerlichen Vertretung im Vorhalteverfahren usw., verlangt habe, dass aussagekräftige Unterlagen hierfür vorgelegt werden müssten. Wenn dies geschehe, nehme die Betriebsprüfung dies selbstverständlich zur Kenntnis. Trotz der Dauer des Verfahrens sowie der Außenprüfung sei es der Bf. bisher anscheinend nicht möglich gewesen, entsprechende Bankunterlagen oder rumänische Steuerbescheide vorzulegen.

Die im Anhang der Beschwerde übermittelten Verträge über einen Gesamtwert von ungefähr 120.000.000 ROL seien der Behörde bereits bekannt. Gemäß den Berechnungen der Betriebsprüfung entsprächen 120.000.000 ROL ungefähr einem Betrag von 21.500 Euro (Währungsreform 2005: 10.000 ROL entsprächen 1 RON, 1 RON entspreche 0,225 €). Ungeachtet der Tatsachen, dass es sich bei sämtlichen Verträgen um handschriftliche Aufzeichnungen handle, bei denen bloß die Übersetzung beglaubigt worden sei und diese teilweise weit vor dem Prüfungszeitraum datiert worden seien, ließen sich daraus keine relevanten Tatsachen für das laufende Verfahren ableiten. Auf das schon mehrfach angesprochene Startkapital von 200.000 Euro lasse sich aus den bisher vorgelegten Dokumenten jedenfalls nicht schließen.

Auf die von der Judikatur immer wieder bestätigte verstärkte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten werde hier verwiesen.

Anmerkung: In der Beilage betreffend die Verpachtung an die G-1, welche besage, dass im Zeitraum 1992 bis 2013 der Betrag von 220.000 ROL eingenommen worden sei, sei der höhere Umrechnungskurs ab dem Jahr 2005 in oben genannter Berechnung bereits berücksichtigt.

#### *Zum Punkt Beschwerdegründe der Beschwerde:*

Die Behörde sei der Ansicht, dass der Bescheid sehr wohl ausreichend begründet worden sei. Die im gegenständlichen Bescheid unter Punkt Begründung Absatz 1) und 2) genannten Sachverhalte stellten Ermittlungsergebnisse der Betriebsprüfung zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages dar. Es sei nicht nachvollziehbar, warum zum derzeitigen Stand des Verfahrens immer noch behauptet werde, dass die im Bescheid genannten Tatsachen bloße Behauptungen darstellten, da die Bf. wohl über ihre Aufzeichnungen und die Bewegungen auf den Konten Bescheid wissen sollte. Es sei von

Seiten der Betriebsprüfung nie behauptet worden, dass die Art des Gewerbes eine Rolle spielen würde. Tatsache sei jedoch, wie bereits genannt, dass sich auf den Konten und dem Sparbuch Einzahlungen von mehreren hunderttausend Euro fänden, die bislang nicht erklärt oder belegt worden seien.

Tatsache sei auch, dass die Grundaufzeichnungen unzureichend geführt und manipuliert worden seien. Die bereits angesprochenen „Kassa Eingang“ Aufzeichnungen, die die Höhe einer angeblichen Entleerung eines Automaten einmal pro Monat wiedergeben sollten, seien an und für sich bereits zu wenig. Interessant sei in diesem Zusammenhang eine Aussage der Bf., festgehalten im Schreiben „Rechtfertigung & Ausfolgerungsantrag“ vom 06.07.2015. Hier finde sich auf der fünften Seite im zweiten Absatz von unten Folgendes: *„Keinesfalls leere ich täglich alle Geräte. Das habe ich nur gemacht, als Herr P-3 krank war. Es kann aber auch vorkommen, dass die Automaten mehrere Tage nicht entleert werden.“* Hieraus könne wohl kaum in irgendeiner Weise darauf geschlossen werden, dass die Automaten nur einmal pro Monat entleert worden seien. Auch das spreche dafür, dass die Grundaufzeichnungen nicht die tatsächlichen Umsätze widerspiegeln.

Als weitere Unregelmäßigkeiten seien zu nennen: für denselben Zeitraum von drei Monaten im Jahr 2008, in dem die Einnahmen von allen sechs Automaten verbucht worden seien, seien aber angebliche Mieteinkünfte von der Firma P-3 erzielt worden; sowie die bereits oben genannten nachträglichen Korrekturen hinsichtlich des Zeitraumes auf einigen „Kassa Eingang“ Dokumenten.

Hinsichtlich der beiden „schwarz“ beschäftigten Personen sei die Aussage der Bf. falsch, dass die Behörde hier nachweislich Unrichtiges behauptet habe. Das Gegenteil dieser Aussage sei richtig, die Annahme beruhe auf der Darstellung des Sachverhaltes von der Bf. selbst gegenüber der Wiener Gebietskrankenkasse. Die geforderte Einsicht in die Unterlagen der Firma P-3 sei unverständlich, da sich weder in der Aussage der Bf. noch in den Steuerakten der betreffenden Personen Hinweise fänden, die auf einen Zusammenhang mit der Firma P-3 deuten würden. Von einer reinen Spekulation könne somit keine Rede sein, die Behörde habe ihre Erkenntnisquellen sorgfältig ausgeschöpft. Unverständlich bleibe auch, warum eine Befragung der Bf. hätte durchgeführt werden sollen, wenn die Behörde eine Feststellung aufgrund einer Aussage von der Bf. treffe.

Falsch sei auch die Behauptung, die Behörde hätte die Abgabenansprüche im Schätzungswege ermittelt. Die Berechnung sei aufgrund der genannten Einzahlungen auf die Konten sowie das Sparbuch, einer Hinzurechnung der (behaupteten) Beschäftigten für den gesamten Zeitraum sowie eines 30% Sicherheitszuschlages erfolgt. Der Sicherheitszuschlag werde dadurch begründet, dass, wie soeben genannt, die Einzahlungen als Basis der Berechnung herangezogen worden seien, es aber jeglicher Lebenserfahrung widerspreche, dass sämtliche Umsätze gänzlich auf ein Konto oder Sparbuch eingezahlt würden.

Die Erhöhung des Wertbetrages sei dadurch zustande gekommen, dass bei Einleitung des Finanzstrafverfahrens die Informationen, die durch die Kontenöffnung erlangt worden seien, noch nicht vorgelegen seien. Mit Geldbewegungen in der vorliegenden Höhe sei zu einem früheren Stand des Verfahrens nicht zu rechnen gewesen.

Absolut unverständlich bleibe der Vorwurf, dass die Mangelhaftigkeit der Aufzeichnungen von der Behörde niemals beanstandet worden sei. Worauf sich die Bf. hier beziehe, bleibe unklar. Tatsächlich seien die Mängel bereits bei der ersten Besprechung im Zuge der Außenprüfung mit der steuerlichen Vertretung angesprochen und weiters natürlich im Vorhalteverfahren angeführt worden.

Aus Sicht der Behörde liege auf jeden Fall eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgaben vor. Einerseits liege der bereits umfangreich behandelte Verdacht auf eine Abgabenhinterziehung vor und andererseits seien die wirtschaftlichen und persönlichen Umstände der Bf. durchaus derart, dass daraus, wie im bekämpften Bescheid genannt, die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung angenommen werden müsse. Einerseits seien die hohen Geldbewegungen auf den Konten und dem Sparbuch eine Tatsache. Deren Herkunft und Verwendung seien immer noch ungeklärt. Der Verdacht, dass Vermögen nach Rumänien verbracht worden sei, bestehe somit durchaus. Die Mietwohnung der Bf. in Wien sei im Frühjahr 2015 aufgegeben worden. Derzeit liege als Meldeadresse die Betriebsadresse vor. In wie weit sich die Bf. mittlerweile noch in Wien aufhalte bzw. mit ihrer Tochter hier lebe, sei ungeklärt, dass sie an der Betriebsadresse tatsächlich wohnhaft sei, werde von Seiten der Behörde jedoch angezweifelt.

Die Bf. besitze angeblich mit ihrem Mann ein Haus in Rumänien, über den Ehemann lägen jedoch der Behörde keinerlei Informationen vor. Eine Vermögensübertragung an Familienmitglieder sei somit durchaus möglich und zu befürchten.

Untermauert werde der Standpunkt der Behörde weiters durch den Sachverhalt der angeblichen Veräußerung des Porsche Cayenne durch die Bf. nach Erlassung des Sicherstellungsauftrages. Die Behörde sei der Meinung, dass es sich bei dem Vorgang nicht um einen tatsächlichen wirtschaftlichen Vorgang handle, sondern nur vorgegeben worden sei, dass das Eigentum an dem KFZ an eine Bekannte der Bf. übertragen worden sei. Gestützt werde dieser Verdacht durch eine absolut fremdunübliche Vertragsgestaltung sowie die Tatsache, dass die Bf. das KFZ immer noch nutze. Sogar ihr Wunschkennzeichen sei beibehalten worden.

Der Vorwurf, die Behörde habe sich nicht ausreichend mit dem Vorbringen der Bf., insbesondere ihrer wirtschaftlichen Lage auseinandergesetzt, sei somit nicht zutreffend. Schlicht und ergreifend falsch sei die Behauptung, dass Zuwendungen der Familie der Bf. belegt worden seien. Im Gegenteil, es seien bisher keine Belege hierfür erbracht worden. Die bereits angesprochenen, im Anhang übermittelten Dokumente belegten im besten Fall bloß, dass die Familie der Bf. in Rumänien Grundstücksumsätze getätigt habe. Dass diese betragsmäßig nicht relevant seien, sei von der Betriebsprüfung bereits dargelegt worden.

In wie weit Geld von der Familie an die Bf. geflossen sei, könne daher zum derzeitigen Stand des Verfahrens nicht verifiziert werden.

Zusammenfassend werde festgehalten, dass die Behörde nach wie vor der Meinung sei, dass im gegebenen Fall mehr als ein bloßer Verdacht einer Abgabenhinterziehung vorliege und sehr wohl eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung von Abgaben gegeben sei.

Abschließend werde von der Bf. noch der Vorwurf erhoben, dass die Behörde ihr keine Gelegenheit zur Äußerung zum gegenständlichen Sachverhalt gegeben habe. Auch dies werde von der Behörde bestritten. Richtig sei, dass der Fragenvorhalt an die steuerliche Vertretung, der bis dato trotz mehrmaliger Aufforderung nicht beantwortet worden sei, und der Sicherstellungsauftrag in zeitlicher Nähe ergangen seien. In Anbetracht der Dauer des Verfahrens, da die Hausdurchsuchung immerhin schon im Dezember 2013 durchgeführt worden sei, sowie dass bei sämtlichen Besprechungen mit der steuerlichen Vertretung angemerkt worden sei, dass für die Behauptungen der Zuwendungen durch die Familie etc. aussagekräftige Belege vorgelegt werden müssten, könne keine Rede davon sein, dass die Bf. keine Gelegenheit oder gar keine Zeit gehabt habe, Dementsprechendes vorzulegen.

## **2) Zu den Ausführungen in der Ergänzung zur Beschwerde vom 06.11.2015**

### *Zum Punkt Zuwendungen/Angabe der Personen*

Auch in diesem Schreiben würden hinsichtlich der angeblichen Zuwendungen an die Bf. wieder bloß Behauptungen aufgestellt. Nach der ursprünglichen Auskunft, die Zuwendungen stammten von der Familie und dem Ehemann, werde hier erstmals die Behauptung aufgestellt, sie stammten von ihrem Freund, Herrn P-8. Als einziges Dokument hierfür werde eine notarielle Erklärung von Herrn P-8 vorgelegt. Aussagekräftige Belege wie Kontoauszüge, Überweisungsbelege oder rumänische Steuerunterlagen fehlten immer noch. Warum Herr P-8 das Verhältnis sowie die finanziellen Zuwendungen notariell bestätigen sollte, jedoch keinerlei Belege zur Verfügung stelle, könne nicht nachvollzogen werden. Die Aussage hinsichtlich des geheimen Verhältnisses scheine ebenfalls nicht glaubwürdig, da laut Erklärung des Herrn P-8 er der Bf. zwischen 240.000 und 480.000 € geschenkt haben solle. Dass Geldgeschenke in dieser Höhe sowie andere Geschenke und Reisen über Jahre unbemerkt geblieben sein sollten, widerspreche jeglicher Lebenserfahrung. Gestützt werde diese Ansicht durch die Tatsache, dass die Bf. ihre Reisen und ihren Lebensstil auf sozialen Medien wie Facebook zur Schau gestellt habe.

### *Zum Punkt Buchhaltung:*

Hier werde de facto die Ansicht der Behörde unterstützt. Auch Entleerungen zum Zweck der Gewinnauszahlung müssten sehr wohl auch aufgezeichnet werden, um ein lückenloses Bild der Einsätze und Gewinne wiedergeben zu können.

Festzuhalten sei weiters, dass bei der im Zuge der Hausdurchsuchung durch die Steuerfahndung durchgeführten Befragung Frau P-2 ausgesagt habe, dass für die Gewinnauszahlungen immer ein Geldbetrag im Safe liege. Da es ihre Aufgabe gewesen sei, die Gewinne auszubezahlen, und der Safe durch die Steuerfahndung dokumentiert worden sei, sei diese Version glaubhafter. Von Frau P-2 sei weiters ausgesagt worden, dass die Bf. die Automaten täglich entleere.

*Zum Punkt angebliches Anstellungsverhältnis:*

Hier würden nur Ausführungen wiederholt, die bereits im Ergänzungsersuchen von der Behörde zur Kenntnis genommen worden seien. Hierzu gebe es nichts weiter auszuführen.

*Zum Punkt Wohnung in Wien:*

Es sei für die Behörde absolut unverständlich, warum hier im Detail ausgeführt werde, dass die Wohnung in der A-3 ausreichend sei und von der Bf. bewohnt werde, da ein Untermietvertrag aktenkundig sei, der dem widerspreche. Aus diesem Vertrag gehe hervor, dass die Bf. das Objekt in der A-3 untervermietet habe. Bei dieser Untervermietung könne es sich nicht bloß um das Geschäftslokal handeln, da die Untermieterin laut ZMR bereits ihren Wohnsitz in der A-3 Top 5 gemeldet habe.

Zusammenfassend werde angeführt, dass die Behörde nach wie vor an den im Sicherstellungsauftrag genannten Punkten festhalte. Einerseits liege nach wie vor der Verdacht auf eine Abgabenhinterziehung vor und andererseits seien die wirtschaftlichen und persönlichen Umstände der Bf. durchaus derart, dass die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung angenommen werden müsse. Es würden von der Bf. nach wie vor bloß Behauptungen aufgestellt, die teilweise widersprüchlich und teilweise falsch seien.

Dementsprechend sei die Beschwerde abzuweisen gewesen.

\*\*\*\*\*

Fristgerecht beantragte die Bf. mit Schreiben vom 18.2.2016 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend vor:

**1. Sachverhalt**

Zum Aktenzeichen StrafNr Nr-1 werde von der belangten Behörde gegen die Bf. - ohne dass hinreichende Verdachtsgründe dargelegt würden und noch lange, bevor das Betriebsprüfungsverfahren abgeschlossen sei - ein Finanzstraßverfahren geführt, in dem ihr vorgeworfen werde, in den Jahren 2006 bis 2013 Umsätze aus dem Betrieb von Spielautomaten gegenüber dem Finanzamt nicht erklärt zu haben und dadurch eine (teils versuchte) Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG verwirklicht zu haben.

Das Betriebsprüfungsverfahren sei noch anhängig und sei im Zuge dessen der Sicherstellungsauftrag vom 07.07.2015 ergangen. Die belangte Behörde gehe unter anderem von den Annahmen aus, dass



- 1) die Bf. einen Betrieb mit Glücksspielautomaten betreibe,
- 2) die Grundaufzeichnungen nicht den Anforderungen einer ordnungsgemäßen Buchhaltung entsprächen und einige dieser Schriftstücke *„offensichtlich nachträglich manipuliert“* worden wären,
- 3) *„Zeitweise, zusätzlich zu den angemeldeten Angestellten, zwei weitere Personen beschäftigt“* wären, *„deren Bezahlung sich nicht im Rechenwerk“* wiederfände,
- 4) sich auf einem Konto und einem Sparbuch *„Geldbewegungen in Höhe von EUR 1,2 Mio“* fänden und *„Höhe und Modalitäten der Einzahlungen“* darauf schließen ließen, dass steuerpflichtige Umsätze nicht ordnungsgemäß erklärt worden wären.

Gegen den Sicherstellungsauftrag vom 07.07.2015 habe die Bf. am 06.08.2015 eine Bescheidbeschwerde samt (beauftragter) Ergänzung vom 06.11.2015 erhoben.

## **2. Zulässigkeit des Vorlageantrages**

Gegen die Beschwerdevorentscheidung könne gemäß § 264 BAO innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden. Die angefochtene Beschwerdevorentscheidung vom 13.01.2016 sei am 21.01.2016 zugestellt worden. Der vorliegende, am 18.02.2016 zur Post gegebene Vorlageantrag sei daher jedenfalls rechtzeitig.

## **3. Gründe des Vorlageantrages**

Hinsichtlich der Rechtswidrigkeit des Sicherstellungsauftrages werde zur Gänze auf die Bescheidbeschwerde vom 06.03.2015 verwiesen, wobei im Folgenden die wichtigsten rechtlichen Ausführungen zusammengefasst nochmals wiedergegeben würden.

Da es sich bei einem Sicherstellungsauftrag um einen Bescheid handle, bestehe Begründungspflicht. Die Behörde hätte jene Gründe darlegen müssen, die für den Inhalt des Bescheides maßgeblich gewesen seien. In der Begründung sei das Ergebnis des Ermittlungsverfahrens darzulegen. Außerdem müsste angegeben werden, wie die Behörde überhaupt zu ihren Annahmen gekommen sei. Derartige Ausführungen fehlten vollkommen und sei daher weder ersichtlich noch überprüfbar, aufgrund welcher Beweise die Sachverhaltsannahmen getroffen worden seien. Das Fehlen jeglicher Begründung oder die bloße Aufnahme von Ausführungen ohne Begründungswert stelle Willkür dar. Weder werde das Vorbringen der Bf. festgehalten (geschweige denn sich damit auseinandergesetzt) noch würden andere aufgenommene Beweise oder die Gründe für die Beweiswürdigung wiedergegeben. Da dem Bescheid die ausreichende Begründung fehle, sei er rechtswidrig. Erst nachträgliche Ergänzungsversuche der Behörde änderten dies nicht.

Die Behörde sei verpflichtet, in der Begründung des Bescheides in eindeutiger, einer nachprüfenden Kontrolle zugänglichen Weise aufzuzeigen, von welcher konkreten Sachverhaltsannahme sie bei ihrem Bescheid ausgegangen sei und worauf sich die getroffenen Tatsachenfeststellungen im Einzelnen stützten (VwGH 2003/08/0116).

Die belangte Behörde hätte sich mit der Darstellung der Bf. auseinandersetzen müssen, wobei der Behörde auch die Verpflichtung obliege, alle ihr sich bietenden Erkenntnisquellen sorgfältig auszuschöpfen und insbesondere alle Umstände zu erheben, die sich nach der Sachlage anbieten oder als sachdienlich erweisen könnten.

Aus dem Sicherstellungsauftrag sei nicht ersichtlich, wie der voraussichtliche Abgabensanspruch berechnet worden sei. Die Art und Höhe der Abgaben seien nicht nachvollziehbar.

Sicherstellungsaufträge setzten überdies eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraus. In § 232 Abs. 2 lit. b BAO sei ausdrücklich geregelt, dass der Sicherstellungsauftrag die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergebe, zu enthalten habe.

Nach ständiger Rechtsprechung erfüllten Abgabenhinterziehung und Mängel der Buchführung allein, ohne weitere Bedachtnahme auf die sonstigen Verhältnisse des Einzelfalles, nicht die Voraussetzungen für einen Sicherstellungsauftrag (VwGH 15.2.1983, 82/14/0246; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO § 323 E 28).

Aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles sei keineswegs zu schließen, dass eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung zu befürchten wäre. Weder lägen Exekutionsführungen von dritter Seite vor, noch drohte ein Insolvenzverfahren.

Für die im § 232 Abs. 1 BAO verlangten Gründe müsse im Hinblick auf ein mangelfreies Verfahren verlangt werden, dass der von der Behörde im konkreten Fall gezogene Schluss, auf welchen sie die Erlassung des Sicherstellungsauftrages stütze, entsprechend eindeutig begründet werde und sich die Behörde mit dem Vorbringen der Steuerpflichtigen, vor allem was ihre wirtschaftliche Lage anlange, in ausreichender Weise auseinandersetze (vgl. VwGH 04.07.1990, 89/15/0131).

Es sei festzuhalten, dass die Behauptungen in der Bescheidbegründung pauschal gefasst seien und sie sich anhand der Begründungen kaum auf deren Wahrheitsgehalt nachprüfen ließen.

Aufgrund der Allgemeinheit der Aussagen sei von der belangten Behörde ein nahezu unmöglicher Gegenbeweis auferlegt worden.

Die Behörde habe die Pflicht, dem Abgabepflichtigen zu denjenigen Beweisen, auf welche sich die Sachverhaltsfeststellungen der Behörde zum Entstehen des Abgabenspruchs dem Grunde nach in Ausführung der Beweiswürdigung stützten, die Gelegenheit zur Äußerung zu bieten (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO § 323 E 10). Mit Schreiben vom 07.07.2015 habe die Behörde die Bf. ersucht, Ergänzungen und Auskünfte mitzuteilen. Am selben Tag sei bereits der Sicherstellungsauftrag erlassen worden. Die Bf. habe demnach keine Gelegenheit zur Äußerung gehabt.

Um etwaige Wiederholungen zu vermeiden, werde hinsichtlich der Ausführungen in der Beschwerde vorentscheidung vom 13.01.2016 auf die Bescheidbeschwerde vom

06.03.2015 und auf die Ergänzung der Beschwerde vom 06.11.2015 - dessen Vorbringen auch zum Vorbringen des gegenständlichen Vorlageantrags erhoben werde - verwiesen, sofern im Folgenden nicht auf neue Beweise bzw. ergänzende Urkunden oder rechtliche Ausführungen eingegangen werde.

Auf Seite 5 der Beschwerdevorentscheidung bringe die Behörde unter anderem vor, dass die Abgabenansprüche nicht im Schätzungsweg erfolgt seien, sondern berechnet worden seien. Des Weiteren sei ein 30%iger Sicherheitszuschlag begründet, da *„die Einzahlungen als Basis der Berechnung herangezogen wurden, es aber jeglicher Lebenserfahrung widerspricht, dass sämtliche Umsätze gänzlich auf ein Konto oder Sparbuch eingezahlt werden“*. Sicherheitszuschläge seien nur dann erforderlich, wenn auf weitere unentdeckt gebliebene Vorfälle der gleichen Art geschlossen werden könne, wobei es sich um eine Extrapolation von Gewissheiten oder von individuell höchsten Wahrscheinlichkeiten im Sinne des eigentlichen Beweisrechts handeln müsse. Ein Sicherheitszuschlag habe immer auf Ermittlungen in einem normalen Beweisverfahren aufzubauen, in dem er aus diesen begründet und entwickelt werden müsse. Sicherheitszuschläge dürften keine Strafzuschläge sein und müssten aus den Umständen der jeweiligen Schätzung denknotwendig erwachsen (vgl. *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO Handbuch, S 501). Im gegenständlichen Fall erscheine ein Sicherheitszuschlag von 30% weder notwendig noch gerechtfertigt, zumal die Behörde nicht von einer Gewissheit ausgehe oder einer individuellen höchsten Wahrscheinlichkeit, dass noch andere Vorfälle nicht geklärt worden seien.

Auf Seite 6 der Beschwerdevorentscheidung führe die Behörde unrichtig aus, dass sie über den Ehemann der Bf. keinerlei Informationen hätte und dass die Bf. keine Belege erbracht habe, dass sie Zuwendungen von ihrer Familie erhalten habe. Der Behörde seien der Name, das Geburtsdatum sowie die Adresse des Ehemannes sehr wohl bekannt. Der Behörde seien sogar die Auszeichnungen der Firma des Ehemannes übermittelt worden.

Hinsichtlich der aktuellen Wohnung der Bf. in der A-3 werde ergänzend ausgeführt, dass ausschließlich die im beiliegenden Plan blau und orange markierten Einheiten und nicht das gesamte Objekt untervermietet bzw. Frau P-9 zur Verfügung gestellt worden seien. Die belangte Behörde irre über den Umstand der Untervermietung und gehe von der unrichtigen Annahme aus, dass das gesamte Objekt in der A-3 untervermietet worden wäre. Dieser Umstand beruhe wohl auf der Tatsache, dass die Parteien für den gegenständlichen Untermietvertrag lediglich ein vorformuliertes Vertragsmuster herangezogen hätten, welches sie nicht an den konkreten Einzelfall angepasst hätten. Dies zeige sich schon daran, dass der Mietgegenstand im ausfüllbaren Teil des Formulars ausdrücklich als „Geschäftslokal“ bezeichnet werde, weiter unten im Formularteil des Vertrages jedoch die Vermietung zu Wohnzwecken irrtümlich nicht korrigiert worden sei. In Punkt 1 „Gegenstand des Vertrages“ sei festgehalten, dass die Bf. Hauptmieterin des Bestandobjekts A-3 sei. In Punkt 1 Absatz 3 des Untermietvertrages sei irrtümlich unterlassen worden festzuhalten, dass lediglich ein Teil des Hauptmietgegenstandes Gegenstand des Untermietvertrages sei. Dass lediglich der oben bezeichnete Teil

Gegenstand des Untermietvertrages gewesen sei, sei jedoch übereinstimmender Parteiwille gewesen, und sei auch tatsächlich nur dieser Teil von der Untermieterin genutzt worden. Tatsächlich habe die Bf. somit nicht das gesamte Objekt untervermietet, sondern eben nur den angeführten Teil des Bestandobjektes.

Der Untermietvertrag sei im November 2015 zwischen der Bf. als Untervermieterin und Frau P-9 als Untermieterin abgeschlossen worden. Als Untermietzins sei ein Betrag in Höhe von EUR 1.000,00 inklusive Betriebskosten vereinbart worden. Die Bf. selbst zahle für das gesamte Objekt einen Mietzins von rund EUR 3.000,00. Bereits daraus ergebe sich eindeutig, dass der gegenständliche Untermietvertrag lediglich einen Teil des Hauptmietobjektes umfassen habe können. Es seien keinerlei nachvollziehbare Gründe ersichtlich, weshalb die Bf. das gesamte Objekt vermieten sollte und dafür weniger einnehmen sollte, als sie selbst an Mietzins bezahle. Da die Untermieterin ihren Geschäftsbetrieb im November 2015 einstellen habe müssen, sei auch der Untermietvertrag über das Geschäftslokal konkludent aufgelöst worden.

Zudem widerlege auch die Tatsache, dass die Bf. mit ihrer Tochter selbst im Bestandobjekt wohne, die irrige Behauptung, dass das gesamte Objekt untervermietet worden wäre. Die Mietwohnung der Bf. sei im Plan links oben als Wohnung bezeichnet und grün markiert worden. Wie aus dem Plan ersichtlich, sei die Wohnung für einen Zwei-Personen-Haushalt bzw. einen Haushalt für eine Erwachsene und ein Kleinkind mehr als ausreichend. Zum Beweis für das bisherige Vorbringen lege die Bf. eine aktuelle ZMR-Abfrage sowie den Mietvertrag vom 20.10.2000 vor.

#### **4. Begehren**

Aus all diesen und bereits bisher geltend gemachten Gründen in der Bescheidbeschwerde vom 06.03.2015 sowie in der Ergänzung der Beschwerde vom 06.11.2015 stelle die Bf. nachstehende Anträge,

1. die Bescheidbeschwerde vom 06.08.2015 sowie die Ergänzung zur Beschwerde vom 06.11.2015 dem Bundesfinanzgericht Wien zur Entscheidung vorzulegen;
2. das Bundesfinanzgericht Wien möge die angefochtene Beschwerdevorentscheidung dahingehend abändern, dass der Beschwerde Folge gegeben werde und der Sicherstellungsauftrag des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 7.7.2015 ersatzlos aufgehoben werde,
3. gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 lit. b BAO eine öffentliche mündliche Verhandlung durchzuführen.

\*\*\*\*\*

Mit Vorhalt vom 21.2.2018 ersuchte das Bundesfinanzgericht die Bf. um Bekanntgabe ihrer wirtschaftlichen Verhältnisse und legte einen Erhebungsbogen bei.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 12.3.2018 nahm die Bf. dazu Stellung:

## **1. Sachverhalt**

Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens sei ein mit 07.07.2015 datierter Sicherstellungsauftrag ergangen, in dem die Sicherstellung von Abgabenansprüchen iHv EUR 652.393,60 angeordnet worden sei. Nach Abschluss der Außenprüfung ergäben die – nicht rechtskräftigen - Bescheide hingegen einen Nachforderungsbetrag von lediglich EUR 96.001,65. Der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung sei datiert mit 21.11.2017 (vgl. Beilage ./15). Der Sicherstellungsauftrag sei sohin fast zweieinhalb Jahre vor Abschluss der Erhebungen erlassen worden.

Gegen den Sicherstellungsauftrag vom 07.07.2015 habe die Beschwerdeführerin am 06.08.2015 die (am 06.11.2015 ergänzte) Beschwerde erhoben.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichts vom 21.02.2018, zugestellt am 26.02.2018, sei der Beschwerdeführerin aufgetragen worden, einen angeschlossenen Erhebungsbogen zu ihren wirtschaftlichen Verhältnissen vollständig ausgefüllt zu retournieren. In diesem beziehe sich das Bundesfinanzgericht auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, nach welcher Abgabenhinterziehung und Mängel der Buchführung für sich genommen ohne Bedachtnahme auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Abgabepflichtigen nicht stets ausreichen, damit eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der sicherzustellenden Angaben angenommen werden dürfe, weswegen eine Auseinandersetzung mit der wirtschaftlichen Lage der Beschuldigten notwendig sei.

## **2. Gründe der Stellungnahme**

### **2.1 Irrelevanz der Erhebungen zur gegenwärtigen Einkommens- und Vermögenslage**

Bereits in der Beschwerde vom 06.08.2015 habe die Beschuldigte und Beschwerdeführerin darauf hingewiesen, dass nach ständiger Rechtsprechung der Verdacht der Abgabenhinterziehung und von Mängeln der Buchführung allein, ohne Bedachtnahme auf die sonstigen Verhältnisse des Einzelfalls, nicht die Voraussetzungen für einen Sicherstellungsauftrag erfüllen könnten (VwGH 15.2.1983, 82/14/0246; *Ellinger/Sutter/Urz*, BAO § 232 E 28), für diese Voraussetzungen im Hinblick auf ein mangelhaftes Verfahren verlangt werden müsse, dass der von der Behörde im konkreten Fall gezogene Schluss, auf welchen sie die Erlassung des Sicherstellungsauftrages stütze, entsprechend eindeutig begründet werde und sich die Behörde mit dem Vorbringen des Steuerpflichtigen, vor allem was ihre wirtschaftliche Lage anlange, in ausreichender Weise auseinandersetze (vgl. VwGH 04.07.1990, 89/15/0131). Den vom Verwaltungsgerichtshof gestellten Anforderungen sei die Behörde in keiner Weise nachgekommen, wie auch in der Folge (siehe Pkt 2.2) noch näher darzulegen sein werde.

Wenngleich es zu begrüßen sei, dass das Bundesfinanzgericht, wenn es nun ergänzende Erhebungen zu den wirtschaftlichen Verhältnissen der Beschwerdeführerin anstellen wolle, offenbar selbst der Ansicht sei, dass das bisherige Verfahren und die darauf beruhenden Feststellungen der erstinstanzlichen Behörde unzureichend seien, könne die Retournierung des dem gerichtlichen Auftrag vom 21.02.2018 angeschlossenen

Erhebungsbogens nicht zur Beurteilung der Frage der Rechtmäßigkeit der Erlassung des Sicherstellungsauftrages beitragen bzw. die Mängel des Bescheids sanieren.

Das Beschwerdeverfahren habe sich nämlich nach der Rechtsprechung auf die Überprüfung der Frage zu beschränken, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides, mit dem die Sicherstellung angeordnet worden sei, die erforderlichen Voraussetzungen gegeben gewesen seien. Später eingetretene Tatsachen, Beweise und Anträge seien im Sicherstellungsverfahren gemäß § 232 BAO entgegen dem für Beschwerdeerledigungen ansonsten geltenden § 270 BAO nicht zu berücksichtigen, wohl aber kausale Sachverhaltsumstände, die zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages bereits gegeben gewesen seien (VwGH 25.2.2003, 2002/14/0112; VwGH 19.12.2013, 2012/15/0036). Die Einkommens- und Vermögensverhältnisse per März 2018 stellten keine Sachverhaltsumstände dar, die zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrags (am 07.07.2015) bereits gegeben gewesen seien.

Das Ausfüllen eines Erhebungsbogens zu den Einkommens- und Vermögensverhältnissen zum nunmehrigen Zeitpunkt würde keine entscheidungsrelevanten Informationen im gegenständlichen Beschwerdeverfahren hervorbringen.

Fest stehe, dass im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrags die dafür erforderlichen sachlichen Voraussetzungen nicht gegeben gewesen seien. In Bezug auf die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung müsse der Begründung der Entscheidung entnommen werden können, aus welchen besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden könne, dass die Einbringung nur bei raschem Zugriff der Behörde gesichert erscheine (VwGH 11.02.2016, Ra 2015/13/0039). Dies habe der Begründung des Sicherstellungsauftrags aber gerade nicht entnommen werden können (vgl. hierzu Punkt 2.2).

Die belangte Behörde hätte sich vor Erlassung des Sicherstellungsauftrags mit den Einkommens- und Vermögensverhältnissen der Beschwerdeführerin befassen müssen. Sie hätte Erhebungen anstellen und darauf gestützte Tatsachenfeststellungen treffen müssen. Stattdessen habe sich die belangte Behörde auf Spekulationen und unsubstantiierte bloße Behauptungen und Vermutungen beschränkt.

## **2.2 Keine Gefährdung oder Erschwerung der sicherzustellenden Abgaben**

Der Annahme der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung müssten entsprechende Tatsachenfeststellungen und nicht bloße Vermutungen zugrunde liegen (*Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 232, Rz 5). Die belangte Behörde habe sich jedoch ausschließlich auf bloße Vermutungen gestützt. Um umfassende Wiederholungen zu vermeiden, werde hinsichtlich der Rechtswidrigkeit des Sicherstellungsauftrages grundsätzlich auf die Bescheidbeschwerde vom 06.08.2015 und auf die Ergänzung der Beschwerde vom 06.11.2015 verwiesen. Im Folgenden sollten nur die wesentlichen Ausführungen zu den nicht getroffenen Feststellungen bzw. Mängeln des Bescheids iZm der Behauptung

der Gefährdung oder Erschwerung der sicherzustellenden Abgaben zusammengefasst werden.

Die belangte Behörde habe ihre Begründungspflicht nicht erfüllt und auch nicht die erforderlichen Erhebungen angestellt. Der Auftrag zur Ergänzung und Auskunftserteilung an die Beschwerdeführerin sei mit Schreiben vom 07.07.2015 erfolgt, der Sicherstellungsauftrag aber am selben Tag erlassen worden. Es sei in keiner Weise nachvollziehbar, wie die Behörde zu ihren Vermutungen gelangt sei. Derart pauschal gefasste Ausführungen, wie sie der Sicherstellungsauftrag enthalte, die darüber hinaus jeglicher Begründung entbehrten, stellten nicht nur Willkür dar, sondern machten auch eine geordnete und sachliche Bekämpfung und Überprüfung der Entscheidung unmöglich, weswegen die Erlassung des Bescheides rechtswidrig erfolgt sei.

Die pauschal und mit Standardfloskeln behauptete Gefahr der Verbringung von Vermögen ins Ausland (konkret: nach Rumänien) entbehre jeglicher Begründung und lasse nicht einmal erahnen, aus welchen besonderen Umständen des Einzelfalles die belangte Behörde dies schließen wolle. Diese Annahmen seien schlichtweg unbegründet und unrichtig. Die belangte Behörde äußere nur weiter den vollkommen unbegründeten „*Verdacht, dass bereits Vermögen nach Rumänien verbracht wurde*“ und leite aus dieser reinen (unrichtigen) Spekulation die bloße Vermutung der Gefahr der Verbringung von Vermögen ins Ausland ab. Entgegen dieser Vermutung stehe aber vielmehr fest, dass Vermögensverschiebungen nur vom Ausland nach Österreich und nicht im umgekehrten Wege stattgefunden hätten. Dies habe nunmehr selbst die belangte Behörde festgestellt und sei infolge der Belegung der Geschenke und Versorgung der Beschwerdeführerin durch Herrn P-8 zur Erkenntnis gelangt, dass der Verdacht der Abgabenhinterziehung iHv EUR 652.393,60 unbegründet gewesen sei.

Die Beschwerdeführerin habe niemals Vermögen verschwiegen oder ins Ausland verbracht. Angesichts der Umstände, dass die Beschuldigte seit mittlerweile 18 Jahren in Wien (auch nach wie vor) wohne, in Wien immer berufstätig gewesen sei und eine kleine Tochter habe, welche in Wien aufwachse, erscheine der Verdacht einer Absetzung ins Ausland völlig aus der Luft gegriffen. Zudem bestehe schon aufgrund der mit Rumänien abgeschlossenen Vollstreckungsabkommen und der Möglichkeit der Vollstreckung der Abgabenansprüche innerhalb der EU keine Gefährdung der Einbringung. Dies zeige auch der Umstand, dass infolge des (rechtswidrigen) Sicherstellungsauftrags tatsächlich sämtliche Liegenschaften der Beschwerdeführerin in Rumänien beschlagnahmt worden seien. Im Ergebnis seien die Voraussetzungen des § 232 Abs. 1 BAO nicht vorgelegen und lägen auch jetzt nicht vor.

Im Übrigen werde auf die bisherigen Ausführungen verwiesen. Die Beschwerde stamme bereits vom 24.07.2015, der Sicherstellungsauftrag vom 07.07.2015, sohin sei bereits bald drei Jahre lang ein rechtswidriger Sicherstellungsauftrag in Vollzug. Eine Entscheidung über die Beschwerde sei geboten, Erhebungsbögen u.ä. könnten in erster Instanz ausgefüllt werden, sollte ein neuerlicher Sicherstellungsauftrag in Betracht gezogen

werden. Die Erhebung des Vermögens nach dem Zeitpunkt des Sicherstellungsauftrags sei für eine Entscheidung über die Beschwerde weder geboten noch zweckmäßig.

Beweis: Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 21.11.2017 (Beilage./15) und wie bisher

Da die Erhebung von Vermögens- und Einkommensverhältnisse per heutigem Datum nicht zur Beurteilung der Frage, ob die für die Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages erforderlichen Voraussetzungen im Zeitpunkt der Erlassung objektiv gegeben gewesen seien, geeignet sei, wiederhole die Beschwerdeführerin ihren Antrag, das Bundesfinanzgericht Wien möge die angefochtene Beschwerdeentscheidung dahingehend abändern, dass der Beschwerde Folge gegeben und der Sicherstellungsauftrag des Finanzsamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 7.7.2015 ersatzlos aufgehoben werde.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 15.3.2018 stimmte das Bundesfinanzgericht der Bf. zu, dass sich die Überprüfung im Zusammenhang mit einem Sicherstellungsverfahren darauf beschränke, ob die für die Sicherstellung erforderlichen Voraussetzungen im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages durch das Finanzamt gegeben gewesen seien, und nicht, ob sie derzeit noch vorlägen.

Da dieser Hinweis im Vorhalt vom 21.2.2018 irrtümlich unterblieben worden sei, werde sie ersucht, den bereits übermittelten Erhebungsbogen für den Stichtag 7.7.2015 vollständig ausgefüllt zu retournieren.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 11.4.2018 teilte die Bf. mit, dass zwischenzeitig nicht nur der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung, sondern auch die Entscheidung über die Aussetzung der Einhebung vorliege. Hierzu im Detail:

Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens sei ein mit 07.07.2015 datierter Sicherstellungsauftrag ergangen, in dem die Sicherstellung von Abgabenansprüchen iHv EUR 652.393,60 angeordnet worden sei. Nach Abschluss der Außenprüfung hätten die – nicht rechtskräftigen - Bescheide hingegen einen Nachforderungsbetrag von lediglich EUR 96.001,65 ergeben. Der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung sei datiert mit 21.11.2017 (vgl. Beilage ./15). Der Bescheid über die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung sei datiert mit 20.03.2018 (der steuerlichen Vertretung zugestellt am 22.03.2018) – vgl. Beilage ./16.

Mit der Bewilligung der Aussetzung der Einhebung stehe fest, dass nicht einmal die Behörde selbst von einer Gefährdung der Einbringlichkeit oder ein darauf abzielendes Verhalten der Beschwerdeführerin ausgehe, andernfalls die Aussetzung der Einhebung nicht bewilligt worden wäre. Eine Aussetzung wäre ausgeschlossen, wenn das Rechtsmittel nach Lage des Falles wenig Erfolg versprechend erschiene oder das Verhalten der Abgabepflichtigen (Beschwerdeführerin) auf eine Gefährdung der



Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet wäre. Mit Bewilligung der Aussetzung gestehe die Behörde selbst ein, dass objektiv keine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung gegeben (gewesen) sei.

Schon im Sinne faktischer Effizienz von Rechtsschutzeinrichtungen sei es unzulässig, bei gegebenen Anwendungsvoraussetzungen des § 212a BAO die Aussetzung der Einhebung durch die Aufrechterhaltung eines Sicherstellungsauftrags zu unterlaufen. Die Anwendung von § 212a BAO durch einen Sicherstellungsauftrag für die fraglichen Abgaben zu unterlaufen, sei mit dem rechtsstaatlichen Prinzip nicht zu vereinbaren, würden doch der Abgabepflichtigen einseitig die Folgen einer potenziell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung angelastet. Dies umso mehr, als bereits jetzt - vor der Entscheidung über das Rechtsmittel - feststehe, dass maximal ein Nachforderungsbetrag von EUR 96.001,65 und keinesfalls der ursprünglich angenommene Betrag iHV EUR 652.393,60 denkbar wäre.

Darüber hinaus habe die Beschwerdeführerin sämtliche Anfragen der belangten Behörde stets fristgerecht beantwortet und die Bekanntgabe der wirtschaftlichen Verhältnisse niemals verweigert - ja sogar ohne ausdrückliche Nachfrage freiwillig angegeben (zB Liegenschaft in Rumänien). Dies zeige sich auch daran, dass die Vermögenswerte der Beschwerdeführerin beschlagnahmt worden seien und der Wert der sichergestellten Vermögenswerte die (noch nicht rechtskräftige) Nachforderung sogar bei Weitem übersteige. Gegenteiliges habe die belangte Behörde auch nie behauptet. Die Erstbehörde habe jedoch telefonisch mitgeteilt, dass die Entscheidung über den Sicherstellungsauftrag nunmehr dem BFG obliege und ihr daher die Hände gebunden seien.

Dass die belangte Behörde 2015 ein Auskunftersuchen stelle und am selben Tag (sohin vor Fristablauf) bereits den Sicherstellungsauftrag erlasse, zeige deutlich, dass Feststellungen mangels Erhebungen gar nicht hätten getroffen werden können, weshalb der Sicherstellungsauftrag bloße Vermutungen anstatt Feststellungen enthalte. Dies heiße aber nicht, dass die Beschwerdeführerin Auskünfte jemals verweigert hätte (was nie der Fall gewesen sei).

Obgleich sohin die Beschwerdeführerin stets fristgerecht sämtliche Anfragen beantwortet und Auskunft über ihre wirtschaftlichen Verhältnisse erteilt habe, habe sich die belangte Behörde bei der Entscheidung über den Sicherstellungsauftrag weder mit ihrer wirtschaftlichen Lage noch mit ihrem sonstigen Vorbringen auseinandergesetzt und keine Feststellungen hierzu getroffen, weshalb der Bescheid jedenfalls aufzuheben sei. Im Zuge der Ermittlungen der Erstbehörde sei es für die Beschwerdeführerin auch ein leichtes gewesen, ihre aktuellen Vermögensverhältnisse mitzuteilen (zB ob eine Uhr noch in ihrem Besitz sei, Alter von Uhren etc). Drei Jahre später falle es wohl keinem Durchschnittsmenschen leicht, ein detailliertes Vermögensverzeichnis inklusive der Angabe, wieviel Bargeld sich vor drei Jahren in seiner Geldbörse befunden habe, abzugeben.

Die Beschwerdeführerin würde sich darum bemühen, sollte es notwendig sein. Eine Notwendigkeit zeige sich allerdings nicht, zumal die Vermögensverhältnisse bereits der belangten Behörde offengelegt worden seien, nunmehr aufgrund der Aussetzung der Einhebung feststehe, dass eine Gefährdung der Einbringlichkeit nicht vorliege und vor allem, weil der Sicherstellungsbescheid ohnehin mangels Auseinandersetzung und Feststellungen zu den Vermögensverhältnissen oder sonstigen „Gefährdungsvermutungen“ mit Rechtswidrigkeit belastet sei. Hätte die Erstbehörde entsprechende Tatsachenfeststellungen zu den wirtschaftlichen Verhältnissen und zu der pauschal behaupteten Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung getroffen, wäre sie zum Ergebnis gekommen, dass aus dem Verhalten der Beschwerdeführerin und ihrer Lebenssituation keine Gefährdung der Einbringlichkeit zu schließen gewesen sei (insbesondere auch keine Auswanderungsabsicht oder Vermögensverschleppung), dass ausreichend Vermögen (ohne Gefahr des Zugriffs anderer Gläubiger) vorhanden gewesen sei, dass mit Rumänien Vollstreckungsabkommen bestünden und damit sogar Liegenschaften zum greifbaren Vermögen gehörten etc.

Aus diesen Gründen wiederhole die Beschwerdeführerin ihren Antrag, das Bundesfinanzgericht möge die angefochtene Beschwerdeentscheidung dahingehend abändern, dass der Beschwerde Folge gegeben und der Sicherstellungsauftrag des Finanzamtes vom 7.7.2015 ersatzlos aufgehoben werde.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 23.4.2018 nahm der Betriebsprüfer des Finanzamtes dazu Stellung und hielt grundsätzlich fest, dass dem Finanzamt niemals eine Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Beschwerdeführerin übergeben worden sei. Der Sicherstellungsauftrag sei aufgrund der unterschiedlichen, im Zuge der Betriebsprüfung zusammengetragenen, Informationen erstellt worden.

Die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Grundstücke in Rumänien seien im Zuge der Außenprüfung, trotz der sehr langen Dauer des Verfahrens, niemals erwähnt worden. Am Beginn der Prüfung seien rumänische Grundstücke, die von der Familie der Beschwerdeführerin veräußert worden seien, als Teil der Herkunft der fraglichen Mittel angegeben worden, dies habe sich aber im Nachhinein als falsche Behauptung herausgestellt.

Die Beschwerdeführerin habe während der gesamten Prüfung behauptet, seit Ende der Zuwendungen von Herrn P-8 mittellos zu sein. Dies habe sie auch bei der Beschuldigtenvernehmung durch die Strafsachenstelle Wien ausgesagt. Auf Beilage ./1 werde hier verwiesen. Dieser Niederschrift sei auch zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin in eben dieser Vernehmung die Aussage mehrmals verweigert habe. Dies habe es der Behörde natürlich auch unmöglich gemacht, sich korrekt über die genaue Vermögenssituation zu informieren.

Also wann die wirtschaftlichen Verhältnisse überhaupt, geschweige denn freiwillig, wie auf Seite 3 oben des gegenständlichen Schreibens behauptet worden sei, bekannt gegeben

worden seien, sei der Betriebsprüfung nicht klar. Auskünfte über die Liegenschaften in Rumänien habe es zu keinem Zeitpunkt der Betriebsprüfung gegeben.

Dass die im zweiten Absatz von Seite 3 getätigte Aussage, die Beschwerdeführerin hätte jemals Auskünfte verweigert, schlichtweg falsch sei, sei mit Verweis auf Beilage ./1 bereits dargelegt worden.

Die Behörde habe sich selbstverständlich mit sämtlichen Vorbringen auch hinsichtlich der wirtschaftlichen Lage befasst, die Ermittlungen seien aber von Seiten der Beschwerdeführerin permanent behindert und Informationen teilweise verschleiert worden. Zur Untermauerung werde hierfür auf Beilage ./2, nämlich die Stellungnahme des Betriebsprüfers zu der absolut fremdüblichen (*Anm.: gemeint wohl „fremdunüblichen“*) Konstruktion zur Veräußerung eines Porsche Cayenne verwiesen.

Dass keine Auswanderungsabsicht oder Vermögensverschleppung im Zeitraum der Prüfung möglich gewesen wäre, sei eine reine Behauptung und widerspreche den im Verfahren erhobenen Informationen, wie der teilweisen Unklarheit des tatsächlichen Wohnsitzes und ob sich die Beschwerdeführerin tatsächlich in Wien aufhalte.

Abschließend werde noch auf Beilage ./3 verwiesen. Diese Stellungnahme sei nach Einbringung der Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag durch die Betriebsprüfung verfasst worden. Ein Großteil der im gegenständlichen Schreiben wieder angeführten Punkte sei darin bereits behandelt worden.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 30.4.2018 übermittelte das Bundesfinanzgericht der Bf. die Stellungnahme des Betriebsprüfers samt den drei Beilagen zur Stellungnahme.

\*\*\*\*\*

In der daraufhin vorgelegten Stellungnahme vom 25.5.2018 führte die Bf. aus wie folgt:

Der Beschwerdeführerin werde vorgehalten, dem Finanzamt sei nie eine „Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse“ übergeben worden. Wenn damit angesprochen werde, dass kein Formular übergeben worden sei, so liege das daran, dass die Beschwerdeführerin niemals ersucht worden sei, ein solches Formular auszufüllen. Nicht zumutbar sei es, ein Formular zu genauen Bargeldbeträgen etc. zu einem drei Jahre zurückliegenden Zeitpunkt auszufüllen.

Der Betriebsprüfer behaupte, die Mittel aus der Veräußerung rumänischer Grundstücke sei entgegen der Angaben der Beschwerdeführerin kein Teil der Herkunft der „fraglichen Mittel“ gewesen. Dass der Großteil der Mittel aus der Beziehung zu Herrn P-8 gekommen sei, sei nachgewiesen und nach Vorlage von „aussagekräftigen Unterlagen“ (ua eidesstattliche Erklärung, Gutachten eines Steuerberaters) auch von der Betriebsprüfung anerkannt worden. Dennoch sei auch die Angabe der Beschwerdeführerin, dass sie Unterstützung (ua) von der Familie erhalten habe, korrekt gewesen.

Der Niederschrift der Aussage Beilage ./1 sei entgegen der Behauptung der Betriebsprüfung keinesfalls zu entnehmen, dass Angaben zu Einkommens- und Vermögensverhältnissen verweigert worden wären. Einkommen und Sorgepflichten seien angegeben worden. Dass das Einkommen aus dem Unterhaltsanspruch bestanden habe, habe daran gelegen, dass - wie die Behörde selbst festgehalten habe - die Beschwerdeführerin aufgrund der Änderung der gesetzlichen Lage hinsichtlich des Betriebs von Geldspielautomaten ihr Unternehmen nicht wie bis dato betreiben habe können, was auch angeführt worden sei. Dass die Beschwerdeführerin eine neue unternehmerische Tätigkeit in Wien beabsichtige und daran arbeite, habe sie ebenfalls angegeben.

Auch Liegenschaftsbesitz sei keineswegs verheimlicht worden. Die Beschwerdeführerin habe schon lange vor der Einvernahme vom 03.03.2016 Liegenschaftsbesitz in Rumänien gegenüber der Betriebsprüfung offengelegt. Dies habe dann darin resultiert, dass die Betriebsprüfung in ihrer Stellungnahme vom 17.08.2015 auf Seite 6 ausgeführt habe, die Beschwerdeführerin besitze *„angeblich mit ihrem Mann ein Haus in Rumänien“*. Da über den Ehemann aber keinerlei behördliche Informationen vorliegen würden, wäre eine Vermögensübertragung an Familienmitglieder zu befürchten. Woraus diese Befürchtung abgeleitet worden sei, sei unklar geblieben. Es ergäbe keinen Sinn, freiwillig und ohne diesbezügliche Nachfragen Liegenschaftsbesitz in Rumänien überhaupt anzugeben, wenn die Beschwerdeführerin eine versteckte Vermögensübertragung geplant hätte. Übertragungen hätten auch tatsächlich nicht stattgefunden. Vielmehr habe die Beschwerdeführerin eine weitere Liegenschaft im letzten Jahr nach dem Tod ihrer Mutter geerbt. Auch, dass ihre Mutter Liegenschaften habe, habe die Beschwerdeführerin schon in ihrer Rechtfertigung angeführt. Die Behörde habe Angaben der Beschwerdeführerin zu Liegenschaftsbesitz in Rumänien wenig beachtet bzw. als nicht werthaltig abgetan. Das Haus in Rumänien besitze die Beschwerdeführerin *„angeblich“*. Schon verkaufte Liegenschaften seien ohnehin nichts wert gewesen (vgl. etwa Stellungnahme vom 17.08.2015, Seite 3: *„Gemäß den Berechnungen der Betriebsprüfung entsprechen 120.000.000 ROL ungefähr einem Betrag von 21.500 Euro.“*), die diesbezüglichen Verträge seien angezweifelt worden (*„bei sämtlichen Verträgen um handschriftliche Aufzeichnungen handelt“*). Abgesehen von diesen unberechtigten Verdächtigungen und der Anzweiflung der Richtigkeit der Angabe, dass Liegenschaftsbesitz überhaupt in Rumänien bestehe, habe die Betriebsprüfung keine Reaktion auf die Anführung des Liegenschaftsvermögens gezeigt - geschweige denn um detailliertere Angaben hierzu ersucht. Die nunmehrige Behauptung, dass zu keinem Zeitpunkt der Betriebsprüfung Angaben zu Liegenschaftsvermögen in Rumänien gemacht bzw. solche nicht einmal erwähnt worden wären, widerspreche der eigenen Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 17.08.2015 (Seite 6), dass die Beschwerdeführerin *„angeblich“* ein Haus in Rumänien mit ihrem Mann besitze. Dass der Beschwerdeführerin kein Glauben geschenkt worden sei und keine weiteren Nachforschungen bzw. Ersuchen hierzu erfolgt seien, könne nicht der Beschwerdeführerin angelastet werden. Auch habe sich herausgestellt, dass die

Angaben richtig gewesen seien, das Liegenschaftsvermögen nicht übertragen und daher in der Folge auch beschlagnahmt worden sei.

Die Beschwerdeführerin sei wiederholt nach Vermögen in Österreich gefragt worden (zB ob es sich bei ihrer Wohnung um eine Eigentumswohnung oder Mietwohnung handle), was sie ebenfalls stets wahrheitsgemäß beantwortet habe. Bei der Angabe von Einkommen und Vermögen seien bereits beschlagnahmte Vermögenswerte (zB Rolex, Pelzmäntel, gesperrte Konten) bei der Einvernahme am 03.03.2016 nicht erneut im Einzelnen aufgezählt worden, weil die Beschwerdeführerin darüber nicht mehr verfügen habe können. In ihrer Rechtfertigung vom 06.07.2015 habe sie detaillierte Angaben zu Alter und Eigentumsverhältnissen sämtlicher dieser Vermögenswerte bereits angegeben. Das KFZ sei zum Zeitpunkt der Einvernahme bereits verkauft gewesen und, dass der geleistete Kaufpreis hierfür treuhändig erliege, sei auch angegeben worden. Dass der Kaufpreis bei einem Treuhänder einbezahlt und hinterlegt worden sei, sei auch von der steuerlichen Vertretung der Behörde gegenüber bestätigt worden (auch schriftlich). Weitere Angaben (zB auswendig gelernte Kontonummer des Treuhandkontos?) habe die Beschwerdeführerin nicht erteilen können und müssen. Dies könne nicht als Verweigerung der Angabe der Einkommens- und Vermögensverhältnisse angelastet werden.

Ebenso unrichtig sei der Vorwurf, dass die Vereinbarung zum Porsche rückdatiert worden wäre. Dass die Ummeldung erst 7 Tage nach der Unterzeichnung eines Kaufvertrags über ein KFZ erfolge, sei keineswegs ungewöhnlich. Der Kaufpreis sei geleistet und treuhändig hinterlegt worden. Es handle sich nicht um einen vorgetäuschten Verkauf und schon gar nicht um eine Vermögensverminderung. Dass es sich nicht um die Vortäuschung eines Geschäftes handle, zeige auch die Bestätigung des Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters, welcher an einer Vortäuschung wohl nicht mitwirken würde.

In der mündlichen Einvernahme sei die Beschwerdeführerin weiters nach ihrem Ehemann und Herrn P-8 bzw. den Anteilen der von diesen Herren erhaltenen Unterstützung gefragt worden. Offenkundig sei gewesen, dass damals die Angabe der Mittelherkunft über Herrn P-8 noch als Schutzbehauptung abgetan worden sei, zumal die Behörde schon mehrmals gesagt habe, dass solche „Behauptungen“ nichts wert wären, wenn nicht auch „aussagekräftige Unterlagen“ vorgelegt würden (vgl. Seite 3 der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 17.08.2015: *„Es ist weiters nicht richtig, dass sich die Behörde mit der Angabe der Beschwerdeführerin betreffend ihre wohlhabenden Familien nicht auseinandersetzen will. Richtig ist, dass schon mehrmals bei Gesprächen, auch mit der steuerlichen Vertretung im Vorhalteverfahren usw. die Behörde verlangt hat, dass aussagekräftige Unterlagen hierfür vorgelegt werden müssen“*). Sich auf die Aussage zu beschränken, dass die Mittel nicht aus dem Betrieb von Spielautomaten stammten, sei die einzig sinnvolle Vorgehensweise, da sämtliche sonstige Aussagen ohne schriftliche „aussagekräftige“ Unterlagen keinen Sinn gemacht hätten. Solche aussagekräftigen Unterlagen seien schriftlich vorgelegt worden und sei der Verweis auf - von der Behörde verlangter - schriftlicher Unterlagen nicht nur legitim, sondern wäre eine mündliche Wiedergabe von Gutachten eines Steuerberaters und von eidesstattigen Erklärungen

anderer Personen gar nicht zielführend gewesen. Dass die Unterlagen nicht sofort hätten vorgelegt werden können, liege naturgemäß daran, dass Gutachten stets eine gewisse Zeit in Anspruch nähmen, überdies das Verhältnis zu Herrn P-8 nicht offiziell gewesen sei (die Ehe der Beschwerdeführerin sei erst im Zuge des Verfahrens zerbrochen) und Herr P-8 selbstverständlich auch erst zustimmen habe müssen, zum einen eine Prüfung durch Steuerberater zuzulassen und zum anderen eidesstattige Erklärungen beizubringen.

Die Behauptung, dass zum Wohnort Unklarheit bestanden hätte, sei zurückzuweisen. Die diesbezügliche Frage gemäß Protokoll vom 03.03.2016 habe die Beschwerdeführerin beantwortet. Zusätzlich hätten Pläne des Bestandobjekts, Mietverträge, ZMR-Auskünfte diese Angaben bestätigt.

Eine Verweigerung von Angaben habe es entgegen der Behauptung der Behörde somit nicht gegeben. Im Protokoll vom März 2016 seien die Angaben zu Einkommen und Sorgepflichten angeführt und weitere Auskünfte schon vor dieser Einvernahme (ohne Aufforderung) erteilt worden (zB Haus in Rumänien, treuhändiger Erlag des KFZ-Kaufpreises, Angaben zu beschlagnahmten Vermögen etc). Überdies habe die Sicherstellung schon am 07.07.2015 stattgefunden, die von der Behörde nun behauptete (in Wahrheit nicht erfolgte) Verweigerung von Angaben zu Vermögensverhältnissen aber erst am 03.03.2016.

\*\*\*\*\*

In der am 5.7.2018 durchgeführten mündlichen Verhandlung überreichte die steuerliche Vertreterin (PV) zunächst den ausgefüllten Fragenbogen zur Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse. Verkehrswerte der rumänischen Liegenschaften seien nicht bekannt, allerdings könne sie die damaligen Anschaffungspreise bekanntgeben. Die Grundstücke, die der Ex-Mann der Bf. in Rumänien gekauft habe, besitze die Bf. nach rumänischen Recht automatisch zur Hälfte. Nach der Scheidung 2015 sei bis dato noch keine Vermögensaufteilung dieser Grundstücke erfolgt.

Die PV legte einen Kaufvertrag vom 28. September 2004 vor, aus dem hervorgehe, dass das Grundstück, auf dem später das Wohnhaus errichtet worden sei, um 1.312.000.000,00 Lei (€ 26.240,00) angekauft worden sei. Ein weiterer Vertrag datiere vom 9. Juli 2008 mit einem Verkaufspreis von 10.000,00 Lei. Mit Kaufvertrag vom 12. Jänner 2007 sei ein Grundstück um 51.000,00 Lei (€ 15.000,00) erworben worden. Weiters existiere noch ein drittes landwirtschaftliches Liegenschaftsvermögen, für das jedoch kein Kaufvertrag vorgelegt werden könne.

Die Höhe der Versicherungssumme der im Vermögensverzeichnis angeführten Lebensversicherung sei der Bf. nicht Erinnerung.

Der Betriebsprüfer (BP) teilte mit, dass auf den im Arbeitsbogen vorhandenen Listen sich nur die Zahlungen und Abhebungen sowohl auf dem Firmenkonto als auch auf dem nicht vorgelegten Konto, jedoch keine Saldostände fänden. Allerdings seien die Saldostände nie sehr hoch gewesen, da die Einzahlungen und Abhebungen in etwa gleich hoch gewesen seien.

Die PV betonte nochmals, dass der Sicherstellungsauftrag keine wirkliche Begründung hinsichtlich des Vorliegens einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit enthalte, da lediglich darauf hingewiesen werde, dass die Bf. Vermögen in Rumänien besitze, ohne auf ihre gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse detailliert einzugehen. Nachdem es Vollstreckungsabkommen mit Rumänien gebe, könne von einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung nicht gesprochen werden.

Auf die Frage der Richterin, ob sie nach wie vor in Wien aufhältig sei, gab die Bf. bekannt, dass sie an der ehemaligen Betriebsadresse mit ihrer 4jährigen Tochter, die in Wien einen Kindergarten besuche, wohnhaft sei. Derzeit seien beide Geschäftslokale untervermietet (€ 800,00 plus € 2.000,00). Da ihre Mutter voriges Jahr verstorben sei, habe die Bf. in der Zeit davor, als ihre Mutter sehr krank gewesen sei, öfters nach Rumänien fahren müssen und daher ein Auto gebraucht, weshalb sie in den Kaufvertrag ihres Porsche aufnehmen habe lassen, dass sie ihr ehemaliges Auto gelegentlich weiterhin benutzen dürfe. Außerdem sei ihre Tochter schwer krank, müsse zu verschiedenen Therapien und habe eine Nervenoperation vor sich. Der Kaufpreis für ihr Auto von € 41.000,00 sei bei der Steuerberatungskanzlei XY treuhändig hinterlegt worden und befinde sich noch immer dort.

Auf die Frage der Richterin, weshalb sich die Nachforderungen reduziert hätten, führte der BP aus, dass dem Vorbringen der Bf. der Zuwendungen seitens rumänischer Verwandter und Bekannter Glauben geschenkt worden sei. Es seien dann lediglich die nicht erklärten Einzahlungen auf den Konten übrig geblieben.

Auf die Frage der Amtsbeauftragten (AB), wofür sie die Zuwendungen verwendet habe, gab die Bf. bekannt, dass sie diese Geldbeträge für ihren Lebensbedarf, unter anderem auch für weite Reisen, ausgegeben habe. Es habe sich dabei um ca. € 120.000,00 pro Jahr gehandelt. Derzeit verfüge sie über lediglich € 800,00, die sie als Unterhaltszahlung von ihrem Exmann erhalte.

Die AB betonte, dass nach wie vor, trotz des mittlerweile reduzierten Betrages an Nachforderungen, von einer zum Zeitpunkt des Sicherstellungsauftrages bestehenden Gefährdung bzw. Erschwerung der Einbringung ausgegangen werden müsse. Dies ergebe sich daraus, dass die Bf. im laufenden BP-Verfahren kaum zur Aufklärung ihrer wirtschaftlichen Lage beigetragen habe, es sei äußerst schwierig gewesen, Klarheit hinsichtlich ihrer Vermögensverhältnisse zu erlangen. Außerdem werde darauf hingewiesen, dass der Wert der damals vorhandenen Grundstücke keineswegs den Betrag der Nachforderungen erreichen könne.

Die PV widersprach diesen Ausführungen insofern, als die Bf. jederzeit bereit gewesen sei, Auskünfte über ihre finanziellen Verhältnisse zu erteilen. Da sich die Grundstücke und Zuwender jedoch allesamt in Rumänien befänden bzw. befunden hätten und es Zeit gebraucht habe, beglaubigte Übersetzungen und Gutachten zu erstellen, seien die Auskünfte zeitverzögert erfolgt.

Der BP wandte ein, dass ihm zunächst verschiedene Versionen geliefert worden seien, bevor die Bf. die Zuwendungen ihres damaligen Freundes einbekannt habe.

Dies sei laut PV deswegen erforderlich gewesen, weil zum damaligen Zeitpunkt die Ehe der Bf. noch intakt gewesen sei und der damalige großzügige Freund nicht früher habe offengelegt werden können.

Auf die Frage der Richterin, weshalb die Abgabennachforderungen mittlerweile ausgesetzt seien, obwohl eine Gefährdung der Einbringung im Sicherstellungsverfahren festgestellt worden sei, gab die AB bekannt, dass die Aussetzung der Einhebung nichts mit dem Gefährdungstatbestand des § 232 BAO zu tun habe. Außerdem wurde die Bf. darauf hingewiesen, dass die Möglichkeit bestehe, den mittlerweile reduzierten sicherzustellenden Betrag zu entrichten, wodurch die Konten und Liegenschaften freigegeben würden und keine Aussetzungszinsen zu bezahlen wären.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

*Gemäß § 232 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabenschuldigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung zu begegnen.*

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages setzt somit die Entstehung eines noch nicht vollstreckbaren Abgabenanspruches sowie die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraus.

#### **I. Verwirklichung des Tatbestandes**

Ein Sicherstellungsauftrag ist kein abschließender Sachbescheid, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme, aus deren Natur sich ergibt, dass die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich ist (VwGH 7.2.1990, 89/13/0047), zumal er dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zu der Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (VwGH 27.8.1998, 98/13/0062).

Obwohl im Beschwerdeverfahren nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als Ausnahme vom Grundsatz, wonach für Beschwerdeentscheidungen grundsätzlich



die Sachlage zur Zeit der Entscheidung maßgeblich ist, lediglich zu prüfen ist, ob im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides der Abgabenbehörde die diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben waren, somit nicht, ob sie im Zeitpunkt der Beschwerdeerledigung noch vorliegen (VwGH 20.2.1997, 95/15/0057), ist die mit Bescheiden vom 18.12.2017 erfolgte Festsetzung der dem Sicherstellungsauftrag zu Grunde liegenden Abgaben ein Indiz für die Entstehung des Abgabenanspruches, obgleich dieser grundsätzlich unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit entsteht, er demnach keine diesbezügliche Bescheiderlassung voraussetzt.

Demgemäß kann auch der mittlerweile vorliegende abschließende Betriebsprüfungsbericht vom 21.11.2017 zur Frage der Verwirklichung des Tatbestandes herangezogen werden:

### **„Tz. 1 Sachverhalt**

*Frau Bf. betrieb von Anfang 2006 bis Anfang 2015 in der A-3, einen Automaten salon mit sechs Automaten. In den Jahren 2006 und 2007 erzielte sie auch Einnahmen aus Automaten, die an anderen Standorten aufgestellt waren. Bis Mitte des Jahres 2008 erzielte sie für alle sechs Automaten im Salon nur Miet- bzw. Provisionseinnahmen, danach wurden bis zum Betriebsende zwei Automaten von Fr. Bf. selbst betrieben und vier weiterhin vermietet.*

*Im Übergangszeitraum sind die Aufzeichnungen unklar, da für drei Monate einerseits noch Mieteinnahmen für sechs Geräte, aber andererseits zusätzlich bereits Glückspielumsätze mit sechs Geräten verzeichnet sind. Diese Summen finden in den Beträgen der Erklärung keine Deckung.*

*In den Jahren 2011 bis 2013 gab es anonyme Anzeigen an die Finanzverwaltung, worin behauptet wurde, Frau Bf. könne ihren Lebensstil nicht mit den erklärten Gewinnen abdecken. Auch wenn die darin enthaltenen Behauptungen sich teilweise als haltlos herausstellten, wurde doch nach diversen Erhebungen sowie von Hausdurchsuchungen der Privatwohnung und des Geschäftslokales offensichtlich, dass die im privaten Bereich getätigten Ausgaben eine Vermögensunterdeckung aufweisen.*

*Darauffolgend wurde die Betriebsprüfung begonnen sowie eine Kontenöffnung von der Finanzstrafbehörde veranlasst.*

*Die einzigen Grundaufzeichnungen über die Einnahmen aus den Glückspielautomaten, die im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt wurden, sind mit ‚Kassa Eingang‘ bezeichnete Dokumente, von denen es je eines pro Monat gibt. Bei einigen dieser Dokumente wurde der Zeitraum nachträglich korrigiert, was aufgrund der Häufigkeit dieser Korrekturen für eine bewusste Manipulation und Falscherfassung spricht. Seitens Frau Bf. wurde behauptet, dass die Automaten nur einmal im Monat entleert werden würden und der Umsatz auf dem ‚Kassa Eingang‘ Blatt aufgezeichnet würde.*

*Dass die Automaten jedoch nur einmal pro Monat entleert wurden, widerspricht jeglichen Erfahrungswerten der Finanzverwaltung sowie auch den Einzahlungen auf dem*

*Geschäftskonto, welche durchaus mehrmals im Monat getätigt worden sind. In der Niederschrift über die Zeugenvernehmung von Frau P-2, die zum damaligen Zeitpunkt im Automatenalon gearbeitet hat, hat diese ausgesagt, dass Frau Bf. die Automaten jeden Tag entleeren würde. Festgehalten wird, dass hier entsprechende Aufzeichnungen fehlen.*

*Es entspricht wohl eindeutig nicht den Regeln einer ordnungsgemäßen Buchführung, wenn keine Aufzeichnungen darüber geführt worden sind, wieviel Umsatz mit den Automaten erzielt worden ist, wieviel an Gewinnen ausgezahlt wurde, wann und wieviel Geld entleert worden ist und wieviel in den Automaten verblieben ist. Erschwerend kommt hinzu, dass Geldspielautomaten Aufzeichnungen über diese Vorgänge führen. Normalerweise liegt es im Interesse der Unternehmerin, diese auszuwerten und aufzubewahren. Die Betriebsprüfung geht davon aus, dass es sehr wohl weitere Aufzeichnungen gegeben hat, einerseits zur Kontrolle der Mitarbeiter, andererseits zur Abrechnung mit dem Automateneigentümer. Da keine weiteren Aufzeichnungen in den Unterlagen vorhanden waren und auch im Zuge des Verfahrens nicht vorgelegt wurden, geht die Betriebsprüfung von deren Vernichtung aus. Eine solche Vernichtung von Grundaufzeichnungen spricht im Regelfall gegen eine ordnungsgemäße Handhabung.*

*Bei der Kontenöffnung hat sich herausgestellt, dass Frau Bf. außer dem Geschäftskonto noch über ein weiteres Konto sowie ein Sparbuch verfügt. Im Prüfungszeitraum wurden auf das nicht offen gelegte weitere Konto Einzahlungen in Höhe von ca. € 279.000,00 und auf das Sparbuch von ca. € 537.000,00 getätigt. Weder die hohen Zuflüsse noch die auf dem nicht offen gelegten weiteren Konto immer wieder getätigten größeren Münzeinzahlungen konnten aus den vorgelegten Unterlagen nachvollzogen werden und finden keine Deckung bei den erklärten Umsätzen. Grundsätzlich ist festzuhalten, dass somit die Einzahlungsmodalitäten auf dem nicht offengelegten weiteren Konto jenen des Geschäftskontos hinsichtlich Häufigkeit, Höhe und Menge an Münzen ähneln.*

*Frau Bf. wurde mittels mehrerer, langwieriger Vorhalteverfahren aufgefordert, zur Mittelherkunft Auskunft zu geben.*

*Im Lauf der Betriebsprüfung wurden hierzu mehrere, widersprüchliche Angaben vorgebracht. Ursprünglich wurde behauptet, dass Herr P-4, der Ehemann, ihr das Vermögen überlassen habe. Hierfür konnten jedoch keine Belege vorgelegt werden, die beispielsweise Überweisungen, Einzahlungen oder die Herkunft des Vermögens hätten bestätigen können.*

*Damit konfrontiert wurde seitens Frau Bf. behauptet, dass das Vermögen aus Grundstücksverkäufen in Rumänien stammen würde. Die betreffenden Unterlagen und Urkunden wurden vorgelegt und von der Betriebsprüfung durchgerechnet. Dabei stellte sich heraus, dass es sich bei diesen Verkäufen nur um Grundstücke mit einem ungefähren Wert von ca. € 25.000,00 gehandelt hat.*

*Da somit auch dies als Ursprung für die Herkunft nicht infrage kam, wurde schlussendlich behauptet, dass Herr P-8, der mit Frau Bf. von 2006 bis 2010 ein Verhältnis hatte, ihr in sehr großem Umfang Geld überlassen hätte. Um diesen Sachverhalt zu belegen*

wurde ein Gutachten einer rumänischen Steuerberatungskanzlei vorgelegt, das belegen soll, dass Herr P-8 wohlhabend ist. Um diese Informationen zu bestätigen, wurde ein Rechtshilfeersuchen an Rumänien gestellt. In der Beantwortung wurde die Behauptung bestätigt, weiters wurde auch bestätigt, dass Herr P-8 Frau Bf. ungefähr zwischen € 5.000,00 und € 10.000,00 pro Monat in bar geschenkt und ihr auch Urlaube, Geschenke etc. finanziert hat.

Diese Information wurde von der Betriebsprüfung dahingehend gewürdigt, dass ein Großteil der unklaren Einzahlungen damit zu erklären war.

Für den Teil der Einzahlungen, die diese Zuwendungen übersteigen, wurde seitens Frau Bf. vorgebracht, es handle sich um Geld, welches vom Sparbuch abgehoben und teilweise auf das Konto eingezahlt worden sei. Dies hält die Betriebsprüfung nicht für glaubwürdig, da einerseits durchaus einzelne Umbuchungen vom Sparbuch auf die Konten getätigt wurden, was sich anhand der Kontoauszüge nachvollziehen lässt, aber andererseits entspricht es nicht der Lebenserfahrung, dass man Geld von einem Sparbuch in hohen Beträgen abhebt und laufend mit kleinen Beträgen wieder auf ein Konto einzahlt. Umbuchungen in der gegenständlichen Höhe sind definitiv keine vorhanden. Auch die immer wieder getätigten Münzeinzahlungen auf dem nicht offengelegten weiteren Konto bis hin zu mehreren tausend Euro pro Einzahlung können logischerweise mit dem Sparbuch in keinem Zusammenhang stehen. Überweisungen von einem Konto auf das andere sind ebenfalls vorhanden, wie sogar ein Dauerauftrag, und lassen sich ebenfalls durch die Kontoauszüge nachvollziehen. Weitere Zusammenhänge zwischen den beiden Konten gibt es weder terminlich noch betraglich.

Da es bei den vielen Einzahlungen kein nachvollziehbares Muster bei den Beträgen und Daten gibt, geht die Betriebsprüfung von folgender, nachvollziehbarer und glaubwürdiger Vorgehensweise aus:

Da der genaue Betrag des geschenkten Geldes nicht nachvollziehbar war, wurde davon ausgegangen, dass Frau Bf. ungefähr € 635.000,00 bekommen hat. Dies würde einerseits die Einzahlungen auf dem Sparbuch in Höhe von € 537.000,00 sowie weitere € 100.000,00, die 2009 auf das Konto eingezahlt wurden, erklären.

Aufgrund der Einzahlungen mit den großen Münzsummen einerseits, sowie der oben angeführten groben Aufzeichnungsmängel und Belegmanipulationen andererseits geht die Betriebsprüfung davon aus, dass es sich beim Rest um mit den Spielautomaten erzielte, aber nicht erklärte Umsätze handeln muss. Betrachtet man die gegenständlichen Einzahlungen in den Jahren des Prüfungszeitraumes, so ergeben sich ungefähr jährliche eingezahlte Beträge zwischen € 15.000,00 und € 45.000,00. Bei zwei Spielautomaten würde das im Durchschnitt über den Prüfungszeitraum gerechnet auf etwa € 2.500,00 pro Monat oder etwa € 40,00 pro Spielautomat und Tag bedeuten. Dieser Betrag erscheint realistisch und bleibt in der Gesamtsumme durchaus im Rahmen eines möglichen Umsatzes mit Spielautomaten.

*Die Beträge in folgender Tabelle stellen die betreffenden ungeklärten Einzahlungen dar und werden entsprechend in den Jahren des Prüfungszeitraumes gewinnerhöhend hinzugerechnet. Eine Aufstellung sämtlicher Einzahlungen entnehmen Sie der Beilage im Anhang.*

2008	€ 38.277,51
2009	€ 21.015,50
2010	€ 29.344,42
2011	€ 31.533,50
2012	€ 14.825,00
2013	€ 44.596,37

## **Tz. 2 Mängel Buchführung/Grundaufzeichnungen**

*Die Bundesabgabenordnung legt fest, dass Abgabepflichtige auf jeden Fall Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzeichnen müssen, auch wenn sie nicht von Gesetzes wegen zur Führung von Büchern verpflichtet sind. Sämtliche Aufzeichnungen sind so zu führen, dass sich ein sachkundiger Dritter innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsfälle verschaffen kann. Alle Geschäftsvorfälle sollen sich in Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen können. Eintragungen sind der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorzunehmen. Eine Überprüfung der vollständigen, richtigen und lückenlosen Erfassung aller Geschäftsvorfälle, natürlich vor allem auch aller Einnahmen muss gewährleistet sein.*

*Dementsprechend müssten ordnungsgemäße Grundaufzeichnungen über den Betrieb von Glückspielautomaten Folgendes enthalten:*

*Die Umsätze, also gespielten Beträge, und ausgezahlten Gewinne je Spielautomat und Tag; die Zeitpunkte der Entleerung, der entnommene Betrag gegliedert nach Scheinen und Münzen sowie die im Automat verbleibenden Wechselgeldstände. Dies müsste in einer Form vorliegen, die eindeutig nachvollziehbar, lückenlos und nicht manipuliert ist.*

*Vom Gesetz wird sogar bei einer Losungsermittlung mit elektronischem Aufzeichnungssystem eine Protokollierung der Datenerfassung verlangt. Laut Ansicht der Betriebsprüfung verfügen Glücksspielautoamten normalerweise auch über interne Protokollierungs- und Datenerfassungseinrichtungen. Im Zuge der Prüfung wurden keine derartigen Unterlagen vorgelegt. Es ist unklar, ob es diese Aufzeichnungen nicht gegeben hat, ob sie bloß nicht vorgelegt oder vernichtet wurden.*

*Die mit ‚Kassa Eingang‘ bezeichneten Dokumente, die die angebliche einmal im Monat erfolgte Entleerung der Automaten dokumentieren sollen, erfüllen die gesetzlichen Anforderungen in keiner Weise. Wie in Tz. 1 dargestellt, hält es die Betriebsprüfung nicht für möglich, dass die Automaten nur einmal im Monat ausgeleert werden. Daher müsste es zumindest Grundaufzeichnungen geben, die sich in Summe mit den Beträgen auf den ‚Kassa Eingang‘ Belegen decken. Auch hier ist es unklar, ob es diese Aufzeichnungen*

*nicht gegeben hat, ob sie bloß nicht vorgelegt oder vernichtet wurden. Es lässt sich aus den vorgelegten Unterlagen in keiner Weise herleiten, wieviel Umsatz mit den jeweiligen Automaten gemacht wurde, ob und wie viel an Gewinnen ausbezahlt wurde und wie viele Scheine und Münzen entnommen wurden.*

*Die häufigen Korrekturen des Zeitraumes auf den Dokumenten sprechen auch stark für eine willkürliche und in keinem tatsächlichen zeitlichen Zusammenhang mit den Entleerungen stehende Aufzeichnung von fiktiven Beträgen.*

*Um eine Verprobung mit den Einzahlungen auf dem Bankkonto zu gewährleisten, hätte es nach Ansicht der Betriebsprüfung ebenfalls den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprochen, wenn aufgezeichnet worden wäre, welche Beträge auf das Konto eingezahlt wurden und wieviel in bar in die Kassa gegeben bzw. von Frau Bf. entnommen wurde.“*

Das Finanzamt hat demnach schlüssig und nachvollziehbar die Entstehung des Abgabensanspruches dargelegt. Auf die Rechtskraft der Abgabenbescheide kommt es dabei nicht an, da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden ist, ob der Abgabensanspruch tatsächlich entstanden ist (VwGH 10.7.1996, 92/15/0115).

Da mittlerweile infolge Erlassung der Wiederaufnahme- und Sachbescheide vom 18.12.2017 das Ausmaß der Abgabenschuld feststeht, war die Sicherstellung auf den im Spruch ersichtlichen Betrag von € 91.076,53 einzuschränken, weil durch die genannten Bescheide Minderungen des Abgabensanspruches eingetreten sind.

Der nunmehr sichergestellte Betrag stellt sich wie folgt dar:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>voraussichtliche Höhe in € laut Sicherstellungsauftrag</i>	<i>nunmehr festgesetzte Beträge in €</i>
Umsatzsteuer	2008	57.728,33	6.379,59
Umsatzsteuer	2009	60.868,40	3.502,59
Umsatzsteuer	2010	23.161,96	4.890,73
Umsatzsteuer	2011	19.819,65	5.255,59
Umsatzsteuer	2012	20.515,65	2.470,83
Umsatzsteuer	2013	21.044,17	7.380,33
Einkommensteuer	2008	134.555,83	14.336,78
Einkommensteuer	2009	142.406,00	7.568,09
Einkommensteuer	2010	48.139,90	10.567,00
Einkommensteuer	2011	39.784,15	11.356,00
Einkommensteuer	2012	41.524,14	5.339,00

Einkommensteuer	2013	42.845,42	12.030,00
-----------------	------	-----------	-----------

## **II. Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung**

Von einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung von Abgaben im Sinne der Bestimmung des § 232 BAO ist im Wesentlichen dann zu sprechen, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint (VwGH 27.8.1998, 98/13/0062; VwGH 30.9.2015, 2012/15/0174).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 7.2.1990, 89/13/0047) sind derartige Gefährdungen oder Erschwerungen u.a. bei drohendem Insolvenzverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte oder bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung gegeben. Auch schwer wiegende Mängel in den Büchern und Aufzeichnungen, welche die Annahme begründen, dass sich der Abgabenschuldige auch der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen trachten wird, rechtfertigen ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des Abgabenschuldigen, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten lässt, eine Maßnahme nach § 232 BAO.

Im gegenständlichen Fall ist zum Vorliegen einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Umsatz- und Einkommensteuern 2008-2013 festzustellen, dass zufolge der fehlenden Grundaufzeichnungen des täglich erzielten Umsatzes je Glücksspielautomat sowie der Verschweigung eines Bankkontos der Verdacht der Abgabenhinterziehung besteht.

Abgabenhinterziehung und Mängel der Buchführung allein reichen ohne Bedachtnahme auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Abgabenschuldigen noch nicht stets aus, damit eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung angenommen werden darf (VwGH 4.7.1990, 89/15/0131).

Der zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages zu erwartenden Steuernachforderung stand zudem kein ausreichendes laufendes Einkommen zur Abdeckung der Steuerschulden gegenüber, da die Bf. laut den Feststellungen der Betriebsprüfung den Automatensalon nur bis Anfang 2015 betrieb und nach ihren eigenen Angaben laut Vermögensverzeichnis sowie laut ihrer Aussage in der mündlichen Verhandlung lediglich über € 800,00 monatlich an Unterhaltszahlungen ihres Ex-Ehemannes verfügte.

Dem mehrmaligen Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes auf Übermittlung des unter Angabe der Verkehrswerte vollständig ausgefüllten Fragebogens zur Feststellung ihrer wirtschaftlichen Verhältnisse kam die Bf. in der mündlichen Verhandlung zwar nach, jedoch blieben wiederum einige ihrer Vermögenswerte ungeklärt, da zB die

Versicherungssumme der angeführten Lebensversicherung nicht angegeben und hinsichtlich der Konten und Sparbuchstände lediglich lapidar auf den Steuerakt verwiesen wurde, wobei sich aus dem Arbeitsbogen des Betriebsprüfers eben so wenig etwas gewinnen lässt, da sich in den tabellarischen Kontenaufstellungen lediglich die Einzahlungen und Abhebungen befinden, jedoch keine Saldostände hervorgehen.

Das Bundesfinanzgericht stellte daraufhin Ermittlungen an und bekam die Auskünfte von der Zurich Versicherung über den Rückkaufswert der Lebensversicherung von € 12.818,76 zum 7.7.2015 sowie vom Finanzamt über die Höhe der sichergestellten Steuergutschriften von € 18.986,68, wobei laut Abgabenkonto zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages lediglich ein Guthaben von € 659,29 bestand, und des Einlagenstandes des gesperrten Bankkontos von € 2.135,22.

Zu den in Rumänien befindlichen Liegenschaften wurden zwar die übersetzten Kaufverträge vorgelegt, jedoch kann aus den damaligen geringen Anschaffungskosten nicht auf die Verkehrswerte zum Stichtag des Sicherstellungsauftrages geschlossen werden, zumal auf einem Grundstück erst nach dem Kauf von der Bf. und ihrem damaligen Ehemann P-4 ein Wohnhaus errichtet wurde.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kann mangels ausreichender Darlegung der wirtschaftlichen Verhältnisse der vom Gesetz geforderten Auseinandersetzung mit der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen nicht nachgekommen werden, da die Frage einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgaben unabhängig vom Verdacht einer Abgabenhinterziehung von den Einkommensverhältnissen und Vermögensverhältnissen des Steuerpflichtigen nicht zu trennen ist (VwGH 4.7.1990, 89/15/0131).

Der Einwand der Bf., dass mit Rumänien Vollstreckungsabkommen bestünden, geht ins Leere, weil bei Auslandssachverhalten generell die Einbringung erschwert ist.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 30.9.2015, 2012/15/0174) liegt bei Gefahr einer Auswanderungsabsicht oder Vermögensverschiebung ins Ausland die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung vor. Diese waren vom Finanzamt im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages zu befürchten, da die Bf. laut den Feststellungen der Betriebsprüfung den Automaten Salon nur bis Anfang 2015 betrieb sowie laut ihrer eigenen Aussage zu diesem Zeitpunkt lediglich über € 800,00 monatlich an Unterhaltszahlungen ihres damaligen in Rumänien wohnhaften Ehemannes, mit dem sie gemeinsam in Rumänien ein Wohnhaus errichtet hatte, verfügte. Da auch der damalige Freund und die mittlerweile verstorbene Mutter der Bf. zu diesem Zeitpunkt in Rumänien lebten, lag der Verdacht der Einbringungsgefährdung durch Auswanderung und Vermögensverschiebung nach Rumänien nahe.

Auch aus dem Vorbringen der Bf., dass entgegen der Rechtsansicht des Finanzamtes, dass der Verkauf des PKW Porsche Cayenne vom 6.7.2015 an Frau P-10 nur vorgetäuscht worden wäre, um die Sicherstellung zu vereiteln, der Kaufpreis von € 41.000,00 bei ihrem steuerlichen Vertreter treuhändig für die Finanz hinterlegt worden

sei, lässt sich nichts gewinnen, weil nach Erhebung des Bundesfinanzgerichtes die XY Wirtschaftsprüfungs und Steuerberatungs GmbH mit Schreiben vom 19.7.2018 bestätigte, dass der Betrag von € 41.000,00 erst am 13.7.2015 hinterlegt wurde, weshalb dieser Umstand auf die Beurteilung der Gefährdung der Einbringlichkeit im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages vom 7.7.2015 keinen Einfluss mehr haben konnte, weshalb das Finanzamt zu Recht von einer Vermögensverschiebung ins Ausland ausgehen musste.

Dem Vorbringen, dass mittlerweile die Aussetzung der Einhebung bewilligt worden sei, weshalb keine Gefährdung der Einbringung bestehe, ist entgegenzuhalten, dass die Grundvoraussetzungen sowohl in zeitlicher als auch inhaltlicher Hinsicht nicht kongruent sind und daher nicht verglichen werden können.

Ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO (oder dessen bescheidmäßige Erledigung) im nach Ergehen eines Sicherstellungsauftrages durchgeführten Abgabenverfahren zieht noch keine Einstellung des Sicherungsverfahrens nach sich (VwGH 22.5.1996, 96/14/0058; VwGH 29.3.2006, 2004/14/0045). Bei einem Bescheid iS des § 232 BAO handelt es sich nur um eine bloße Sicherungsmaßnahme, wobei das Sicherungsverfahren durch Forderungsexekution mit der Pfändung der Geldforderung sein Ende findet, sodass eine Verwertung durch Einziehung iS der §§ 71 ff AbgEO im Sicherungsverfahren nicht stattzufinden hat. Erst nach dem Eintritt der Vollstreckbarkeit geht das Sicherungsverfahren - nach Ausstellung eines Rückstandsausweises - in das Verfahren zur Einbringung über (VwGH 15.12.1994, 93/15/0243). Im Bereich der über diese Sicherungsmaßnahme hinausgehenden Rechtsfolgen eines vollstreckbaren Abgabenbescheides wird der Rechtsschutz durch Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO gewahrt, sodass damit ohnedies auch dem von der Abgabepflichtigen unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 11.12.1986, G 119/86, angesprochenen Grundsatz der faktischen Effizienz des Rechtsschutzes Rechnung getragen wird (VwGH 4.6.2009, 2008/13/0140).

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

Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordert gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach berechnete Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen (VwGH 20.9.1996, 94/17/0122). Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergibt sich nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden kann. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0044).



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

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nach Art. 133 Abs. 6 Z 2 B-VG nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 21. August 2018