

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Mag. V und die weiteren Senatsmitglieder Dr. R, Mag. B1 und Mag.pharm. B2 im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache A GesmbH, St.Nr. 000/0000, Adresse, vertreten durch Dr. ZZ, Adresse1, über die Beschwerde vom 11.03.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 25.01.2016 betreffend Sicherstellungsauftrag in der Sitzung am 12.02.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und die Sicherstellung auf nachstehende Abgabenansprüche im Gesamtbetrag von 796.036,12 € eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Voraussichtliche Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2012	16.235,83
Umsatzsteuer	2013	219.864,24
Umsatzsteuer	2014	129.754,02
Körperschaftsteuer	2012	7.624,75
Körperschaftsteuer	2013	115.592,74
Körperschaftsteuer	2014	61.934,75
Lohnsteuer	2012	8.117,92
Lohnsteuer	2013	123.069,19
Lohnsteuer	2014	65.940,64
Dienstgeberbeitrag	2012	1.826,53
Dienstgeberbeitrag	2013	27.690,57
Dienstgeberbeitrag	2014	14.836,64
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2012	146,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2013	2.215,25
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2014	1.186,93
<b>Summe</b>		<b>796.036,12</b>

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

Mit **Sicherstellungsauftrag** vom 25.01.2016 ordnete das Finanzamt die Sicherstellung in das Vermögen der Beschwerdeführerin (Bf) zur Sicherung nachstehender Abgabenansprüche in voraussichtlicher Gesamthöhe von 1,284.356,22 € an:

Abgabenart	Zeitraum	(voraussichtliche) Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2012-2014	394.255,47
Kapitalertragsteuer	2012-2014	459.918,74
Lohnabgaben	2012-2014	245.029,79
Körperschaftsteuer	2012-2014	185.152,23
<b>Summe</b>		<b>1,284.356,22</b>

Die Sicherstellung dieser Abgabenansprüche könne sofort vollzogen werden. Eine Hinterlegung des Betrages von 1,284.356,22 € bei der Abgabenbehörde bewirke, dass Maßnahmen zur Vollziehung dieses Sicherstellungsauftrages unterbleiben und diesbezüglich bereits vollzogene Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben würden.

In der Bescheidbegründung wurde im Wesentlichen dargelegt, dass die sicherzustellenden Abgabenansprüche auf Grund folgender Sachverhalte entstanden und wie folgt ermittelt worden seien:

Nach diversen Erhebungen und Niederschriften durch die Finanzverwaltung bestehe der dringende Verdacht, dass die in der Buchhaltung ausgewiesenen Fremdleistungen großteils nicht durch die angeführten Fremdfirmen erbracht worden, sondern der Bf direkt zuzurechnen seien.

Eine detaillierte Begründung sei der beiliegenden Zusammenfassung der Prüfungsfeststellungen zu entnehmen.

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

Die Bf sei im Bereich der Personalgestellung für namhafte Firmen tätig. In ihrer Buchhaltung würden hohe Fremdleistungsaufwendungen für zusätzliche Personalgestellung von diversen Firmen aufscheinen.

Nach Ansicht des Prüfers handle es sich bei den als Aufwand geltend gemachten Eingangsrechnungen um „nahestehende Betriebe“, die ausschließlich zur Auslagerung von Personal konstruiert worden seien. Diese Firmen kontrolliere die Bf bzw. deren Gesellschafter und Geschäftsführer. Von Beginn an sei nicht beabsichtigt, Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuererklärungen bei der Abgabenbehörde einzureichen. Diese „Betriebe“ würden einen bestimmten Zeitraum aufrechterhalten, hohe Ausgangsrechnungen würden erstellt und die dabei anfallenden Steuern anfangs auch entrichtet.

Nach einer gewissen Zeit würden die Abgaben aber nicht mehr abgeführt, und die Firma werde liquidiert. Alle Arbeitnehmer würden abgemeldet. Es komme auch zu erheblichen Abfuhrdifferenzen bei den Lohnabgaben. Das Personal werde natürlich weiterhin benötigt und daher großteils in die jeweilige Nachfolgefirma übernommen.

Aus der Beilage sei eindeutig erkennbar, dass im Jahr 2014 von 65 Arbeitnehmern der Fa. E GmbH in Ort1 50 Arbeitnehmer von der Bf, der Fa. F GmbH bzw. der Fa. I GmbH kämen oder nachher in diesen Unternehmen tätig gewesen seien.

Betroffene Firmen		Rückstand vor Löschung
J, Ort2	2008 – Konk. 3.8.11	120.291,07
K GesmbH, Ort3	2004 - 2010	258.401,08
I GmbH, Ort4	06/2006 -	746.011,99
F GmbH, Ort5	2011	52.559,84
G GmbH, Ort5	2013	
E GmbH, Ort1	12/2013 – 01/2014	

Bei nachfolgenden Firmen handle es sich um Betriebe, die aus nachstehenden Gründen nicht als Leistungserbringer bzw. als Dienstgeber in Frage kämen:

-) K GesmbH, St.Nr. 111/1111:

Geschäftsführer dieser GmbH sei AB gewesen, der bereits verstorben sei. Der nachfolgende Geschäftsführer, AC, sei nie in Österreich gemeldet gewesen und habe seinen Wohnsitz laut Firmenbuch in Ort6, Kosovo.

Am 06.08.2010 sei die GmbH im Firmenbuch von Amts wegen gelöscht worden. Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuererklärungen seien nie eingereicht worden. Laut Auskunft der OÖGKK seien im März 2007 sämtliche Dienstnehmer abgemeldet worden. Ein Großteil dieser Dienstnehmer sei zur I GmbH gewechselt.

Die Gesellschafterin der I GmbH, AD, sei mit ihrem Hauptwohnsitz an derselben Adresse wie die Bf bzw. deren Geschäftsführer, BB, gemeldet gewesen.

Der Gesellschaftsvertrag sei durch Notar C in Ort7 errichtet worden; dieser habe auch die Verträge zur Errichtung der F GmbH und der I GmbH aufgesetzt.

-) I GmbH, St.Nr. 222/2222:

Die Gesellschaft sei im Jahr 2006 im Beisein des öffentlichen Notars C gegründet worden.

Alleinige Gesellschafterin sei AD gewesen, die im Jahr 2007 Angestellte der K GesmbH gewesen sei. Sie habe CC, die vorher Buchhalterin der K GesmbH gewesen sei, zur Geschäftsführerin bestellt.

Im Februar 2012 sei DD, der der deutschen Sprache nicht mächtig gewesen sei, zum alleinigen Geschäftsführer bestellt worden.

Laut Niederschrift über die Lohnsteuerprüfung sei eine Kontaktaufnahme zu den Geschäftsführern nicht möglich gewesen. Neben der Feststellung beträchtlicher Abfuhrdifferenzen, deren Ursache die viel zu geringe laufende Entrichtung der Lohnabgaben gewesen sei, seien auch keinerlei Unterlagen vorgelegt worden. Aus der Nachverrechnung für 2010 bis 2012 und Schätzung der Umsatzsteuer 2012 bis 04/2013 habe sich zum 31.12.2013 ein Rückstand in Höhe von 746.011,99 € ergeben.

Ein Großteil der Arbeiter der I GmbH sei von der F GmbH übernommen worden.

Nach Untergang der I GmbH sei die

-) F GmbH, St.Nr. 333/3333, gegründet worden:

Die Firma sei im Jahr 2011 mit Sitz in Ort5 errichtet worden. Gesellschafter und Geschäftsführer sei damals EF gewesen. Dieser sei nach eigenen Angaben (Niederschrift vom 16.07.2015) ein guter Bekannter des Geschäftsführers der Bf.

Seit 08.05.2013 sei EF Angestellter der G GmbH. Seit 23.05.2014 sei GG, der in Österreich nicht gemeldet sei, Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH gewesen. Ab 2013 bis dato seien keine Körperschaftsteuererklärungen beim Finanzamt eingereicht worden. Die Umsatzsteuer sei ab 10/2013 geschätzt worden. Der Rückstand betrage 52.119,36 €, der Gesellschaftsvertrag sei durch Notar C in Ort7 errichtet worden.

Beim gegenständlichen Unternehmen handle es sich um eine quasi Nachfolgefirma der I GmbH, bei welcher der Verdacht auf Sozialbetrug und ein hoher uneinbringlicher Abgabenzurückstand bestehe. Das Unternehmen habe ab 03/2014 keine Erklärungen mehr eingereicht und auch keine Vorauszahlungen mehr geleistet.

Im Zuge einer Nachschau sei festgestellt worden, dass die Tätigkeit eingestellt worden sei und die Arbeitnehmer mit Ende Jänner 2014 abgemeldet worden seien, wogegen am 01.12.2013 noch 68 Dienstnehmer angemeldet gewesen seien.

Am Sitz der Gesellschaft sei trotz mehrmaliger Begehung niemand angetroffen worden.

Eine Prüfungsankündigung beim steuerlichen Vertreter habe zur Folge gehabt, dass der Geschäftsführer die Vollmacht gekündigt und alle Unterlagen abgeholt habe. Außerdem sei schriftlich verlangt worden, alle elektronischen Daten umgehend zu löschen. Buchhaltungsunterlagen seien angeblich dem neuen Geschäftsführer, einem nicht auffindbaren Ausländer, übergeben worden und hätten nicht mehr vorgelegt werden können.

Nach Einstellung der F GmbH sei die

-) G GmbH, St.Nr. 444/4444, gegründet worden.

Die im Februar 2013 gegründete GmbH sei an derselben Adresse wie die F GmbH und habe auch dieselbe Telefonnummer.

Bei diesem Unternehmen handle es sich um die Nachfolgefirma der „dubiosen“ F GmbH. Der Geschäftsführer der G GmbH, P, habe seit 19.05.2014 in Österreich keinen Wohnsitz mehr. Er sei laut Zentralem Melderegister an der dem Firmenbuchgericht bekannt gegebenen Adresse niemals gemeldet gewesen.

Laut Information des Prüfers im Finanzamt Ort4 sei an der Firmenadresse der GmbH keine Geschäftstätigkeit ersichtlich bzw. könne dort niemand angetroffen werden. Im Zuge der Besprechung sei auf Grund obiger Feststellungen die UID mit 03.04.2015 begrenzt worden.

Die Errichtung des Gesellschaftsvertrages sei ebenfalls durch Notar C erfolgt.

-) E GmbH, St.Nr. 555/5555:

Der Firmensitz dieses am 09.12.2013 gegründeten Unternehmens befindet sich in Ort1. Bei dieser Adresse handle es sich um eine Gaststätte ( www ). Der Geschäftsführer, O, sei laut Zentralem Melderegister erst seit 13.03.2014 mit einem Wohnsitz in Österreich gemeldet.

Die Lohnabgaben seien bis Februar 2015 bezahlt worden, seither gebe es keine Buchungen mehr. Die UID sei mit 27.03.2015 begrenzt worden.

Bis dato sei keine Körperschaftsteuererklärung eingereicht worden. Die Umsatzsteuervoranmeldung 10-12/2014 sei mit Null eingereicht worden, obwohl an die Bf noch folgende Rechnungen gelegt worden seien:

	Netto	USt	Brutto
ER 156 vom 06.10.2014	115.033,06	23.006,61	138.039,67
ER 244 vom 03.12.2014	73.995,01	14.799,00	88.794,01
	189.028,07	37.805,61	226.833,68

Am 03.04.2015 sei im Zuge einer Umsatzsteuersonderprüfung der von der E GmbH angemietete Raum besichtigt worden. Das „Büro“ befindet sich im ersten Stock eines Gasthauses, wobei es sich wohl um ein ehemaliges Gäste- oder Personalzimmer hande.

Außer einem Schreib- und Besprechungstisch, einem Regal mit Faxgerät und einer leeren Notebooktasche sei nichts vorgefunden worden.

Laut Vermieter sei die letzte Mietzahlung im Jänner 2015 eingegangen.

Steuerberatungsgesellschaft sei die Fa. T in Ort8 gewesen, die Lohnverrechnung habe W in Ort3 durchgeführt (Niederschrift vom 08.05.2015). Laut dessen Aussage habe kein persönlicher Kontakt bestanden, die Unterlagen für die Lohnverrechnung seien per Mail bekannt gegeben worden. Im März sei der Auftrag erteilt worden, alle Mitarbeiter bei der Sozialversicherung abzumelden.

Die Dienstnehmer der E GmbH seien laut beiliegender Dienstgeberabfrage zum 26.01.2015 vorher großteils bei der I GmbH bzw. der F GmbH tätig gewesen.

Zu den steuerlichen Auswirkungen wurde in der Bescheidbegründung ausgeführt, dass einer Firma als so genannter Briefkastenfirma die steuerliche Anerkennung zu versagen sei, wenn diese keinen geschäftlichen Betrieb habe und deswegen keine Leistung erbringen könne, sich in einer bloßen Kombination einer Zustelladresse mit einer Firmenbezeichnung erschöpfe und ein Gebilde sei, das per se keine Leistungen erbringen könne und in diesem Sinn eine funktionslose Firma sei (VwGH 12.09.1995, 91/13/0154).

Nach Ansicht des VwGH (17.11.2005, 2001/13/0247) reiche für die steuerliche Existenz die formelle Existenz der betreffenden Gesellschaft ebenso wenig aus wie deren formelle Funktion als Empfängerin der strittigen Zahlungen oder bloße Rechnungslegerin.

Alleine der Umstand, dass Rechnungen von nicht existenten und nicht an einer bestimmten Adresse tätigen Ausstellern in der Buchhaltung der Bf enthalten seien, berechthe die Abgabenbehörde, die in den Rechnungen ausgewiesenen Beträge als Betriebsausgaben in Zweifel zu ziehen.

Werde Personal bei einem Unternehmen tatsächlich beschäftigt, formell jedoch bei einem anderen Unternehmen angemeldet, sei nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise des Steuerrechts der tatsächliche Beschäftiger Dienstgeber dieser Arbeitnehmer. Ihm obliege die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer und Entrichtung der Lohnnebenkosten. Der tatsächliche Beschäftiger trage auch die Kosten, welche die Betriebsprüfung im Schätzungswege anerkenne.

Für den übersteigenden Rechnungsbetrag liege für den Rückflussbetrag oder den entnommenen Betrag bei der GmbH eine verdeckte Ausschüttung in Höhe des Rückflusses bzw. Abflussbetrages vor.

In der Folge wurden die nicht als Betriebsausgaben anerkannten Rechnungen einzeln aufgelistet und der Vorsteuerabzug versagt. Die Berechnungsgrundlagen für die im Bescheidspruch angeführten Abgaben wurden detailliert dargestellt:

Als tatsächlicher Lohneinsatz wurden 50 % der zu Unrecht abgesetzten Fremdleistungsaufwendungen geschätzt und davon die Lohnsteuer mit 20 %, der Dienstgeberbeitrag mit 4,5 % und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit 0,36 %

berechnet. Die übrigen 50 % wurden als verdeckte Ausschüttung behandelt und davon die Kapitalertragsteuer mit 33,33 % errechnet.

Der Berechnung der Körperschaftsteuer wurde die verdeckte Ausschüttung abzüglich der passivierten Umsatzsteuer und des Aufwandes für Lohnabgaben zu Grunde gelegt.

Die ermittelten Abgaben wurden, getrennt nach Abgabenarten und Jahren, dargestellt.

Weiters wurden in einer Beilage 65 Arbeitnehmer namentlich mit ihrer Sozialversicherungsnummer und Adresse angeführt, die 2014 bei der E GmbH und vorher oder nachher bei der Bf, der F GmbH oder der I GmbH beschäftigt gewesen waren.

Mit Eingabe vom 11.03.2016 erhab die anwaltlich vertretene Bf **Beschwerde** gegen diesen Bescheid und stellte einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung und Entscheidung durch den Senat.

Der angefochtene Bescheid sei rechtswidrig, mehrfach in sich unschlüssig und erscheine angesichts der tatsächlichen Sach- und Rechtslage als unvertretbar.

In der Bescheidbegründung werde behauptet, dass „auf Grund diverser Erhebungen und Niederschriften“ der dringende Verdacht bestehe, dass die in der Buchhaltung der Bf ausgewiesenen Fremdleistungen der Bf direkt zuzurechnen seien, wobei eine detaillierte Begründung der Zusammenfassung der Prüfungsfeststellungen zu entnehmen sei.

Weder dem angefochtenen Bescheid, noch den beigeschlossenen Prüfungsfeststellungen könne entnommen werden, auf welche angeblichen „diversen Erhebungen und Niederschriften“ die Behörde ihre Unterstellungen stütze.

Bescheide seien nach ständiger Judikatur des VwGH begründungspflichtig, bloße Formal- oder Scheinbegründungen seien unzulässig und rechtswidrig. Tatsache sei, dass der Bf in den relevanten Zeiträumen nach Auftragslage bei Bedarf Personal zwecks Subüberlassung an namhafte Kunden von Drittunternehmen überlassen worden sei und die geleisteten Stunden den Endkunden gegenüber mit Aufschlag weiterverrechnet worden seien.

Ein Großteil der Dienstnehmer sei bereits ab Aufnahme des Geschäftsbetriebes (Februar 2012) als Stammpersonal unmittelbar dauerhaft bei der Bf beschäftigt gewesen.

Die Dienstnehmer seien ordnungsgemäß angemeldet, sämtliche Lohnabgaben und Beiträge seien ordnungsgemäß gemeldet und abgeführt, die Jahresabschlüsse 2012 bis 2014 korrekt erstellt und eingereicht worden. Eine Auswertung der Bilanzkennzahlen und Gegenüberstellung im Branchenvergleich bestätige eine branchenübliche Aufwandsstruktur der Gesamtbetriebsleistung wie folgt:

2012	Eigener Personalaufwand	72,2 %
	Fremdleistungsanteil	8,6 %
	Gesamt	80,8 %
2013	Eigener Personalaufwand	61,7 %

	Fremdleistungsanteil	28,1 %
	Gesamt	89,8 %
2014	Eigener Personalaufwand	72,1 %
	Fremdleistungsanteil	13,3 %
	Gesamt	85,4 %

Aus statistischen Branchenvergleichszahlen (52 Vergleichsbetriebe, 2013) resultiere ein Personalaufwandsmedian von 85,5 % bei einer Spanne zwischen 81,2 % (untere Quartil) und 91,5 % (obere Quartil).

Die Behauptung, ein Aufwand sei „konstruiert“ worden, erweise sich schon auf Grund der Betriebskennzahlen, aber auch auf Grund der Eingangs- und Ausgangsrechnungen hinsichtlich eingesetzten Fremdpersonals als verfehlt und hätte dies auch ein unvoreingenommener Prüfer feststellen müssen. Stattdessen habe sich das Prüfungsorgan offenbar nicht mit der bereits im November 2014 begonnenen Prüfung bzw. Nachschau beschäftigt, sondern sich mit Drittunternehmen auseinandergesetzt, zu denen teilweise schon von vornherein keine Geschäftsbeziehung habe bestehen können, weil diese zum Zeitpunkt des Beginns der Geschäftstätigkeit (Februar 2012) nicht bzw. nicht mehr existent gewesen seien.

Keines der in den Prüferfeststellungen erwähnten Unternehmen sei jemals von der Bf beeinflusst oder sonst „kontrolliert“ worden. Die Bf sei eine Ein-Mann-GmbH und verfüge entgegen den Prüferfeststellungen über keine Gesellschafter- und/oder Geschäftsführermehrheit.

Eine Geschäftsbeziehung habe zu den hier relevanten Unternehmen F GmbH, G GmbH sowie E GmbH bestanden, wie aus den ordnungsgemäß gebuchten Eingangsrechnungen ersichtlich sei. Diese Unternehmen als bloße fiktive Gebilde bzw. als wirtschaftlich unselbständige Bestandteile bzw. Teilbetriebe der Bf zu betrachten, erscheine angesichts der Fakten als geradezu abwegig:

Die F GmbH sei im Firmenbuch registriert, habe eine Steuernummer, die ATU Nr. 1, HFU 2. Das Unternehmen habe seinen Sitz in Ort5; laut Firmenbuch seien auch mehrfach die Jahresabschlüsse ordnungsgemäß eingereicht worden.

Die G GmbH sei ebenfalls im Firmenbuch registriert, habe eine Steuernummer, die ATU Nr. 3, HFU 4. Auch die G GmbH habe offensichtlich die Jahresabschlüsse sowohl beim Firmenbuch als auch beim Finanzamt eingereicht (2013, 2014).

Die E GmbH sei ebenfalls im Firmenbuch registriert, habe eine Steuernummer und eine ATU Nr.

Die genannten Unternehmen hätten laut Gewerberegister jeweils eine Gewerbeberechtigung für das Personalüberlassungsgewerbe begründet, was auch das Prüforgan nicht leugnen könne. Während aufrechter Geschäftsbeziehung zur Bf

müssten diese Unternehmen zwangsläufig die ihnen obliegenden Abgabepflichten erfüllt haben, da der Bf entsprechende Unbedenklichkeitsbescheinigungen der jeweiligen Betriebsstättenfinanzämter und Sozialversicherungsträger ohne ausgewiesene Rückstände übermittelt worden seien. Genannte Unternehmen seien überdies nicht nur mit der Bf, sondern als Konkurrenzbetriebe auch mit anderen Kunden in laufender Geschäftsbeziehung gestanden.

Im Übrigen scheine bis dato keines der genannten Unternehmen in der Liste der Scheinunternehmen gemäß § 8 SBBG auf. Nach Recherchen der Bf hätten die genannten Unternehmen Lohnabgaben, Umsatzsteuern und sonstige Abgaben laufend entrichtet und seien diese Beträge von den betreffenden Finanzämtern jeweils widerspruchsfrei angenommen worden. Wäre die Unternehmereigenschaft nach § 2 UStG abzuerkennen, müssten die bezahlten Abgaben gutgeschrieben und rückerstattet werden.

Selbst wenn von der Fiktion einer Direktzurechnung ausgegangen würde, wären die Berechnungen der Behörde unlogisch, mit den Denkgesetzen unvereinbar und daher unrichtig wie folgt:

Wären die genannten Unternehmen nach abgabenbehördlicher Fiktion lediglich Betriebsabteilungen bzw. Teilbetriebe der Bf, wären zwar die Bezug habenden Eingangsrechnungen als Aufwand zu kürzen und müsste der diesbezügliche Vorsteuerabzug in der Berechnung entfallen. Konsequent zu Ende gedacht müssten aber sämtliche Aufwendungen, also Löhne, Lohnabgaben, Lohnnebenkosten, Kommunalsteuern, Sozialversicherungsbeiträge, sonstige Abgaben und aliquote Gemeinkosten (Büroaufwand, Sekretariat, Disponenten, etc.), soweit diese Beträge im „Teilbetrieb“ angefallen wären, in voller Höhe als Aufwand erfasst werden. Dies gelte gleichermaßen für die von den „Teilbetrieben“ abgeführten Umsatzsteuern aus den Rechnungen an die Bf, womit sich letztlich Vorsteuern und Umsatzsteuer neutralisieren würden.

Der Abgabenbehörde seien sämtliche Umsatzsteuervoranmeldungen, Zahlungen, Lohnabgaben und sonstigen Aufwendungen hinsichtlich dieser als „Betriebsabteilung“ fingierten, in Wahrheit jedoch selbständigen Unternehmen vollständig bekannt. All diese Unternehmen seien, wie auch dem Prüfbericht zu entnehmen sei, steuerlich erfasst gewesen.

Der Bf selbst stehe rechtlich keine Möglichkeit der Einsicht in die Buchhaltungsunterlagen und Abgabenkonten der hier in Frage stehenden drei Unternehmen zu. Es werde jedoch deren Beischaffung im Rahmen des gegenständlichen Verfahrens zwecks Einsichtnahme beantragt.

Überdies sei der von der Behörde im Rahmen der fiktiven Annahmen geschätzte Lohneinsatz von lediglich 50 % der Rechnungssummen angesichts amtsbekannter Branchenwerte absolut verfehlt. Abgesehen davon, dass keinerlei Schätzungsbefugnis bestehe, zumal die Bf sämtlichen ihr obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen bislang ordnungsgemäß nachgekommen sei, zeuge der Ansatz von lediglich 50 %

der Fakturenbeträge von Ignoranz gegenüber wirtschaftlicher Realität. Im langjährigen Branchenschnitt bzw. Fremdvergleich belaufe sich der reine Bruttolohnaufwand bezogen auf das Betriebsergebnis im Schnitt auf zumindest rund 85 %. Dazu kämen zu kalkulierende Gemeinkosten, sodass im Ergebnis ein relativ geringer Überschuss verbleibe. Als besonders unverständlich erweise sich in diesem Zusammenhang der Umstand, dass bei der „Berechnung“ des Sicherstellungsbetrages die Lohnkosten im Schätzungswege anerkannt worden seien, jedoch nicht abgezogen, sondern den fingierten übrigen Beträgen zugezählt worden seien. Allein hieraus resultiere bereits eine Reduktion um 490.059,58 € (245.029,79 x 2). Unter Berücksichtigung obiger Ausführungen könne daher bei aller Logik auch weder Umsatzsteuer noch Kapitalertragsteuer noch Körperschaftsteuer angefallen sein. Zur Verdeutlichung werde auf die Daten des Steuerkontos der Bf verwiesen:

2012	Betriebsleistung gerundet	1.036.000,00 €
	Operativer Cash-Flow	157.000,00 €
	KöSt gerundet und bezahlt	36.000,00 €
2013	Operativer Cash-Flow	321.000,00 €
	Bezahlte KöSt gerundet	74.000,00 €
2014	Operativer Cash-Flow	562.000,00 €
	KöSt + KöSt-Rückstellung gerundet	134.000,00 €

Beweis: Offene Buchhaltungsunterlagen der Bf, Einvernahme des Geschäftsführers der Bf.

Lediglich der guten Ordnung halber sei festgehalten, dass die auf Seite 5 der Prüferfeststellungen unter „steuerliche Auswirkung“ angeführte Judikatur zu § 162 BAO ergangen sei. Diese Bestimmung betreffe die Empfängerbenennung; diese Empfänger seien der Abgabenbehörde ohnedies bekannt.

Zusammenfassend entpuppe sich der angefochtene Bescheid als bloßer Aktionismus unter Inkaufnahme einer wirtschaftlichen Schädigung der Bf sowie deren Mitarbeiter und Familien. Normzweck des § 232 BAO sei die Sicherung und Einbringlichmachung von Abgaben, nicht jedoch die ruinöse Schädigung von Unternehmen. Der angefochtene Bescheid sei als Vehikel für Forderungsexekutionen von jeweils rund 1,3 Mio Euro eingesetzt worden und damit eine erhebliche Rufschädigung samt – bereits eingetretenem – Auftragsentgang bei den wichtigsten Kunden der Bf bewirkt worden. Der angefochtene Bescheid weise daher keinerlei Eignung für eine Sicherstellung angeblicher Abgabenforderungen auf, sondern vielmehr zur rechtswidrigen Herbeiführung der Zahlungsunfähigkeit der Bf.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 24.03.2016 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und durch Anrechnung von Lohnabgaben in Höhe von 300.000,00 € der Sicherstellungsbetrag von bisher 1.284.356,22 € auf 984.356,22 € reduziert.

Auf Grund der Beschwerde sei folgende Einschränkung des Sicherstellungsauftrages vorgenommen worden:

Die „Fremdleistungsunternehmen“ hätten Lohnabgaben an das zuständige Finanzamt abgeführt. Ein Teil der Lohnabgaben betreffe die Aufträge der Bf. Um eine überschießende Sicherstellung zu vermeiden, würden diese Lohnabgaben vorerst auf den voraussichtlichen Abgabenbetrag angerechnet. Diese Anrechnung habe aber keinerlei Bindungswirkung auf die zu ergehenden Abgabenbescheide.

Laut Abgabenkonten der betroffenen Unternehmen seien Lohnabgaben von rund 420.000,00 € angemeldet worden. Der auf die Aufträge der Bf entfallende Anteil werde mit 70 % geschätzt. Der Sicherstellungsauftrag werde damit um rund 300.000,00 € eingeschränkt.

Unter Punkt 2b der Beschwerde werde ua. ausgeführt, dass sich als besonders unverständlich der Umstand erweise, dass bei Berechnung des Sicherstellungsauftrages die Lohnkosten im Schätzungswege anerkannt worden seien, diese jedoch nicht abgezogen, sondern den fingierten übrigen Beträgen zugezählt worden seien. Alleine hieraus resultiere bereits eine Reduktion um 490.059,58 €.

Diesem Beschwerdepunkt liege eine offensichtliche Fehlinterpretation der Berechnung zu Grunde. Die einzelnen Steuerbeträge an Lohnabgaben, Kapitalertragsteuer und Körperschaftsteuer seien zusammenzurechnen. Weshalb die Lohnabgaben von rund 245.000,00 € von der ermittelten Körperschaft- und Kapitalertragsteuer in Abzug gebracht werden sollten, sei nicht nachvollziehbar.

Im Übrigen werde an den Feststellungen des Sicherstellungsauftrages festgehalten.

Im **Vorlageantrag** stellte die Bf durch ihre Vertretung abermals Anträge auf Entscheidung durch den Senat und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Vorweg werde beantragt, die Buchhaltungsunterlagen und Abgabenkonten der Firmen G GmbH, F GmbH und E GmbH zur Einsichtnahme zwecks Überprüfung der Lohnabgabenschätzung von 420.000,00 € bzw. 300.000,00 € beizuschaffen. Auf eine allfällige Amtsverschwiegenheitsverpflichtung könne sich die belangte Behörde nicht berufen, zumal die angeblichen Beweismittel der Behörde überprüfbar sein müssten (und diese Daten angeblich direkt der Bf zuzurechnen seien).

Die Bf habe bereits darauf verwiesen, dass der bloß nebulose Verweis auf „diverse Erhebungen und Niederschriften“ mit der ständigen Judikatur des VwGH zur Begründungspflicht von Bescheiden unvereinbar sei. Die Mangelhaftigkeit der Bescheidbegründung sei insofern nicht weiter verwunderlich, als sich aus den Protokollen der einvernommenen Auskunftspersonen keinerlei wie immer geartete Verdachtsmomente dahin gehend ableiten ließen, dass die buchhalterisch erfassten Fremdleistungen der Bf zuzurechnen seien.

Die Auskunftspersonen X (Protokoll 25.03.2015) verweise auf die Betriebseröffnung der Fa. E GmbH durch den Geschäftsführer O.

EF (Protokoll 23.06.2014, 16.07.2015) sei bis zu seinem Ausscheiden Ende Jänner 2014 allein zeichnungsbefugter Geschäftsführer der F GmbH mit einer Reihe von Kunden gewesen. Dieses Unternehmen sei ab 2011 bis zum Ausscheiden von EF als Geschäftsführer zur Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer veranlagt worden. EF sei ab 08.05.2013 Disponent und Kundenbetreuer in der G GmbH gewesen. Auch dieses Unternehmen sei ab 2013 zur Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer veranlagt worden.

Die AP W (Protokoll 08.05.2015) habe vom Geschäftsführer der Fa. E GmbH, O, den Auftrag zur Durchführung der Lohnverrechnung gehabt.

Die AP Z (Protokoll 25.06.2015) sei bis zum Ausscheiden von EF als Geschäftsführer der Fa. F GmbH Lohnverrechnerin für dieses Unternehmen gewesen.

Auch aus der Aussage der AP Q (12.05.2015) lasse sich der „Verdacht“ der belangten Behörde nicht ableiten.

In der BVE, 3. und 4. Absatz, werde auf eine vermeintliche Fehlinterpretation der Berechnung in der Beschwerde verwiesen. Selbstverständlich wären einzelne Steuerbeträge zusammenzurechnen. Wenn allerdings der „tatsächliche Beschäftiger“ die Kosten für Lohnsteuer und Lohnnebenkosten zu tragen habe (siehe BP Prot. S 5 Mitte) und der „schätzungsweise Lohneinsatz“ (siehe BP Prot. S 6 Mitte) 245.029,79 € betragen solle, so sei dieser Lohneinsatz (= Aufwand) bei aller Logik in Abzug zu bringen.

Der BVE sei zu entnehmen, dass die belangte Behörde im Rahmen des fiktiven „Teilbetriebsmodells“ hinsichtlich der ausgewiesenen Fremdleistungen nunmehr dem Grunde nach zur Einsicht gelangt sei, dass die auf den „Teilbetrieb“ entfallenden Lohnabgaben in Abzug zu bringen seien. Warum dies allerdings im Schätzungswege erfolge, obwohl der belangten Behörde sämtliche Daten vorlägen und kein Anlass zur Schätzung bestehe, bleibe schleierhaft. Noch unverständlicher bleibe, warum nur die Lohnabgaben Berücksichtigung finden sollten. Die „Teilbetriebe“ hätten ja nicht nur Lohnabgaben bezahlt, sondern auch Löhne und SV-Beiträge für Überlassungspersonal sowie sonstige Dienstnehmer (zB Disponenten, sonstige Bürokräfte) und wohl auch sonstige Gemeinkosten (zB Miete, Strom, Telefon, Handys, Fax, etc.). Die fiktive Modellrechnung der belangten Behörde sei daher nach wie vor unschlüssig und unrichtig. Richtig wäre eine vollständige Erfassung der „Teilbetriebsaufwendungen“, sohin der Löhne, Gehälter, Sozialversicherungsbeiträge (DG + DN), Lohnsteuern brutto, Kommunalsteuern, sonstige Gebühren und Abgaben, sonstige Aufwendungen bzw. Gemeinkosten (Miete, Strom, Telefon, etc.). Zusätzlich führe eine Berücksichtigung der Lohnabgaben sowie der sonstigen Aufwendungen zwangsläufig auch zu einer Reduktion der Kapitalertragsteuer- und Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen – letztlich auf Null. Vereinfacht gesagt trete buchhalterisch an Stelle der Fremdleistungsaufwendungen 2012 – 2014 (97.414,99 €; 1.476.830,27 €; 291.297,67 €) auf dem Konto 5700 ein ertragswirksamer Aufwand in anderen Kontoklassen (vorwiegend Kontoklassen 6 und 7).

Hinsichtlich der Aberkennung der Vorsteuern aus den Eingangsrechnungen (S 7 der Prüfungsfeststellungen) in Höhe von 394.255,56 € werde noch einmal darauf verwiesen,

dass ja die „Teilbetriebe“ die Umsatzsteuern aus den Rechnungen an die Bf abgeführt haben müssten, diese Zahlungen daher anzurechnen wären, womit sich letztlich Vorsteuern und Umsatzsteuern neutralisierten.

Abgesehen von der Unrichtigkeit und Unschlüssigkeit der Berechnungen des „Teilbetriebsmodelles“ werde noch einmal darauf verwiesen, dass schon der Modellansatz dem Grunde nach verfehlt sei. Die „Betriebsabteilungstheorie“ der belangten Behörde basiere in Wahrheit auf bloßer Fiktion. Es handle sich um ein reines Phantasiegebilde ohne tatsächlichen Hintergrund. Auch das „Teilbetriebsmodell“ würde aber letztlich bei richtiger Berechnung zu keiner Abgabennachforderung gegen die Bf führen.

Die Prüfung der Bf wurde im Mai 2017 abgeschlossen (Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 12.05.2017, Bericht vom 15.05.2017), die entsprechenden Abgaben- bzw. Haftungsbescheide wurden am 24.05.2017 erlassen. Kapitalertragsteuer wurde nicht der Bf, sondern deren Geschäftsführer vorgeschrieben.

In der Niederschrift wurde ua. festgehalten, dass auf Grund der zu erwartenden Nachzahlungen und der damit einher gehenden Überschuldung des Betriebes der Sachverhalt des § 95 Abs. 4 EStG 1988 vorliege und die Kapitalertragsteuer daher dem Empfänger der Kapitalerträge und alleinigen Gesellschafter, BB, vorgeschrieben werde.

Die gegen die Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2012, 2013 und 2014 erhobenen Beschwerden wurden mit Beschwerdevorentscheidungen vom 15.11.2018 unbegründet abgewiesen. Am 21.12.2018 wurden Vorlageanträge eingebbracht.

Am 12.02.2019 wurde die **mündliche Verhandlung** in Anwesenheit der steuerlichen Vertretung der Bf und in Anwesenheit des Vertreters des Finanzamtes durchgeführt.

Eingangs verwiesen beide Parteien auf ihr bisheriges Vorbringen.

Der Parteienvertreter legte zum Beweis dafür, dass es sich bei den drei genannten Subunternehmen um reelle Firmen gehandelt habe, die sowohl Lohnabgaben als auch Umsatzsteuer entrichtet hätten, folgende Beweismittel vor:

1) Buchungsmittelung Nr. 08/2018 vom 10.04.2018 zu St.Nr. 000/0000:

Aus dieser ergab sich eine Umbuchung der durch Forderungspfändungen eingelangten, vorerst auf Finanzverwahrung verbuchten Beträge in Höhe von insgesamt 245.029,89 €, welche exakt der Summe der sichergestellten Lohnabgaben entsprachen, auf das Abgabenkonto der Bf.

2) Buchungsmittelung Nr. 02/2015 vom 28.10.2015 zu St.Nr. 444/4444 (G GmbH):

Diese zeigte Zahlungen von Umsatzsteuer und Lohnabgaben sowie die Verbuchung des Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheides für 2014 am 28.10.2015.

Zu diesem Zeitpunkt bestand auf dem Abgabenkonto ein Guthaben von rund 750,00 €.

3) Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 28.10.2015 betreffend G GmbH:

Die Körperschaftsteuer wurde mit 1.424,00 € festgesetzt, die Einkünfte laut Bescheid betrugen rund -24.000,00 €.

4) Umsatzsteuerbescheid 2014 vom 28.10.2015 betreffend G GmbH:

Die Umsatzsteuer wurde mit 105.820,52 € festgesetzt, die steuerpflichtigen Umsätze betrugen rund 622.000,00 €.

5) Buchungsmitteilung Nr. 03/2015 vom 12.03.2015 zu St.Nr. 333/3333 (F GmbH):

Aus dieser ergaben sich Umsatzsteuerfestsetzungen für die Zeiträume 10/2013 bis 02/2014, woraus ein Rückstand von rund 50.000,00 € resultierte.

Das Finanzamt löschte am 15.05.2018 auf diesem Abgabenkonto einen Abgabenzurückstand von rund 207.000,00 € wegen Uneinbringlichkeit; die o.a. Umsatzsteuerfestsetzungen waren im gelöschten Rückstand enthalten.

6) Die den unter Punkt 5) angeführten Umsatzsteuerfestsetzungen zu Grunde liegenden Bescheide vom 12.03.2015:

In diesen Bescheiden wurde begründend im Wesentlichen ausgeführt, dass im Prüfungszeitraum Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht und die errechneten Zahllasten entrichtet worden seien. Durch Nichtvorlage der Buchhaltungsunterlagen hätten mangels Unterlagen die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt bzw. überprüft werden können. Im Wege der Schätzung sei daher eine Vorsteuerkürzung von 10 % und eine Umsatzzuschätzung in Form eines Sicherheitszuschlages von 10 % erfolgt.

7) Eine an EF gerichtete Beschwerdevorentscheidung vom 07.09.2017, mit der seiner Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zu St.Nr. 333/3333 stattgegeben wurde.

Darüber hinaus bemängelte der Parteienvertreter die Schätzung der Lohnabgaben in Höhe von 50 % der Nettorechnungsbeträge. Zum einen sei die Schätzung nicht begründet, zum anderen sei eine Schätzung von Löhnen auf Basis der nicht anerkannten Eingangsrechnungen verfehlt.

Sowohl der Finanzamts- als auch der Parteienvertreter gingen vom Entfall der Kapitalertragsteuer aus, weil diese dem Geschäftsführer der Bf vorgeschrieben worden sei.

## **Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt vorgelegten Aktenteilen, dem Vorbringen des Parteienvertreters sowie den Eintragungen im Firmenbuch und in den Finanzamtsdatenbanken.

## Rechtslage

Nach § 232 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, **selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht**, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabepflichtige kann durch Erlag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung hat der Sicherstellungsauftrag (Abs. 1) die **voraussichtliche Höhe** der Abgabenschuld (lit. a), die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt (lit. b), den Vermerk, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann (lit. c) sowie die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken kann, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden (lit. d), zu enthalten.

Ein Sicherstellungsauftrag ist kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende "Sofortmaßnahme", die dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zur 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, somit nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern dass es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach (gemäß § 4 BAO) mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (VwGH 24.01.1996, 95/13/0147).

Zwar muss nicht das genaue Ausmaß der Abgabenschuld ermittelt und dem Sicherstellungsauftrag zu Grunde gelegt werden, doch müssen entsprechende Tatsachen (Sachverhalte) ermittelt und angeführt werden, aus denen fundiert auf die Höhe der Abgabe, die sicherzustellen beabsichtigt ist, geschlossen werden kann.

Ziel des Sicherungsverfahrens ist, dem Abgabengläubiger bereits zu einem Zeitpunkt, in dem sein Anspruch zwar dem Grunde nach feststeht, er aber noch nicht realisierbar ist, wegen Drohung der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung ein Pfandrecht zu verschaffen, dessen Rang auch für die nachfolgende Exekution zur Einbringung maßgebend ist (Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 232 Tz 1).

Im Beschwerdeverfahren ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes allein zu prüfen, ob *im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages* die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung der Einbringung gegeben sind (VwGH 31.01.2002, 96/15/0271). Zu prüfen ist somit nicht, ob die diesbezüglichen Voraussetzungen im Zeitpunkt der Beschwerdeerledigung noch vorliegen. Auch im Beschwerdeverfahren ist jedoch auf der Behörde bzw. dem Gericht zur Kenntnis gelangte neue Tatsachen und Beweise Bedacht zu nehmen, soweit sie im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Sicherstellungsauftrages objektiv gegeben waren. Verfahrensergebnisse im Abgabenfestsetzungsverfahren können ein Indiz für eine dem Sicherstellungsauftrag zu Grunde gelegte unrichtige Sachverhaltsfeststellung darstellen.

#### *Entstehung des Abgabenanspruchs:*

Nach der Generalklausel des § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Im Sicherstellungsverfahren genügt es, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist.

Nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entsteht der Abgabenanspruch bei der Körperschaftsteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Für Steuerabzugsbeträge entsteht der Abgabenanspruch im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte (§ 4 Abs. 2 lit. a Z 3 BAO).

Ergeben sich im Zuge von Außenprüfungen Nachforderungen von Selbstberechnungsabgaben (z.B. Umsatzsteuer, Lohnsteuer), so besteht die Möglichkeit, trotz in der Vergangenheit liegender Fälligkeit vor Bescheiderlassung mit Sicherstellungsauftrag vorzugehen, weil die Vollstreckbarkeit (§ 226) noch nicht eingetreten ist.

Gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 entsteht der Abgabenanspruch bei der Umsatzsteuer im Fall der Sollbesteuerung mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist. Nach lit. b entsteht der Abgabenanspruch im Fall der Istbesteuerung mit Ablauf des Kalendermonats, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist.

Da § 232 BAO primär auf den Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung (im Sinne des § 1 Abs. 1 UStG 1994) anknüpft, ist bei der Umsatzsteuer die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages bereits ab dem Zeitpunkt der erbrachten Lieferung bzw. Leistung und nicht erst ab Entstehung der Umsatzsteuerschuld möglich (Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 232 Tz 3).

Abgabenanspruch ist auch der Rückforderungsanspruch einer zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorsteuer (VwGH 17.10.2001, 96/13/0055).

### *Gefährdung/Erschwerung der Einbringung:*

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung einer Abgabenschuld schon dann vor, wenn aus der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen und den besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint. Der Annahme der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung einer Abgabenschuld müssen entsprechende Tatsachenfeststellungen zu Grunde liegen.

Der bloße Verdacht einer Abgabenhinterziehung reicht für einen Sicherstellungsauftrag nicht aus; die Frage einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgaben kann auch diesfalls nicht getrennt von den Einkommens- und Vermögensverhältnissen der Partei betrachtet werden (VwGH 11.05.1983, 82/13/0262). Ob daher eine solche Gefährdung vorliegt, ist durch Gegenüberstellung der Abgabenforderung und des zur Begleichung der Forderung zur Verfügung stehenden Einkommens und Vermögens zu beurteilen.

### *Ermessen:*

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages liegt im Ermessen der Behörde.

Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordert gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach berechtigte Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen. Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergibt sich, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden kann. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur in Ausnahmefällen – etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit – wird von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzusehen sein [Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup> § 232 E 71 (Stand 1.6.2012, rdb.at)].

### *Begründung:*

Die Begründung eines Sicherstellungsauftrages muss erkennen lassen, aus welchen Erwägungen die Behörde annimmt, dass der Abgabenanspruch dem Grunde nach entstanden ist und welche Umstände für die Entscheidung betreffend die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld maßgebend sind.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass ein Sicherstellungsauftrag kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO ist, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme. Es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grund nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten

Tatbestandes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind. Ob der Abgabenanspruch tatsächlich entstanden ist, ist nicht im Sicherstellungsverfahren, sondern im Festsetzungsverfahren zu entscheiden (VwGH 10.7.1996, 92/15/0115; VwGH 30.10.2001, 96/14/0170); die Klärung dieser Frage bleibt daher dem Beschwerdeverfahren gegen die in weiterer Folge erlassenen Abgabenbescheide vorbehalten.

Dem Begründungserfordernis wird durch die Anführung einer einheitlichen Pauschalsumme für mehrere Besteuerungsabschnitte nicht entsprochen, weil diese Vorgangsweise nicht erkennen lässt, für welchen Abgabenanspruch in welcher Höhe im folgenden Sicherungsverfahren Pfandrechte begründet werden. Da die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld Spruchbestandteil ist (§ 232 Abs. 2 lit. a BAO), ist die Abgabenschuld wegen der Akzessorietät des Pfandrechtes im Spruch nach Abgabenarten und Zeiträumen aufzugliedern (VwGH 19.10.1999, 98/14/0122; VwGH 04.02.2009, 2006/15/0204; VwGH 02.09.2009, 2005/15/0063).

Nach der o.a. Judikatur ist die Nachholung einer Aufgliederung in der Begründung eines *abweisenden* Erkenntnisses deshalb nicht ausreichend, weil die Abweisung einer Beschwerde als unbegründet so zu werten ist, als ob das Gericht ein mit dem mit Beschwerde bekämpften Bescheid des Finanzamtes im Spruch übereinstimmendes Erkenntnis erlassen hätte.

Fehlt eine solche Aufgliederung im Erstbescheid, kann diese im **Spruch** des Erkenntnisses nachgeholt werden. Eine Änderung der Sache im Sinne des § 279 BAO liegt in einem solchen Fall nicht vor (vgl. UFS 19.11.2010, RV/1258-L/09).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes können Begründungsmängel, die einem Bescheid anhaften, im Rechtsmittelverfahren saniert werden.

Spruch und Begründung eines Bescheides sind als Ganzes zu beurteilen. Die Begründung kann dann als Auslegungsbehelf des Spruchs herangezogen werden, wenn dieser für sich allein Zweifel an seinem Inhalt offen lässt (Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 93 Tz 17, mit Verweis auf die dort angeführte Judikatur).

Zulässig ist auch, in der Begründung eines Bescheides auf die eines anderen, der Partei bekannten Bescheides, auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung oder den Betriebsprüfungsbericht zu verweisen (Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 93 Tz 15 f).

#### *Kapitalertragsteuer:*

Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre (§ 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988).

In den Erläuterungen zum Steuerreformgesetz 2015/2016 (BGBl. I Nr. 118/2015) sind Beispiele für eine erschwerte Durchsetzbarkeit der Haftung angeführt. Solche sind etwa mangelndes Vermögen zur Begleichung der Haftungsschuld oder die Eröffnung eines

Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Haftungsschuldners (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 24).

### **Beweisanträge:**

Beweisanträge haben das Beweismittel und das Beweisthema (somit die Tatsachen und Punkte, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen), anzugeben.

Erheblich ist ein Beweisantrag nur dann, wenn Beweisthema eine Tatsache ist, deren Klärung, wenn sie schon nicht (sachverhalts-)erheblich ist, zumindest mittelbar beitragen kann, Klarheit über eine (sachverhalts-)erhebliche Tatsache zu gewinnen (Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 183 Tz 2 f).

### **Erwägungen**

Im vorliegenden Fall traf der Prüfer nach umfangreichen, behördenübergreifenden Ermittlungen durch mehrere Finanzämter bzw. in mehreren Bundesländern im Wesentlichen nachstehende Feststellungen, die auf die Entstehung der Abgabenansprüche laut Spruch des Sicherstellungsauftrages schließen ließen:

In der Buchhaltung der Bf, die im Bereich der Personalgestellung tätig ist, schienen hohe Fremdleistungsaufwendungen für zusätzliche Personalgestellung von diversen Firmen auf.

Ergebnis dieser Erhebungen war im Wesentlichen, dass der Geschäftsführer der Bf und sein im Hintergrund agierender Vater Firmen zu dem Zweck konstruiert hatten, um Personal auszulagern. Diese Firmen wurden nach Ansicht des Prüfers von den genannten Personen kontrolliert und eine bestimmte Zeit aufrecht erhalten. Hohe Ausgangsrechnungen wurden erstellt und die anfallenden Steuern anfangs auch entrichtet. Nach einer gewissen Zeit wurden die Abgaben aber nicht mehr abgeführt, die Firmen liquidiert und die Arbeitnehmer abgemeldet. Bei den Lohnabgaben kam es zu erheblichen Abfuhrdifferenzen, da die Arbeitnehmer weitgehend mit geringen Löhnen angestellt waren und einen Teil des Lohnes „schwarz“ erhielten. Diese hatten den Vorteil, für die gleiche Arbeit mehr Lohn zu erhalten. Das weiterhin benötigte Personal wurde großteils in die jeweilige Nachfolgefirma übernommen (vgl. die Begründung zum Sicherstellungsauftrag bzw. nahezu gleich lautend Tz. 1 der Niederschrift vom 12.05.2017 über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung).

Dies demonstrierte der Prüfer anschaulich und nachvollziehbar an Hand einer Aufstellung, wonach im Jahr 2014 von 65 Arbeitnehmern der Fa. E GmbH 50 Arbeitnehmer entweder vorher oder nachher bei der Bf, der F GmbH oder der I GmbH beschäftigt waren. Dabei fiel insbesondere auf, dass die Fa. E GmbH ihren Sitz in Ort1 in der Steiermark, die F GmbH ihren Sitz in Ort5 in Niederösterreich und die Bf ihren Sitz in Adresse in Oberösterreich hatte und alle bei der Fa. E GmbH gemeldeten Dienstnehmer in Oberösterreich wohnhaft waren.

Konkret schied der Prüfer die in der Beilage zum Sicherstellungsauftrag im Einzelnen angeführten Rechnungen für Fremdleistungen der Firmen F GmbH, G GmbH und E GmbH aus.

Dem Beschwerdeeinwand, dass sich die Prüfung mit Unternehmen auseinandersetzt habe, zu denen keine Geschäftsbeziehung möglich gewesen sei, weil diese zum Zeitpunkt des Beginns der Geschäftstätigkeit der Bf im Februar 2012 nicht bzw. nicht mehr existent gewesen seien, war zu entgegnen, dass dem Prüfer erkennbar daran gelegen war, ein umfassendes Bild der im Verdacht von Abgabenhinterziehung und Sozialbetrug stehenden, von Vater und Sohn B kontrollierten Firmen zu zeichnen und er ohnedies nur dem der Bf von den o.a. drei Unternehmen in Rechnung gestellten Fremdleistungsaufwand die Anerkennung versagte.

Die Fa. **F GmbH** wurde im Jänner 2011 errichtet und im Juli 2016 wegen Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht. Für das Unternehmen wurden nur für die ersten beiden Jahre 2011 und 2012 Jahresabschlüsse beim Firmenbuchgericht bzw. Abgabenerklärungen beim zuständigen Finanzamt eingereicht.

Laut Firmenbuch war EF bis Mai 2014 handelsrechtlicher Geschäftsführer, danach GG. Nach den Feststellungen des Prüfers konnte bei Begehungen an der Sitzadresse niemand angetroffen werden, weshalb eine Prüfungsankündigung beim steuerlichen Vertreter erfolgte. Dies hatte zur Folge, dass der Geschäftsführer EF diesem die Vollmacht kündigte und alle Unterlagen abholte. Außerdem wurde schriftlich die umgehende Löschung sämtlicher elektronischer Daten verlangt (vgl. E-Mail der steuerlichen Vertretung der F GmbH vom 23.05.2014 in der Finanzamtsdatenbank BP-2000).

Mit Notariatsakt ebenfalls vom 23.05.2014 trat EF seinen Geschäftsanteil an GG ab und wurde letzterer als neuer Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen. Laut Firmenbuch hatte dieser in Österreich keinen Wohnsitz und war für den Prüfer ebenso wenig greifbar wie die ihm angeblich übergebenen Buchhaltungsunterlagen.

Obwohl EF Geschäftsführer der Fa. F GmbH war, war er laut Abgabeninformationssystem von 2011 bis 30.04.2013 gleichzeitig Vollzeit bei der Fa. I GmbH angestellt und wurde auch über diese Firma und nicht über die F GmbH abgerechnet. In der Folge war EF, der laut eigenen Angaben ein guter Bekannter von BB, dem Geschäftsführer der Bf war, bis Ende 2015 bei der G GmbH nichtselbständig beschäftigt, von 2016 bis 31.03.2017 bei der Bf.

Die laut Firmenbuch im Februar 2013 errichtete und im Juli 2017 wegen Vermögenslosigkeit gelöschte Fa. **G GmbH** sah der Prüfer als Nachfolgegesellschaft der F GmbH an, weil sie sich an derselben Adresse befand und auch dieselbe Telefonnummer hatte.

Für diese GmbH wurden ebenfalls nur für die ersten beiden Jahre Jahresabschlüsse beim Firmenbuch und Abgabenerklärungen beim Finanzamt eingereicht.

Der Geschäftsführer, P, der bereits Geschäftsführer bei der im Rahmen dieses Firmenflechts in Erscheinung getretenen J GmbH gewesen war, war nach den Prüferfeststellungen laut Zentralem Melderegister an der im Firmenbuch genannten Adresse niemals gemeldet. Auch der nachfolgende Geschäftsführer, PP, hatte in Österreich nie eine Meldeanschrift (Anmerkung der Abgabenbehörde vom 18.05.2017 im so genannten "b-Verfahren"). Im Firmenbuch war daher ab Dezember 2016 eingetragen, dass die für Zustellungen maßgebliche Geschäftsanschrift unbekannt ist.

Das Finanzamt führte in der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 15.11.2018 betreffend Beschwerden der Bf gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2012 - 2015 zutreffend aus, dass äußerst unglaublich scheine, dass das Unternehmen von einer im Zeitpunkt der Errichtung in Österreich nicht ansässigen Person gegründet worden sei. Zudem sei der angegebene - laut Zentralem Melderegister aber nicht vorhandene - Wohnsitz mehr als 150 Kilometer vom angegebenen Firmensitz entfernt gewesen und der Gesellschaftsvertrag von einem namentlich genannten Notar in Oberösterreich erstellt worden, der auch bereits für die Gesellschaftsverträge der F GmbH und der Bf verantwortlich gewesen sei.

Laut Informationen des zuständigen Finanzamtes war an der Geschäftssadresse der F GmbH bzw. der G GmbH keine Geschäftstätigkeit erkennbar und konnte dort auch niemand angetroffen werden; zumindest zwei Begehungen vom 09.05.2014 und vom 23.06.2014 sind in der Finanzamtsdatenbank BP-2000 dokumentiert.

Nicht zuletzt auf Grund der fehlenden betrieblichen Struktur erschien dem Prüfer unmöglich, dass die G GmbH Dienstgeber sein und Leistungen erbringen konnte, weshalb die UID ab April 2015 begrenzt wurde. Dennoch rechnete die G GmbH weiterhin Personal ab und stellte weiterhin Ausgangsrechnungen an die Bf (Beilage 2 zur Niederschrift vom 12.05.2017).

Auffällig war zudem, dass, obwohl keine Geschäftstätigkeit feststellbar war, EF laut dem der Abgabenbehörde übermittelten Lohnzettel dennoch bis Ende 2015 bei der G GmbH beschäftigt war.

Einen weiteren Beweis für die Verflechtungen zwischen den einzelnen Unternehmen sah der Prüfer darin, dass die in Niederösterreich ansässige G GmbH die Lohnabgaben Jänner und Februar 2015 für die in der Steiermark ansässige E GmbH bezahlt hatte.

Beide Geschäftsführer der G GmbH waren trotz umfangreicher Erhebungen der Abgabenbehörde und Ersuchen an die Behörden in Tschechien und der Slowakei nicht greifbar (vgl. die diesbezüglichen Vermerke im so genannten „b-Verfahren“).

Die Fa. **E GmbH** wurde laut Firmenbuch im August 2013 errichtet und im Dezember 2016 wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

Abgabenerklärungen wurden von Anfang an nicht eingereicht.

Der im Firmenbuch eingetragene Gesellschafter und Geschäftsführer dieses Unternehmens, O, gab im Rahmen einer im Rechtshilfeweg in Bratislava durchgeführten

Vernehmung u.a. an, der deutschen Sprache nicht mächtig zu sein und nicht verstanden zu haben, was er unterschrieben habe. Er sei tatsächlich nie Geschäftsführer der E GmbH gewesen und habe auch nie an der im Firmenbuch genannten österreichischen Adresse gewohnt.

Im Zuge einer am 03.04.2015 durchgeföhrten Betriebsbesichtigung wurde festgestellt, dass es sich bei der Firmenanschrift um ein Gasthaus handelte und dort keinerlei Unterlagen, die auf eine betriebliche Tätigkeit hingewiesen hätten, vorhanden waren.

Obwohl das Unternehmen im Zeitraum 10-12/2014 an die Bf Rechnungen im Gesamtbetrag von 189.028,27 € netto stellte, wurde für diesen Zeitraum eine Umsatzsteuervoranmeldung mit einem steuerbaren Umsatz von Null eingereicht.

Laut einem Aktenvermerk vom 22.04.2015 legte der steuerliche Vertreter mit der Anmeldung zur Prüfung seine Vollmacht zurück. Der Geschäftsführer war unbekannt verzogen und nicht mehr greifbar. Im Firmenbuch fand sich seit 13.06.2015 der Vermerk, dass die für Zustellungen maßgebliche Geschäftsanschrift unbekannt ist.

Die genannten drei Subfirmen hatten zudem bei einer oberösterreichischen Bank ein betriebliches Bankkonto, obwohl keines dieser Unternehmen in Oberösterreich ansässig war und nach außen hin keinen Bezug zu Oberösterreich aufwies (vgl. die o.a. Beschwerdevorentscheidung vom 15.11.2018).

Bei keinem der drei Subunternehmen gelang es den Prüfern, Zugang zu Buchhaltungs- oder sonstigen Unterlagen zu erhalten, weshalb sich auch keinerlei Anhaltspunkte für die tatsächliche Zahlung der in Rechnung gestellten Beträge ergaben.

Spätestens bei Ankündigung einer abgabenbehördlichen Prüfung wurden bestehende Vollmachten gekündigt oder zurückgelegt und Personen zu Geschäftsführern bestellt, die sich im Ausland aufhielten und für die Abgabenbehörden nicht greifbar waren.

Bei mehrfachen Begehungen an der Sitzadresse der F GmbH bzw. der G GmbH konnte niemand angetroffen und keine Geschäftstätigkeit festgestellt werden bzw. war die Sitzadresse der E GmbH ein Zimmer in einer Heurigenstube, in welchem keine Unterlagen gefunden werden konnten, die auf eine betriebliche Tätigkeit hingewiesen hätten.

Auf Grund dieser Sachverhaltsfeststellungen kamen die Prüfer an den unterschiedlichen Standorten zum Schluss, dass das Leasingpersonal tatsächlich unter der Kontrolle des Geschäftsführers der Bf bzw. dessen Vater stand und daher der Bf zuzurechnen war.

Zur Höhe der geschätzten Lohnabgaben war anzumerken, dass der Unabhängige Finanzsenat (z.B. UFS 25.02.2004, RV/3662-W/02; UFS 21.11.2011, RV/3480-W/10; UFS 22.07.2013, RV/2239-W/12) in vergleichbaren Fällen ebenfalls den Ansatz von 50 % des zu Unrecht abgesetzten Nettofremdleistungsaufwandes als „schwarze“ Lohnzahlungen für sachgerecht hielt und diese Schätzung nicht beanstandete.

Dies deshalb, weil bei Bezahlung von Schwarzlöhnen davon auszugehen ist, dass die Arbeitskräfte ihren Lohn netto ausbezahlt erhalten, damit die Arbeiten auch tatsächlich durchgeführt werden.

Der ausbezahlt Nettolohn macht wegen der darauf entfallenden Lohnsteuer, Sozialversicherungsbeiträge, Dienstgeberbeiträge usw. regelmäßig nur knapp die Hälfte der insgesamt anfallenden Lohnkosten aus. Da Schwarzarbeitern regelmäßig nicht die Bruttolöhne ausbezahlt werden, erscheint eine Schätzung von 50 % der (Netto)Rechnungsbeträge angemessen. Damit wird dem Umstand, dass Lohnabgaben tatsächlich nicht geleistet wurden, Rechnung getragen (vgl. die o.a. Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates ).

Dem Einwand des Parteienvertreters in der mündlichen Verhandlung, die Subfirmen hätten, wie die dem Senat überreichten Unterlagen bestätigen würden, tatsächlich Lohnabgaben entrichtet, welche anzurechnen wären, war zu entgegnen, dass der Spruch eines Sicherstellungsauftrages die **voraussichtliche** Höhe der Abgabenschuld, aufgegliedert nach Abgabenarten und Zeiträumen, zu enthalten hat.

Der Prüfer stellte die Ableitung der geschätzten Abgaben nachvollziehbar dar.

Entgegen dem Beschwerdevorbringen wurden auch die den Lohnabgaben zu Grunde liegenden Löhne sehr wohl einkommensmindernd berücksichtigt.

Die Überprüfung der Frage, ob die solcherart ermittelten Lohnabgaben im Detail richtig waren, war nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens gegen den Sicherstellungsauftrag, sondern ist Gegenstand eines Beschwerdeverfahrens gegen die Abgabenfestsetzungen, weil das genaue Ausmaß der Abgabenschuld erst durch ein entsprechend ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren, welches für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich ist, festgestellt werden kann.

Dass diese drei Subunternehmen, wie in der Beschwerde vorgebracht, über eine Gewerbeberechtigung für das Personalüberlassungsgewerbe verfügten, nicht in der Liste der Scheinunternehmer aufschienen oder Unbedenklichkeitsbescheinigungen ohne ausgewiesene Rückstände ausgestellt wurden, war nicht geeignet, die Prüfungsfeststellungen in Zweifel zu ziehen, weil jedes Unternehmen, das beabsichtigt, steuerunehrlich zu agieren, danach trachten wird, sämtliche Formalvoraussetzungen zu erfüllen und – wenn auch häufig zu geringe – Abgaben zu entrichten, um möglichst lange unauffällig zu bleiben und nicht frühzeitig zum Ziel abgabenbehördlicher Nachforschungen und Ermittlungen zu werden. Aus diesem Grund können bei derartigen Unternehmen anfangs auch keine Unregelmäßigkeiten festgestellt werden.

Eine Vielzahl von Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates und des Bundesfinanzgerichts lassen darauf schließen, dass sich derartige betrügerische Unternehmen nach außen den Anschein der Seriosität geben, sodass den Behörden zunächst ohne nähere Kenntnis der tatsächlichen Sachverhalte deren Agieren nicht auffällt.

Sobald Prüfungsmaßnahmen erfolgen und entsprechende Nachforderungen geltend gemacht werden, werden diese Unternehmen jedoch typischerweise liquidiert oder in die Insolvenz geschickt und im Firmenbuch gelöscht.

Gemeinsam war den drei Subunternehmen neben ausländischen, nicht auffindbaren (Schein)Geschäftsführern der Umstand, dass keine betrieblichen Strukturen festgestellt werden konnten und die Unternehmen nach wenigen Jahren wegen Vermögenslosigkeit im Firmenbuch wieder gelöscht wurden.

Die Abgabenbehörde begründete schlüssig und nachvollziehbar, weshalb im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung der Abgabenansprüche bestanden. Ob diese tatsächlich entstanden sind, war aber, wie o.a., im Beschwerdeverfahren gegen den Sicherstellungsauftrag nicht zu entscheiden.

Da auch die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld für die Erlassung des Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich war, brauchte dem Antrag der Bf, die Buchhaltungsunterlagen und Abgabenkonten der drei Subunternehmen zwecks Überprüfung der Lohnabgabenschätzung beizuschaffen, nicht entsprochen zu werden. Im Übrigen war es bereits den Prüfern nicht möglich, Kontakt zu den zu prüfenden Unternehmen herzustellen und die Vorlage der Buchhaltungsunterlagen zu erreichen.

Das Finanzamt stellte die voraussichtlichen Abgabenansprüche in der Begründung des angefochtenen Bescheides detailliert und nach Abgaben und Jahren getrennt dar. Diese aufgegliederten Beträge wurden im Spruch unzulässigerweise zusammengefasst.

Im gegenständlichen Erkenntnis war der Spruch des angefochtenen Bescheides daher entsprechend zu präzisieren.

Da mittlerweile infolge Erlassung der Wiederaufnahme-, Abgaben- und Haftungsbescheide das Ausmaß der Abgabenschuld - wenn auch noch nicht rechtskräftig - feststeht, war die Sicherstellung auf die im Spruch dargestellten Beträge von in Summe 796.036,12 € einzuschränken.

Zu berücksichtigen war demnach die durch den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2014 eingetretene Minderung des Abgabenanspruchs von 132.309,14 € auf 129.754,02 €.

Die vom Spruch des angefochtenen Sicherstellungsauftrages nicht umfasste Umsatzsteuer 2015 war, wie der Bescheidbegründung unschwer zu entnehmen war, dennoch mit einem Anteil von 25.846,25 € im Gesamtbetrag von 394.255,47 € enthalten. Die Sicherstellung war daher um die Umsatzsteuer 2015 zu verringern.

Die Festsetzungen der Lohnsteuer, des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag erfolgten am 24.05.2017 und führten, ebenso wie die Umsatzsteuernachforderungen für die Jahre 2012 und 2013, zu keinen betragsmäßigen Änderungen, weshalb der Spruch des angefochtenen Bescheides diesbezüglich lediglich entsprechend zu präzisieren war.

Dass sich durch die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2012, 2013 und 2014 höhere Abgabenschulden als im Sicherstellungsauftrag ergaben, hatte dagegen

unberücksichtigt zu bleiben, weil es dem Bundesfinanzgericht verwehrt war, über die „Sache“ des Sicherstellungsauftrages hinauszugehen und erstmalig die Sicherstellung eines Abgabenanspruches anzuordnen.

Zur Kapitalertragsteuer hielt der Prüfer in der Niederschrift über die Schlussbesprechung fest, dass diese auf Grund der zu erwartenden Nachzahlungen und der damit einher gehenden Überschuldung des Betriebes dem alleinigen Gesellschafter vorgeschrieben werde.

Der Umstand der Überschuldung war bereits im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Sicherstellungsauftrages objektiv gegeben und war daher im Rahmen des Beschwerdeverfahrens zu berücksichtigen.

Im Umfang der Kapitalertragsteuer (2012: 18.939,91 €; 2013: 287.132,72 €; 2014: 153.846,10 €) war der Beschwerde antragsgemäß statzugeben.

Zur Gefährdung bzw. wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung wurde im Sicherstellungsauftrag nur ausgeführt, dass dieser erlassen worden sei, um einer solchen zu begegnen.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 12.05.2017 wurde auf die zu erwartenden Nachzahlungen und die damit einher gehende Überschuldung des Betriebes verwiesen.

Ergänzend war dazu festzustellen, dass die Abgabenansprüche laut angefochtenem Sicherstellungsauftrag ein Vielfaches der Einkünfte laut Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2015 in Höhe von 205.000,00 € betragen und daher aus dem laufend erwirtschafteten Einkommen nicht bezahlt werden konnten.

Während in der beim Finanzamt eingereichten elektronischen Bilanz für das Jahr 2014 noch ein positives Eigenkapital von rund 711.000,00 € ausgewiesen war, betrug dieses 2015 nur noch rund 21.000,00 €.

Laut Vorlagebericht des Finanzamtes war darüber hinaus ein Finanzstrafverfahren anhängig und bestand der Verdacht auf eine Abgabenhinterziehung in einem die Gerichtszuständigkeit begründenden Ausmaß, weshalb Anzeige an die Staatsanwaltschaft erstattet worden war.

Unter Bedachtnahme auf den Verdacht der Abgabenhinterziehung, die wirtschaftlichen Verhältnisse der Bf und die Höhe der zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages zu erwartenden Steuernachforderung ging die Abgabenbehörde zu Recht von einer Gefährdung bzw. Erschwerung der Einbringlichkeit der betreffenden Abgaben aus.

Auch die Nachholung der fehlenden Begründung für die Ermessensübung war im Rahmen des Beschwerdeverfahrens zulässig.

Da dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben nur durch die Sofortmaßnahme Rechnung getragen werden konnte, hatten die berechtigten Interessen

der Bf – wie beispielsweise die in der Beschwerde vorgebrachte Rufschädigung und der Auftragsentgang bei wichtigen Kunden - in den Hintergrund zu treten.

Ein Ausnahmefall wie etwa Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit lag gegenständlich nicht vor. Zum einen waren die gesicherten Abgabenbeträge außergewöhnlich hoch, zum anderen war der Sicherstellungsauftrag Grundlage für umfangreiche Forderungspfändungen (vgl. die Anmerkungen im so genannten „b-Verfahren“ im Abgabeninformationssystem). Die Erlassung des Sicherstellungsauftrages war daher zweckmäßig im Sinne des § 20 BAO.

Aus den dargelegten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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.

Ob die Tatbestandsvoraussetzungen für die Erlassung des Sicherstellungsauftrages vorlagen, war auf den konkreten Sachverhalt bezogen zu beurteilen.

Diese Beurteilung ist ein Akt der Beweiswürdigung. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt gegenständlich nicht vor, weshalb eine ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 19. Februar 2019