

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter RR in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch V

- I) über die Beschwerde vom 02.11.2011 gegen den **Bescheid-Sicherstellungsauftrag** des FA Kirchdorf Perg Steyr vom 30.09.2011
- II) über die Beschwerde vom 27.12.2011 gegen den Bescheid des Finanzamts Kirchdorf Perg Steyr vom 24.11.2011, mit dem der Antrag vom 02.11.2011 auf **Aufschiebung der Vollstreckung gem. § 18 Z 1 AbgEO** abgewiesen wurde
- III) über die Beschwerde vom 25.07.2012 gegen den **Vollstreckungsbescheid** des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 03.07.2012

jeweils zu StNr. XY zu Recht erkannt:

I) Der Beschwerde vom 02.11.2011 gegen den Bescheid-Sicherstellungsauftrag vom 30.09.2011 wird teilweise stattgegeben und die Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen des Beschwerdeführers (Bf.) wie folgt angeordnet:

Abgabenart Zeitraum	Höhe in €
Umsatzsteuer 2006	6.400,00
Umsatzsteuer 2007	7.600,00
Umsatzsteuer 2008	9.400,00
Umsatzsteuer 2009	6.800,00
Umsatzsteuer 2010	7.800,00
Einkommensteuer 2005	6.900,00
Einkommensteuer 2006	9.000,00
Einkommensteuer 2007	11.300,00
Einkommensteuer 2008	14.700,00
Einkommensteuer 2009	9.000,00
Einkommensteuer 2010	10.583,00

Summe	99.483,00
-------	-----------

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

**II)** Die Beschwerde vom 27.12.2011 gegen den Bescheid vom 24.11.2011 mit dem der Antrag auf Aufschiebung der Vollstreckung gem. § 18 Z 1 AbgEO abgewiesen wurde, wird als unbegründet abgewiesen.

**III)** Der Beschwerde vom 25.07.2012 gegen den Vollstreckungsbescheid vom 03.07.2012 wird stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist zu den Beschwerdepunkten **I, II und III** nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **Verwaltungsgeschehen:**

#### **I). Sicherstellungsauftrag**

Mit Sicherstellungsauftrag vom 30. 09.2011 ordnete das Finanzamt zur Sicherung der im Betriebsprüfungsverfahren festgestellten voraussichtlichen Nachforderungen an nachstehenden Abgaben im Betrag von insgesamt € 99.800 die Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen des Beschwerdeführers (Bf.) an:

Abgabenart Zeitraum	voraussichtliche Höhe in €
Umsatzsteuer 2006	6.400,00
Umsatzsteuer 2007	7.600,00
Umsatzsteuer 2008	9.400,00
Umsatzsteuer 2009	7.800,00
Umsatzsteuer 2010	6.900,00
Einkommensteuer 2006	9.000,00
Einkommensteuer 2007	11.300,00
Einkommensteuer 2008	14.700,00
Einkommensteuer 2009	9.000,00
Einkommensteuer 2010	10.900,00
Summe	99.800,00

Weiters ordnete das Finanzamt im gleichen Sicherstellungsauftrag zur Sicherung der im Betriebsprüfungsverfahren festgestellten voraussichtlichen Nachforderungen an nachstehenden Abgaben im Betrag von insgesamt € 172.600 die Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen des Bf. als Beschuldigter in einem Finanzstrafverfahren (Tatbeitrag betreffend Ltd. in der weiteren Folge bezeichnet als Ltd.) an:

Abgabenart Zeitraum	voraussichtliche Höhe in €
Umsatzsteuer 2006	23.500,00
Umsatzsteuer 2007	31.700,00
Umsatzsteuer 2008	43.600,00
Umsatzsteuer 2009	36.900,00
Umsatzsteuer 2010	36.900,00
Summe	172.600,00

In der Begründung führte das Finanzamt dazu aus, dass im Mai 2011 bei der F-KG eine abgabenrechtliche Prüfung durchgeführt worden sei. Dabei wäre festgestellt worden, dass die englische Ltd. für die KG tätig gewesen wäre. Bei genauerem Hinterfragen der Geschäftsbeziehung wäre Herr F (F) als Ansprechperson für die Ltd. bekannt gegeben worden. Zur genaueren Klärung des Sachverhaltes wäre eine Betriebsprüfung des Einzelunternehmers F für den Zeitraum 2007-2009 anberaumt worden. Am 6. September 2011 hätte dieser mit seinem steuerlichen Vertreter am Finanzamt vorgesprochen und Buchhaltungsunterlagen der Ltd. sowie eine Kopie der Selbstanzeige vom 02.09.2011 übergeben, welche beim Finanzamt Linz zuvor eingebracht worden sei. Diese Selbstanzeige wäre für die Ltd. und für F in seiner Funktion als deren faktischer Geschäftsführer erstattet worden.

In der Selbstanzeige werde mitgeteilt, dass diese Gesellschaft Umsätze in bekannt gegebener Höhe bis dato weder erklärt noch versteuert hätte. Demnach wären Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer im Gesamtausmaß von € 732.546,22 nicht ordnungsgemäß bekannt gegeben und entrichtet worden. Die Ltd. wäre am 27. 01.2005 von F gegründet worden und nach Aktenlage eine im Firmenbuch von England und Wales eingetragene Domizilgesellschaft, die in Großbritannien nicht tätig werden dürfe. Der Ort der Geschäftsleitung befindet sich laut Darstellung in der Selbstanzeige in S. Diese Adresse wäre auch der Wohnsitz des faktischen Geschäftsführers. Vom 27.01.2005 bis 13.05.2007 wäre dieser auch als Director im Firmenbuch für England und Wales eingetragen gewesen. Die Ltd. wäre daher eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft.

Laut den von der Ltd. eingereichten Balance Sheets sowie Profit and Loss Accounts verfüge diese weder über Anlagevermögen noch würden von ihr eigene Leistungen

erbracht. Sie werde offensichtlich lediglich zur Verschleierung inländischer Umsätze und Gewinne benutzt. Die Techniker F, MS (MS), I (I) sowie der Bf. hätten ihre für die Kunden E-GmbH , I-GmbH und F-KG erbrachten Leistungen durch Zwischenschaltung der Ltd. der inländischen Besteuerung entzogen. Diese hätten nur einen kleinen Teil der tatsächlich erzielten Umsätze und Gewinne in ihren Abgabenerklärungen erfasst. Der weitaus überwiegende Teil ihrer Erlöse wäre in den Profit and Loss Accounts der Ltd. an Stelle von Fremdleistungen unter dem Titel "Administration Fee" aufwandswirksam verbucht worden. Laut der Selbstanzeige sollten diese "Administration Fees" als verdeckte Ausschüttungen dem F alleine zugewendet worden sein, tatsächlich handle es sich jedoch um **Leistungserlöse, die allen vier Personen zugeflossen wären**. Dies gehe aus einem Abgleich der den Kunden der Ltd. in Rechnung gestellten Leistungen mit den dort aufliegenden Stundenscheinen hervor. Die Ltd. gehöre weiters nicht F, dieser wäre auch nicht Gesellschafter. 100%-Gesellschafterin der Ltd. wäre vielmehr die W-Ltd. in Sey . Eine Recherche in der Orbis-Datenbank hätte ergeben, dass bei dieser keine Anteile (shares) ausgegeben worden seien, es handle sich daher offensichtlich um eine Art Trust. Demgemäß wäre F in der Selbstanzeige auch als "Beneficiary" (Begünstigter) bezeichnet worden. Es könnten somit - entgegen der Darstellung in der Selbstanzeige - keine verdeckten Ausschüttungen der Ltd. an F vorliegen, es hätten dadurch vielmehr die Leistungsentgelte der angeführten Techniker verschleiert werden sollen. Am 15.06.2011 hätte F niederschriftlich bekannt gegeben, dass M Geschäftsführer (Director) der Ltd. sei.

Der Bf. hätte als EDV- Techniker für die Ltd. Fremdleistungen erbracht. Aus den von ihm eingereichten Abgabenerklärungen wären für die diversen Veranlagungszeiträume Umsätze iHv 5.666,61 (2005), 9.256,58 (2006) 9.282,59 (2007), 11.425,98 (2008), 9.095,48 (2009) und 11.270,09 (2010) ersichtlich. Aus den Ausgangsrechnungen der Ltd. und den bei den Kunden aufliegenden Stundenscheinen wären die vom Bf. insgesamt erbrachten Leistungen ersichtlich. Dabei wäre festgestellt worden, dass dieser lediglich einen kleinen Teil der tatsächlich von ihm für die Ltd. erbrachten Leistungen in seine Abgabenerklärungen für die Veranlagungszeiträume 2005 bis 2010 aufgenommen hätte. Wie bereits dargestellt hätte auch der Bf. umsatz- und ertragsteuerpflichtige Erlöse durch den Ansatz von sogenannten "Administration Fees" verschleiert und somit der Besteuerung entzogen. So lägen der Abgabenbehörde beispielsweise Ausgangsrechnungen des Bf. vom 01.10.2010 sowie Ausgangsrechnungen der Ltd. vom 19.09. und vom 30.09.2010 wiederum an die E-GmbH über den Zeitraum 09/2010 vor. Für 181 Leistungsstunden habe der Bf. insgesamt € 1.077,66 in Rechnung gestellt (Stundensätze 5,86 Normalstunde, 7,56 /50%, und 9,33 /100%). Die Ltd. habe diese Leistung um € 4.999,10 an die E-GmbH weiterverrechnet (Stundensätze 27,36,50 /50%). Auf Grundlage der Ausgangsrechnungen der Ltd. wären die auf den Bf. entfallenden Erlöse und Gewinne im Schätzungswege gemäß § 184 BAO ermittelt worden.

Um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung zu begegnen, könne die Abgabenbehörde nach Entstehung des Abgabenanspruches bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit einen Sicherstellungsauftrag erlassen. Entgegen § 21

Abs. 1 UStG 1994 hätte die Ltd. im Gesamtzeitraum von Jänner 2005 bis Juni 2011 keine Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht und die fällige Umsatzsteuer auch sonst nicht bekannt gegeben oder entrichtet. Auch wären bis dato für die Veranlagungszeiträume 2005-2010 keine Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen eingereicht worden. Der Bf. werde daher beschuldigt im Zeitraum von Juni 2005 bis Juni 2011 zur vorsätzlichen Abgabenhinterziehung beigetragen zu haben. Der Selbstanzeige sei die strafbefreiende Wirkung zu versagen, zumal der Sachverhalt nicht richtig und vollständig offengelegt worden sei. Der Bf. hätte zudem umsatz- und ertragsteuerpflichtige Erlöse durch den Ansatz von sogenannten "Administration Fees" verschleiert und somit der Besteuerung entzogen. Der Bf. werde daher als *Einzelunternehmer* beschuldigt, im Zeitraum von 2007 bis Juni 2010 das Vergehen der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung begangen zu haben. Daraus wäre unmittelbar abzuleiten, dass die *Einbringung der Abgaben gefährdet und wesentlich erschwert werde*. Dies gelte umso mehr, als inländische Geschäfte unter dem Deckmantel einer ausländischen Domizilgesellschaft betrieben würden, die offiziell im Inland über kein Vermögen verfüge. Aus dieser Gestaltung der Geschäfte durch den Bf. wäre insgesamt zu erkennen, dass er diese stets bestmöglich zu verschleiern getrachtet habe. Nur durch einen raschen Zugriff auf sein vorhandenes Vermögen könne daher die Abgabenbehörde einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung begegnen. Letztendlich wurde festgehalten, dass das persönliche Verhalten des Bf. insgesamt auch auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben gerichtet sei.

Mit Bescheid vom 18.10.2011 führte das Finanzamt die Pfändung einer Geldforderung durch.

In der gegen den Bescheid Sicherstellungsauftrag eingebrachten **Berufung vom 02.11.2011** wandte der ausgewiesene Vertreter ein, dass § 15 Abs. 1 Z 1 lit. b AVOG 2010 hinsichtlich der sachlichen Zuständigkeit bestimme, dass die Einhebung der Umsatzsteuer für Körperschaften iSd KStG 1988, die im Bereich des Landes Oberösterreich ihren Sitz hätten, dem Finanzamt Linz obliege. Hinsichtlich der örtlichen Zuständigkeit bestimme § 21 Abs. 2 AVOG 2010, dass das Betriebsfinanzamt für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständig wäre, das gemäß § 21 Abs. 1 AVOG 2010 jenes wäre, in dessen Bereich eine Körperschaft ihren Ort der Geschäftsleitung iSd § 27 Abs. 2 BAO hätte, der als der Ort anzunehmen wäre, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet. Bereits in der an das Finanzamt Linz gerichteten Selbstanzeige vom 02.09.2011, die auch dem Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr vorliege, hätte die Ltd. dargelegt, dass sie zwar ihren Sitz in London hätte, der Ort der Geschäftsleitung sich aber in S befindet. Damit wäre klar, dass für die Erhebung der Umsatzsteuer dieser Gesellschaft das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr weder sachlich noch örtlich zuständig wäre. Der zweite Spruchpunkt des angefochtenen Bescheides verletze den Bf. daher schon infolge Unzuständigkeit der Abgabenbehörde erster Instanz in seinen Rechten.

Hinsichtlich des ersten Spruchpunktes wurde eingewendet, dass die Annahme des Finanzamtes, der Bf. habe aus seinen für die Ltd. erbrachten Leistungen höhere als die in

seinen Abgabenerklärungen offengelegten Entgelte erhalten aus betriebswirtschaftlichen Gründen falsch sei, weil man in einem solchen Fall davon ausgehen müsste, dass der Gesellschaft, deren Existenz unzweifelhaft sei, kein Gewinn verbleiben sollte. Das Finanzamt habe zudem beim Bf. eine Außenprüfung und eine Nachschau angeordnet, wobei das Ergebnis der Betriebsprüfung sein werde, dass der Bf. die im angefochtenen Bescheid behaupteten Entgelte nicht erzielt hat. Aus diesem Grund werde es auch zu keinen Abgabennachforderungen kommen können, deren Einbringung jetzt sichergestellt werden müsste. Selbst wenn man aber unterstellen dürfte, dass die abgabenrechtliche Beurteilung des Finanzamtes, wonach das von der Gesellschaft in den Rechnungen ausgeübte "Reverse-Charge-System" nicht angewendet werden könne und einerseits Leistungserlöse des Bf. für die in den Jahren 2007 bis 2010 Umsatzsteuer in Höhe von € 38.000 entstanden sei und andererseits Leistungserlöse der Gesellschaft für die in den Jahren 2008 bis 2010 Umsatzsteuer in der Höhe von € 172.600 entstanden wäre, vorliegen würden, und der Bf. vom Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr darüber hinaus auch noch für die Umsatzsteuer der Gesellschaft herangezogen werden könnte, hätte das Finanzamt nicht dargetan, warum es bei der Beurteilung der Frage "Gefährdung und wesentliche Erschwerung der Abgabeneinbringung" den Umstand nicht ins Kalkül gezogen hätte, dass weder der Bf. noch die Gesellschaft bisher Umsatzsteuer in Rechnung gestellt hätten. Läge in allen Fällen ein umsatzsteuerpflichtiger Leistungsaustausch vor, so könnte der jeweilige Leistungserbringer den Leistungsempfängern - auch viele Jahre später - die Umsatzsteuer noch in Rechnung stellen, weil der Leistungsempfänger in jedem Fall zum Vorsteuerabzug berechtigt wäre. Die Rechnungsempfänger wiederum wären in einem solchen Fall dann berechtigt, für den Voranmeldungszeitraum, in dem die Rechnung bei ihnen eingelangt wäre, die Vorsteuer geltend zu machen und das so entstehende Guthaben auf das Abgabenkonto des jeweiligen Rechnungslegers überrechnen bzw. umbuchen zu lassen. Dann entfiele - jedenfalls für die Umsatzsteuern - die Gefährdung bzw. Erschwerung der Abgabeneinbringung. Die Einbringung der sodann verbleibenden Einkommensteuer in Höhe von € 61.800 erscheine ohnehin in keinem Fall gefährdet, wenn man davon ausgehen dürfte, dass der Bf. Gewinne auch nur annähernd in der im angefochtenen Bescheid behaupteten Höhe der Einkünfte erzielt hätte. Abschließend wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 23.11.2011** gab das Finanzamt der Berufung teilweise statt und reduzierte die sicherzustellenden Abgaben auf die beim Bf. selbst voraussichtlich entfallenden Abgaben, da das in der Berufung vorgebrachte Argument, für die Erhebung der Abgaben der Ltd. wäre das Finanzamt Linz zuständig, zutreffend wäre. Insoweit wäre der Bescheid daher von einer unzuständigen Behörde ergangen. Hinsichtlich seiner eigenen Abgaben hätte der Bf. offensichtlich übersehen, dass im angefochtenen Bescheid tatsächlich die Erlöse der Ltd. nicht ungekürzt auf die Fremdleister überwälzt worden wären, da jeweils "3 % Rücklass Kostendeckung Ltd." berücksichtigt worden wären. Den Erlösen der Ltd. stünden tatsächlich nur zwei

Aufwandspositionen gegenüber, nämlich die von den vier Technikern verrechneten Fremdleistungen sowie der sonstige Aufwand. Bei den sogenannten "Administration Fees" handle es sich nämlich laut der Selbstanzeige nicht um Aufwand. Festgestellt wurde, dass der sonstige Aufwand im Gesamtzeitraum von 2005/2006 bis 2010/2011 insgesamt nur 0,82 % der Erlöse betragen hätte. Durch den Ansatz von "3 % Rücklass Kostendeckung Ltd." wäre somit nicht nur gewährleistet, dass der tatsächliche Aufwand zur Gänze abgedeckt wäre, sondern es verbleibe vielmehr auch noch ein dem zu tragenden Risiko angemessener Gewinn in der Ltd. Ergänzend werde festgestellt, dass die im genannten Zeitraum von der Gesellschaft erzielten Gesamterlöse € 1.364.678,54 (inkl. USt.) betragen hätten. Hinsichtlich der für die Fremdleistungen verrechneten Stundensätze wäre den Gewinn- und Verlustrechnungen der Ltd. unmittelbar zu entnehmen, dass diese selbst keine Leistungen erbracht, sondern sämtliche Leistungen von den vier Technikern zugekauft hätte. Eine Gegenüberstellung des von der Ltd. durch die Fremdleistungen des Bf. erzielten Umsatzes zeige folgendes Bild:

	2005	2006	2007	2008
Umsatz Ltd./ Anteil Bf.	28.904,38	38.887,76	44.439,59	54.600,83
Umsatz laut Bf.	5.666,61	9.256,58	9.482,59	11.425,98
RoaK	5,10	4,20	4,69	4,78
RoaS	410,08%	320,11%	368,64%	377,87%

	2009	2010	2011	gesamt
Umsatz Ltd./ Anteil Bf.	40.433,57	45.744,88	2.236,69	255.247,70
Umsatz laut Bf.	9.995,48	11.270,09	0,00	56.197,33
RoaK	4,45	4,06		4,54
RoaS	344,55%	305,90%		354,20%

Im Falle des Bf. hätte sie demnach - wenn man der Berufungsausführungen folge - einen Rohaufschlagsatz von durchschnittlich 354,20 % erzielt bzw. bei einem Leistungseinkauf von € 56.197,33 einen anteiligen Rohgewinn von € 199.050,37 lukriert. Diese Darstellung entspreche nicht den üblichen betriebswirtschaftlichen Kennzahlen und sei daher als Schutzbehauptung zurückzuweisen. Gemäß § 167 Abs. 2 BAO habe die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen wäre oder

nicht. In freier Beweiswürdigung werde daher festgestellt, dass der Bf. umsatz- und ertragssteuerpflichtige Erlöse durch den Ansatz von sogenannten "Administration Fees" verschleiert und somit der Besteuerung entzogen habe. Ergänzend anzumerken wäre, dass im bisherigen Prüfungsverfahren keine entlastenden Unterlagen oder Beweismittel vorgelegt worden wären. Insbesondere das Bankkonto der W-Ltd. das bei einer zypriotischen Bank geführt werde, wäre für die Aufklärung des Sachverhaltes von Bedeutung. F wäre bereits bei der Beschuldigtenladung vom 30.09. 2011 aufgefordert worden, dieses Konto inklusive aller zugehörigen Bankbelege vorzulegen, was bis heute nicht erfolgt wäre. Gegen eine Gefährdung und wesentliche Erschwerung der Abgabeneinbringung hätte der Bf. eingewendet, dass hinsichtlich der Umsatzsteuer ohnehin das "Reverse Charge System" angewendet und daher auf den Rechnungen keine Umsatzsteuer ausgewiesen worden wäre, weshalb der Abgabenbehörde somit insgesamt kein Schaden entstanden wäre. Außerdem könnte diese auch Jahre später noch in Rechnung gestellt werden, wobei der Rechnungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt werden würde. Zum Dritten wäre eine Gefährdung und wesentliche Erschwerung der Abgabeneinbringung bei den im Sicherstellungsauftrag dargestellten Gewinnen ohnehin nicht gegeben. Dem sei entgegenzuhalten, dass gemäß § 19 Abs. 1 UStG 1994 in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 der Unternehmer Steuerschuldner wäre, in den Fällen des § 11 Abs. 14 UStG 1994 der Aussteller der Rechnung. Bei sonstigen Leistungen (ausgenommen die entgeltliche Duldung der Benützung von Bundesstraßen) und bei Werklieferungen werde die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der leistende Unternehmer im Inland weder einen Wohnsitz(Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hätte sowie wenn der Leistungsempfänger Unternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 UStG 1994 oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts wäre, die Nichtunternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994 wäre. Da die Ltd. (die Leistungsempfängerin) im Inland eine Betriebsstätte hätte und sich dort der Ort der Geschäftsleitung befindet, wäre das Reverse Charge System nicht anzuwenden. Die Möglichkeit, die Umsatzsteuer auch noch nach Jahren in Rechnung stellen zu können und somit der Leistungsempfängerin einen Vorsteuerabzug zu verschaffen, stehe mit der Bonität des Rechnungslegers in keinem Zusammenhang, weil die angefallenen Umsatzsteuerzahllasten bereits fällig gewesen wären und die Durchsetzbarkeit einer auf der Nachverrechnung der Umsatzsteuer basierenden Nachforderung bei Vorliegen einer Domizilgesellschaft mit Sitz in England anzuzweifeln wäre. Die von Seiten der Abgabenbehörde bisher ermittelten und dem Sicherstellungsauftrag zu Grunde gelegten Gewinne würden der Vergangenheit angehören und wären überdies verschleiert worden.

Fest stehe jedoch, dass der Bf. in der Beschwerde in keiner Weise auf seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse eingegangen wäre, was für die Überprüfung des Vorliegens einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgaben erhellt gewesen wäre.

Im **Vorlageantrag vom 27.12.2011** hielt der ausgewiesene Vertreter fest, dass er rechtzeitig vor der mündlichen Verhandlung zu den in der BVE aufgestellten Behauptungen Stellung nehmen werde. Letztendlich wurden Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung durch den gesamten Senat gestellt.

## II). Antrag gem. § 18 Z 1 AbgEO

In der Berufung vom 02.11.2011 gegen den Sicherstellungsauftrag begehrte der ausgewiesene Vertreter die **Aufschiebung der Vollstreckung gem. § 18 Z 1 AbgEO zunächst bis zum 31.01.2012**, weil die Fortführung der Vollstreckung mit der Gefahr eines unersetzblichen oder schwer zu ersetzenen Vermögensnachteiles für den Bf. verbunden wäre, indem es zur völligen Kreditunwürdigkeit komme.

Das Finanzamt wies den gegenständlichen Antrag mit Bescheid vom 24.11.2011 ab. So könne gem. § 18 Z 1 AbgEO auf Antrag die Aufschiebung der Vollstreckung bewilligt werden, wenn die Aufhebung des über den Abgabeanspruch ausgestellten Exekutionstitels beantragt werde. Die Beschwerde gegen den Bescheid Sicherstellungsauftrag (Exekutionstitel) sei bereits mittels Berufungsvorentscheidung abgewiesen worden. Die Rechtskraft sei jedoch noch nicht eingetreten. Auf Grund des begründeten Verdachts auf vorsätzliche Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 1 und Abs. 2a iVm. § 38 Abs. 1a FinStrG (s. dazu die Beschuldigteinvernahme vom 27.10.2011) sei das Ermessen zu Ungunsten des Abgabepflichtigen zu üben. Dadurch würde nämlich der Zweck des Sicherungsverfahrens einer Gefährdung und wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung entgegenzutreten, verhindert werden. Die Begründung dieses Antrages, die Fortführung der Vollstreckung sei mit der Gefahr eines unersetzblichen oder schwer zu ersetzenen Vermögensnachteiles für den Bf. verbunden, in dem es zu einer völligen Kreditunwürdigkeit und zu einer Gefährdung des Nahrungsstandes kommen müsse, sei nur sehr bedingt zutreffend, weil im Sicherungsverfahren die Verwertung gepfändeter Wirtschaftsgüter grundsätzlich nicht erfolge. Letztendlich wurde auf den Sicherstellungsauftrag vom 30.09.2011 sowie auf die zur Beschwerde ergangene Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Mit Bescheid vom 01.12.2011 wurde die Vollstreckung durch Pfändung gem. § 17 AbgEO auf € 99.800 eingeschränkt.

In der Beschwerde vom 27.12.2011 wies der Vertreter zunächst darauf hin, dass das Finanzamt selbst mit Berufungsvorentscheidung der Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag teilweise stattgegeben habe. Das Finanzamt hätte daher von Amts wegen- vor der vollinhaltlichen Abweisung des Antrages gem. § 18 Z1 AbgEO- zuerst gem. § 16 Abs. 1 Z 1 die Vollstreckung (unter gleichzeitiger Aufhebung aller bislang vollzogenen Vollstreckungsakte hinsichtlich des aufhebenden Spruchteils der Berufungsvorentscheidung) einstellen müssen und sodann den Antrag insoweit zurückweisen müssen. Hinsichtlich des verbleibenden Teiles des angefochtenen

Sicherstellungsauftrages sei mittlerweile ein Vorlageantrag gestellt worden, sodass die Beschwerde wieder unerledigt sei.

In der Beschwerde vom 25.07.2012 gegen den Vollstreckungsbescheid beantragte der ausgewiesene Vertreter. "gem. § 18 1 AbgEO die Vollstreckung zunächst bis zum 31.1.2014 aufzuschieben".

### **III). Vollstreckungsbescheid**

Am 03.07. 2012 erließ das Finanzamt einen Vollstreckungsbescheid gemäß § 230 Abs. 7 BAO, wodurch die mit Bescheid vom 25.06.2012 (Abweisung des Antrages auf Aussetzung der Einhebung) nach § 212a Abs. 7 BAO zuerkannte Einbringungshemmung während der Nachfrist beseitigt werde und Vollstreckungsmaßnahmen betreffend die diesen Antrag umfassten Abgaben zulässig wären. Begründend brachte das Finanzamt vor, dass die Einbringlichkeit der Abgabenschulden von € 128.963,62 gefährdet wäre, weil der Bf. umsatz- und ertragsteuerpflichtige Erlöse durch den Ansatz von sogenannten "Administration Fees" verschleiert und somit der Besteuerung entzogen hätte. Er werde daher beschuldigt, im Zeitraum von 2007 bis 2010 als Einzelunternehmer das Vergehen der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung iSd § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG iVm § 38a Abs. 1 lit. a FinStrG begangen zu haben. Daraus wäre unmittelbar abzuleiten, dass die Einbringung der Abgaben gefährdet wäre. Dies gelte umso mehr, als inländische Geschäfte unter dem Deckmantel einer ausländischen Domizilgesellschaft betrieben worden wären, die offiziell im Inland über kein Vermögen verfüge. Aus dieser Gestaltung der Geschäfte durch den Bf. wäre insgesamt zu erkennen, dass er diese stets bestmöglich zu verschleiern getrachtet hätte. Daraus wäre auch zu schließen, dass das Verhalten des Bf. von Beginn seiner Geschäfte als selbstständiger Unternehmer an auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben gerichtet (gewesen) wäre. Besonders aufschlussreich für dieses Verhalten wäre der beträchtliche Aufwand, der vom Bw. gemeinsam mit seinen Geschäftspartnern bei der Verschleierung der Geldflüsse betrieben worden wäre. Die im Inland erwirtschafteten "Schwarzumsätze" wären über ein Konto bei der zypriotischen Bank lautend auf die W-Ltd., eine Domizilgesellschaft ("Briefkastenfirma") auf den Seychellen, auf sogenannte Prepaid-Kreditkartenkonten umgeleitet worden, wo sie der Bf. dann laufend hätte beheben können. Im Übrigen werde auf das Besprechungsprogramm vom 28.02.2012 und den Bericht vom 7.05.2012 über den Abschluss der Außenprüfung hingewiesen, wo der den Abgabenbescheiden zu Grunde gelegte Sachverhalt detailliert festgehalten worden wäre. Besonders erschwerend wäre dabei der Umstand zu berücksichtigen, dass dieses Verhalten vom Beginn der Geschäfte des Bf. im Jahre 2005 bis zur Aufdeckung der deliktischen Handlungen im Jahre 2011 angedauert hätte. Zu der im ersten Halbsatz des § 230 Abs. 7 BAO ausgeführten Voraussetzung für die Erlassung eines Vollstreckungsbescheides werde auf das Erkenntnis des VwGH vom 25.3.1999, 97/15/0030, hingewiesen.

In der **Berufung vom 25.07.2012** wurde ausgeführt, dass gemäß § 230 Abs. 7 BAO (unter Hinzutreten weiterer Bedingungen) Einbringungsmaßnahmen dann durchgeführt werden dürften, wenn die Einbringung gefährdende oder zu erschwerende Umstände der Abgabe während der Zeit, in der solche Maßnahmen gemäß § 230 Abs. 1 bis 6 BAO nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden dürften, hervorkommen würden. Da die vom Finanzamt behaupteten Umstände nicht während der in § 230 Abs. 7 BAO definierten Zeit hervorgekommen wären, erweise sich der angefochtene Bescheid von vornherein als rechtswidrig. Dies könne auch die in der Begründung niedergeschriebene lapidare Äußerung, dass zu der im ersten Halbsatz des § 230 Abs. 7 BAO ausgeführten Voraussetzung für die Erlassung eines Vollstreckungsbescheides auf das Erkenntnis des VwGH vom 25.3.1999, 97/15/0030, hingewiesen werde, nicht aus der Welt schaffen, weil die im angefochtene Bescheid herangezogene Entscheidung dazu nichts aussage. In diesem Erkenntnis wäre vom Verwaltungsgerichtshof zu beurteilen gewesen, ob ein Vollstreckungsbescheid hinsichtlich einer gemäß § 230 Abs. 4 BAO eingeräumten Nachfrist zulässig gewesen wäre. Bei der Nachfrist des § 230 Abs. 7 BAO, die nach der (bescheidmäßigen) Erledigung eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung ausgelöst werde, handle es sich aber um eine gesetzlich zustehende Zahlungsfrist nach § 230 Abs. 2 (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 230 Tz 4), nicht jedoch um eine Frist nach § 230 Abs. 4 BAO (die ein Ansuchen um Zahlungserleichterungen nach dem in § 230 Abs. 3 BAO bezeichneten Zeitpunkt voraussetze). Mit dem angefochtenen Bescheid vom 3. Juli 2012 hätte aber offenbar die nach dem (den Aussetzungsantrag erledigenden) Abweisungsbescheid vom 25. 07.2012 gemäß § 230 Abs. 7 BAO zuerkannte Nachfrist beseitigt werden sollen. Damit wäre aber auch die Sache des Beschwerdeverfahrens festgelegt und die Rechtsmittelbehörde werde daher nun das Vorliegen der Voraussetzungen eines Vollstreckungsbescheides nur in Bezug auf die von diesem intendierte Beseitigung der hemmenden Wirkung der Frist nach § 230 Abs. 7 BAO prüfen dürfen. Der angefochtene Bescheid würde demgegenüber den Vollstreckungsbescheid (laut Begründung) vor dem Hintergrund einer von diesem betroffenen Frist nach § 230 Abs. 4 BAO beurteilen. Im Vollstreckungsbescheidverfahren wäre aber - ebenso wie im Sicherstellungsverfahren - bei der Berufungs(vor)entscheidung nur zu überprüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides die Voraussetzungen dafür vorgelegen wären (VwGH 20.2.1997, 95/15/0057). Abschließend wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Mit Eingabe vom 25.11.2015 wurden die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung durch den gesamten Senat zu den Punkten I, II und III zurückgenommen.

Das Verwaltungsgericht geht von nachstehendem **Sachverhalt** aus.

Im Mai 2011 wurde bei der F-KG eine abgabenrechtliche Prüfung durchgeführt. Dabei wurde zunächst festgestellt, dass die englische Ltd. für die KG Leistungen erbrachte. Die Ltd. wurde am 27.01.2005 vom faktischen Geschäftsführer F gegründet und ist eine im Firmenbuch von England und Wales eingetragene Domizilgesellschaft, die in

Großbritannien nicht tätig werden darf. Der Ort der Gesellschaft befindet sich in Österreich . Die Ltd. ist eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft.

Zur weiteren Klärung des Sachverhaltes wurde eine Betriebsprüfung des Einzelunternehmer F für den Zeitraum 2007 bis 2009 anberaumt. Am 15.06.2011 wurde diesem der diesbezügliche Prüfungsauftrag persönlich zugestellt.

Am 06.09.2011 übergab F in seiner Funktion als faktischer Geschäftsführer dem Finanzamt Buchhaltungsordner und eine Selbstanzeige. In der Selbstanzeige wurde erklärt, dass die Gesellschaft Umsätze und Gewinne weder erklärt noch versteuert habe.

Auf Grund der Erhebungen war zumindest zum damaligen Zeitpunkt davon auszugehen, dass die Ltd. lediglich zur Verschleierung inländischer Umsätze und Gewinne benutzt wurde und die 4 Techniker ihre für die Kunden erbrachten Leistungen durch Zwischenschaltung der Ltd. der inländischen Besteuerung entzogen. So wurde lediglich ein Teil der tatsächlich erzielten Umsätze und Gewinne in den Abgabenerklärungen erfasst. Der weitaus überwiegende Teil der Erlöse wurde in den Profit und Loss Accounts der Ltd. an Stelle von Fremdleistungen unter dem Titel „Administration Fees“ aufwandswirksam verbucht. Laut Selbstanzeige sollten diese Administration Fees als verdeckte Gewinnausschüttung F zugewendet worden sein, tatsächlich handelte es sich wohl um Leistungserlöse, die allen 4 Personen zugeflossen sind. Aus den Ausgangsrechnungen der Ltd. und den bei den Kunden aufliegenden Stundenscheinen waren die vom Bf. tatsächlich erbrachten Leistungen ersichtlich. Dabei wurde festgestellt, dass dieser nur einen kleinen Teil der tatsächlich von ihm für die Ltd. erbrachten Leistungen in seine Abgabenerklärungen für die Veranlagungszeiträume 2005 bis 2010 aufgenommen hat. Zur Sicherstellung der Ansprüche gegen den Bf. wurde vom Finanzamt am 30.09.2011 gem. § 232 Abs. 1 sowie Abs. 3 BAO ein Bescheid-Sicherstellungsauftrag erlassen. Des weiteren wurde der Bf. beschuldigt, im Zeitraum 2005 bis 2010 als Einzelunternehmer das Vergehen der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 1 und Abs. 2a iVm § 38 Abs 1a FinStrG begangen. Auf Grund der tatsächlichen Ausgangsrechnungen der Ltd. wurden die auf den Bf. entfallenden Erlöse und Gewinne in der weiteren Folge im Schätzungswege gem. § 184 BAO ermittelt und entsprechende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide erlassen. Da die Ltd. sämtliche Erlöse fast vollständig an die vier Techniker weitergab, konnte sie folglich nur sehr geringe Gewinne erzielen, weshalb die Nachforderungen an die Ltd. in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer angesetzt wurden.

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die Prüfberichte und in die Veranlagungs- und Vollstreckungsakten des Bf. sowie der Ltd..

### **Beweiswürdigung**

In der Begründung zum Sicherstellungsauftrag vom 30. September 2011 (Seite 6-8) hat das Finanzamt die Entstehung des Abgabenanspruches auf Grund der Ausgangsrechnungen der Ltd. und den bei den Kunden aufliegenden Stundenscheinen

beim Bf. deutlich, nachvollziebar und schlüssig dargelegt. Zuvor wurden noch die Zusammenhänge zwischen Bf. und der Ltd. aufgezeigt.

## I. Sicherstellungsauftrag

### Rechtslage:

Dem Einwand, dass das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr für die Sicherstellung der bei der Ltd. entstandenen Abgaben örtlich unzuständig wäre, war zu folgen, da diese Gesellschaft beim Finanzamt Linz veranlagt wird.

Nachstehende Abgaben der Ltd. waren daher aus der Sicherstellung auszuscheiden:

Abgabenart Zeitraum	Höhe in €
Umsatzsteuer 2006	23.500,00
Umsatzsteuer 2007	31.700,00
Umsatzsteuer 2008	43.600,00
Umsatzsteuer 2009	36.900,00
Umsatzsteuer 2010	36.900,00
Summe	172.600,00

Hinsichtlich der beim Bf. entstandenen Abgaben wird festgehalten:

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

Im Beschwerdeverfahren ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als Ausnahme vom Grundsatz, wonach für Erkenntnisse grundsätzlich die Sachlage zur Zeit der Entscheidung maßgeblich ist, lediglich zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides die diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben waren (VwGH 20.2.1997, 95/15/0057), somit nicht, ob sie im Zeitpunkt der Beschwerdeerledigung noch vorliegen.

**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).

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.

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

Gemäß § 19 Abs. 2 UStG entstand der Abgabenanspruch bei der Umsatzsteuer mit Ablauf des Monats, in dem die sonstige Leistung erbracht bzw. das Entgelt vereinnahmt worden ist, sowie gemäß § 4 Abs. 2 Z 3 BAO bei der veranlagten Einkommenssteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Dass das Reverse Charge System nicht anzuwenden ist, weil sich der Ort der Geschäftsleitung der Ltd. im Inland befindet, hat das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung bereits festgehalten. Zudem waren die angefallenen Umsatzsteuern bereits fällig.

### **Erwägungen:**

Der Bf. hat als EDV-Techniker für die Ltd. Fremdleistungen erbracht. Aus den von ihm eingereichten Abgabenerklärungen sind für die div. Veranlagungszeiträume Umsätze iHv. 5.666,61 (2005), 9.256,58 (2006), 15.789,69.482,59 (2007), 11.425,98 (2008), 9.095,48 (2009) und 11.270,09 (2010) ersichtlich. Aus den Ausgangsrechnungen der Ltd. und den bei den Kunden aufliegenden Stundenscheinen sind die vom Bf. insgesamt erbrachten Leistungen ersichtlich. Dabei ist festgestellt worden, dass der Bf. lediglich einen kleinen Teil der tatsächlich von ihm für die Ltd. erbrachten Leistungen in seine Abgabenerklärungen für die Veranlagungszeiträume 2005 bis 2010 aufgenommen hat. Der Abgabenbehörde liegen dazu beispielhaft die Ausgangsrechnung des Bf. vom 30.09. 2010 sowie die Ausgangsrechnungen der

Ltd. vom 19.9. und vom 30.9.2010 an die E-GmbH über den Leistungszeitraum 09/2010 vor: Für 181 Leistungsstunden hat der Bf. insgesamt € 1.077,66 in Rechnung gestellt (Stundensätze 5,86 Normalstunde, 7,56 (50%) und 9,33 (100%)). Die Ltd. hat diese Leistung um € 4.999,10 an die E-GmbH weiterverrechnet, wobei die Stundensätze 27,10 (Normalstunde), 36,50 (50%) angewendet worden sind. Das Finanzamt hat in seiner Berufungsvorentscheidung schlüssig dargestellt, weshalb im Hinblick auf den Rohaufschlagssatz und den anteiligen Rohgewinn die Darstellung des Bf. als Schutzbehauptung zurückzuweisen sei.

Wie dargestellt hat der Bf. umsatz- und ertragsteuerpflichtige Erlöse durch den Ansatz von "Administration Fees" verschleiert und somit nicht entsprechend versteuert. Der Abgabenbehörde liegen die Ausgangsrechnungen der Ltd. vor. Auf Grundlage dieser Daten sind die auf den Bf. entfallenden Erlöse und Gewinne im Schätzungswege (§ 184 BAO) ermittelt worden.

Zudem ist die mit Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden jeweils vom 10.05.2012 erfolgte Festsetzung der dem Sicherstellungsauftrag zu Grunde liegenden Abgaben ein Indiz für die Entstehung des Abgabenanspruches, obwohl dieser grundsätzlich unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit entsteht, er demnach keine diesbezügliche Bescheiderlassung voraussetzt. Auf die Rechtskraft der Abgabenbescheide kommt es dabei nicht an (VwGH 10.7.1996, 92/15/0115).

Da mittlerweile infolge Erlassung der Wiederaufnahme- und Sachbescheide vom 10. Mai 2012 das Ausmaß der Abgabenschuld feststeht, war die Sicherstellung auf den im Spruch ersichtlichen Betrag von € 99.483 einzuschränken, weil durch die genannten Bescheide eine Minderung des Abgabenanspruches eingetreten ist. Unberücksichtigt bleiben mussten dabei jene Fälle, bei denen die bescheidmäßige Vorschreibung höhere Beträge als im Sicherstellungsauftrag angenommen ergab.

Der nunmehr sichergestellte Betrag stellt sich wie folgt dar:

Abgabenart Zeitraum	Voraussichtliche Höhe in €
Umsatzsteuer 2006	6.400,00
Umsatzsteuer 2007	7.600,00
Umsatzsteuer 2008	9.400,00
Umsatzsteuer 2009	6.800,00
Umsatzsteuer 2010	7.800,00
Einkommensteuer 2005	6.900,00
Einkommensteuer 2006	9.000,00
Einkommensteuer 2007	11.300,00
Einkommensteuer 2008	14.700,00

Einkommensteuer 2009	9.000,00
Einkommensteuer 2010	10.583,00
Summe	99.483,00

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).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 7.2.1990, 89/13/0047, 3.7.2003, 2000/15/0042, 29.3.2006, 2006/14/0045) sind derartige Gefährdungen oder Erschwerungen u.a. bei drohendem Konkurs- oder Ausgleichsverfahren, 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 Abgabepflichtige auch der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen trachten wird, rechtfertigen ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des Abgabepflichtigen, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten lässt, eine Maßnahme nach § 232 BAO (s. dazu auch Ritz, BAO, 5. Auflage, § 232, Rz 5)

Der Abgleich der den Kunden der Ltd. in Rechnung gestellten Leistungen mit den dort aufliegenden Stundenscheinen erhärtete den Verdacht, dass die Leistungsentgelte der vier Techniker verschleiert werden sollten. Im beschwerdegegenständlichen Fall besteht der Verdacht, der Bf. habe Abgaben hinterzogen, indem er umsatz- und ertragsteuerpflichtige Erlöse durch Zwischenschalten der Ltd. verschleierte, somit der Besteuerung entzog. Wie bereits festgehalten handelt es sich bei der Ltd. um eine im Firmenbuch von England und Wales eingetragene Domizilgesellschaft, die in Großbritannien nicht tätig werden darf. Der Ort der Geschäftsleitung befindet sich laut Selbstanzeige in S. Diese Adresse ist auch der Wohnsitz des faktischen Geschäftsführers F. Vom 27.1.2005 bis 13.5.2007 war dieser auch als Direktor im Firmenbuch für England und Wales eingetragen. Die Financial Statements zeigen folgende Company Information. Director :W-Ltd. Director dieser Gesellschaft., einer Domizilgesellschaft mit Sitz auf den Sychellen ist wiederum F. Laut den von der Ltd. eingereichten Balance Sheets und Profit and Loss Accounts verfügt diese weder über Anlagevermögen, noch werden von ihr eigene Leistungen erbracht. Es liegt der begründete Verdacht nahe, dass diese offensichtlich nur zur Verschleierung inländischer Umsätze und Gewinne benutzt wird. Die vier Techniker haben nur einen kleinen Teil der tatsächlich erzielten Umsätze und Gewinne in ihren Abgabenerklärungen erfasst. Der überwiegende Teil der Erlöse wurde in den Profit and Loss Accounts der Lt. an Stelle von Fremdleistungen unter dem Titel Administration Fee aufwandwirksam verbucht. Dazu kommt noch, dass erst im Zuge der Selbstanzeige das Finanzamt Linz von der Existenz der Ltd. erfahren hat. Dieser

**Verdacht der Verschleierung der Leistungserlöse durch Vermögensverschiebung ins Ausland** wurde durch die beim Bf. durchgeführte Betriebsprüfung nicht ausgeräumt. Vielmehr wurde der Verdacht durch eine im Februar 2012 erteilte **Bankauskunft** bestätigt. Laut Bankauskunft hat F postalisch einen Antrag auf Ausstellung von fünf Prepaid-Karten gestellt. Eine der Karten war u.a. für den Bf. bestimmt. Im Besprechungsprogramm vom 28.02.2012, auf das ausdrücklich verwiesen wird, finden sich u.a. nachstehende Passagen: "Das bei der E eingerichtete Konto habe als Durchlauferkonto für die Bedienung von sog. Prepaid Kreditkarten gedient, die von den vier Technikern zur Behebung eines Teiles der schwarz erwirtschafteten Umsätze verwendet wurden. Zum mindesten für den Zeitraum 2008 bis 2011 ist im Detail nachgewiesen, auf welche Weise auf die Schwarzumsätze zugegriffen werden konnte. Es ist jedoch davon auszugehen, dass analog der Handhabung bei den Kreditkartenkonten jeweils Mittelverwendungen vorliegen, die den vier Technikern zuzurechnen sind. Dadurch ist gleichzeitig evident, dass auch in den Jahren 2005 bis 2007 die über die Ltd. abgerechneten Erlöse nach Maßgabe der von den einzelnen Technikern erbrachten Leistungen aufgeteilt wurden. Weiters liegen ungeklärte Bankeingänge auf dem zypriotischen Konto der W-Ltd. vor. Wenngleich die Bankbestätigung erst nach Erlassung des Sicherstellungsauftrages einlangte, so ist dies ein Indiz für die im Sicherstellungsauftrag erfolgte Annahme der Verschleierung der Leistungserlöse durch Vermögensverschiebung ins Ausland.

Wenn aber der Abgabepflichtige mit anderen Geschäftspartnern seine Geschäfte über eine in Großbritannien ansässige Domizilgesellschaft abwickelt, die möglicherweise nur zum Zwecke der Gewinntransferierung gegründet worden ist und tatsächlich kaum einen eigenen Geschäftsbetrieb entwickelt, wobei der Abgabepflichtige der Nutznießer derselben ist, dann liegt zweifelsfrei eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung vor.

Abgabenhinterziehung und Mängel der Buchführung alleine reichen ohne Bedachtnahme auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Abgabepflichtigen in der Regel nicht aus, damit eine solche Gefährdung oder Erschwerung angenommen werden darf. Doch spricht die aufgezeigte Vorgehensweise und die damit einhergehende **Vermögensverschiebung in Ausland** gerade für eine Gefährdung und wesentliche Erschwerung der Einbringung.

Dass die Umsatzsteuer bereits fällig war, darauf wurde bereits verwiesen. Die Überlegungen bezüglich Rechnungsausstellung, Vorsteuerabzug und allfälliger Überrechnung sind wohl rein hypothetischer Natur, weil bis zur Erlassung des Sicherstellungsauftrages und selbst bis dato nicht davon Gebrauch gemacht wurde. Dazu kommt der lange Zeitraum der Verschleierung (2005 bis 2010). Auch wird man dem Argument des Finanzamtes wohl nicht mit Erfolg entgegentreten können, dass die Durchsetzbarkeit einer auf der Nachverrechnung der Umsatzsteuer basierenden Nachforderung bei Vorliegen einer Domizilgesellschaft mit Sitz in England anzuzweifeln sei. Ohne auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse konkret einzugehen, wurde lediglich vorgebracht, hätte der Bf. die ihm zugerechneten Erlöse

tatsächlich erzielt, läge keine Gefährdung vor. Dies ist aber unzureichend, weil dann ein Sicherstellungsauftrag generell nicht in Betracht kommen würde. 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 berechtigte Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwegen (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.

Gegen diesen Teil des Erkenntnisses ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhing, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, und die zu lösende Rechtsfrage durch die zitierte Rechtsprechung des VwGH und das Schrifttum ausreichend geklärt ist.

## **II) Antrag gem. § 18 AbgEO (Aufschiebung der Vollstreckung)**

Sachverhalt:

Der Antrag vom 02.11.2011 lautete "gem. § 18 1 AbgEO die Vollstreckung zunächst bis zum 31.1.2012 aufzuschieben".

Das Finanzamt sprach im bekämpften Bescheid vom 24.11.2011 über den Antrag vom 02.11.2011 ab.

Der Antrag vom 25.07.2012 lautete "gem. § 18 1 AbgEO die Vollstreckung zunächst bis zum 31.1.2014 aufzuschieben".

Rechtslage:

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden.

Gegenstand des Bescheidspruches vom 24.11.2011 war die Abweisung des Antrages gem. § 18 Z. 1 AbgEO, mit dem die Aufschiebung der Vollstreckung zunächst bis 31.1.2012 begehrt wurde. "Sache" kann daher nur eine allfällige Aufschiebung bis zu diesem Zeitpunkt sein. Zwar ist gemäß § 270 BAO auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde im Laufe des Beschwerdeverfahrens zur Kenntnis gelangen, Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Beschwerdebegehren geändert oder ergänzt wird. Hierdurch wird jedoch nur der Bereich, über den abzusprechen ist,

bestimmt, nicht jedoch die gemäß § 279 BAO bestehende Änderungsbefugnis erweitert bzw. eingeschränkt (Ritz, BAO. 5. Auflage, § 270 Tz 3).

Eine Aufschiebung bis 31.1.2014 war nicht Gegenstand des angefochtenen Bescheides. Das Veraltungsgericht würde das Recht auf den gesetzlichen Richter verletzen, würde es über diesen Antrag vom 25.07.2012 absprechen.

Gegenstand des vorliegenden Erkenntnisses kann daher nur der Antrag vom 02.11.2011 sein, mit dem eine Aufschiebung der Vollstreckung bis 31.1.2012 beantragt worden war.

Wird eine Stundung bis zu einem bestimmten Zeitpunkt begehrte, so ist das Stundungsansuchen nach diesem Zeitpunkt wegen Gegenstandslosigkeit abzuweisen (vgl. VwGH 27.6.1984, 82/16/0081 und VwGH 24.5.1985, 85/17/0074).

Da im vorliegenden Fall der begehrte Termin bereits abgelaufen ist, kann auch die gegenständliche Beschwerde nur mehr abgewiesen werden (s. UFS RV/0547-L/07, 15.06.2007).

Ergänzend wird noch festgehalten:

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

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

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

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

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

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

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

Eine solche Prüfung erübrigt sich im vorliegenden Fall jedoch einerseits im Hinblick auf den Zeitablauf und andererseits auf die nunmehrige teilweise Abweisung der Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag. Damit fehlt jeder Grund für eine Aufschiebung der Sicherungsexekution oder gar Aufhebung der Besicherung.

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

### **III) Vollstreckungsbescheid**

#### **Rechtslage:**

Während einer gesetzlich zustehenden oder durch Bescheid zuerkannten Zahlungsfrist dürfen gemäß § 230 Abs. 2 BAO Einbringungsmaßnahmen nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden.

Wurde ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt, so dürfen gemäß § 230 Abs. 6 BAO Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich der davon nach Maßgabe des § 212a Abs. 1, 2 lit. b und 3 letzter Satz BAO betroffenen Abgaben bis zu seiner Erledigung weder eingeleitet noch fortgesetzt werden.

Kommen während der Zeit, in der gemäß § 230 Abs. 1 bis 6 BAO Einbringungsmaßnahmen nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden dürfen, Umstände hervor, die die Einbringung einer Abgabe gefährden oder zu erschweren drohen, so dürfen gemäß § 230 Abs. 7 BAO Einbringungsmaßnahmen durchgeführt werden, wenn spätestens bei Vornahme der Vollstreckungshandlung ein Bescheid zugestellt wird, der die Gründe der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung anzugeben hat (Vollstreckungsbescheid). Mit der Zustellung dieses Bescheides treten bewilligte Zahlungserleichterungen außer Kraft.

Für den Erlass eines Vollstreckungsbescheides gemäß § 230 Abs. 7 BAO müssen Umstände hervorkommen, die die Einbringung der Abgabe gefährden oder zu erschweren drohen. Dabei kommt es lediglich darauf an, dass diese Umstände der Finanzbehörde in dem in der zitierten Bestimmung angeführten Zeitraum (erstmals) bekannt werden. Hingegen kommt dem Umstand, zu welchem Zeitpunkt diese Umstände tatsächlich eingetreten sind, im gegebenen Zusammenhang keine rechtliche Relevanz zu. Die die Gefährdung betreffenden Umstände müssen allerdings im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides noch aufrecht sein (VwGH 20.9.2001, 98/15/0193).

Für eine solche Gefährdung bzw. Erschwerung sprechen etwa drohende Insolvenzverfahren, Exekutionsführung von dritter Seite, Auswanderungsabsicht sowie Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte (VwGH 6.7.2011, 2008/13/0224).

Im Beschwerdeverfahren ist nur zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erinstanzlichen Vollstreckungsbescheides die Voraussetzungen dafür vorlagen (VwGH 28.4.2009, 2007/13/0020).

Ein Vollstreckungsbescheid, der der Beseitigung der gemäß § 230 Abs. 6 BAO bestehenden Hemmungswirkung eines noch unerledigten Aussetzungsantrages dient, darf nur erlassen werden, wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit (iSd § 212a Abs. 2 lit. c BAO) gerichtet ist (Ritz, BAO4 § 230 Tz 16).

Der Verdacht der Abgabenhinterziehung sowie der Vermögensverschiebung ins Ausland ist jedoch - wie bereits wiederholt vorstehend ausgeführt - nicht während der Zeit der Hemmung neu hervorgekommen, sondern vielmehr bereits im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens.

Der angefochtene Bescheid erweist sich somit als rechtswidrig und war daher aufzuheben.

### ***Revision***

Gegen diesen Teil des Erkenntnisses ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhing, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, und die zu lösende Rechtsfrage durch die zitierte Rechtsprechung des VwGH und das Schrifttum ausreichend geklärt ist.

Linz, am 26. November 2015