



GZ. RV/0321-W/12,
miterledigt RV/2278-W/12,
RV/2386-W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat_10 im Beisein der Schriftführerin über die Berufungen des Bw., vertreten durch Steuerberater, vom 2. November 2011 und 25. Juli 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 30. September 2011, 25. Juni 2012 und 3. Juli 2012 betreffend Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO, Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO sowie Vollstreckungsbescheid gemäß § 230 Abs. 7 BAO nach der am 29. November 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

I. Der Berufung vom 2. November 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 30. September 2011 betreffend Sicherstellungsauftrag wird teilweise stattgegeben und die Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen des Berufungswerbers (Bw.) wie folgt angeordnet:

Umsatzsteuer 2008	9.600,00
Umsatzsteuer 2009	8.600,00
Umsatzsteuer 2010	8.200,00
Einkommensteuer 2007	5.800,00
Einkommensteuer 2008	14.800,00
Einkommensteuer 2009	12.200,00
Einkommensteuer 2010	11.189,00
gesamt	70.389,00

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

II. Die Berufung vom 25. Juli 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 25. Juni 2012 betreffend Aussetzung der Einhebung wird als unbegründet abgewiesen.

III. Der Berufung vom 25. Juli 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 3. Juli 2012 betreffend Vollstreckungsbescheid wird stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

I. Sicherstellungsauftrag

Mit Sicherstellungsauftrag vom 30. September 2011 ordnete das Finanzamt zur Sicherung der im Betriebsprüfungsverfahren festgestellten voraussichtlichen Nachforderungen an nachstehenden Abgaben im Betrag von insgesamt € 73.600,00 die Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen des Berufungswerbers (Bw.) an:

<i>Abgabe</i>	<i>voraussichtliche Höhe</i>
Umsatzsteuer 2007	2.800,00
Umsatzsteuer 2008	9.600,00
Umsatzsteuer 2009	8.600,00
Umsatzsteuer 2010	8.200,00
Einkommensteuer 2007	5.800,00
Einkommensteuer 2008	14.800,00
Einkommensteuer 2009	12.200,00
Einkommensteuer 2010	11.600,00

Weiters ordnete das Finanzamt im gleichen Sicherstellungsauftrag zur Sicherung der im Betriebsprüfungsverfahren festgestellten voraussichtlichen Nachforderungen an nachstehenden Abgaben im Betrag von insgesamt € 117.400,00 die Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen des Bw. als Beschuldigter in einem Finanzstrafverfahren (Tatbeitrag betreffend E-Ltd..) an:

<i>Abgabe</i>	<i>voraussichtliche Höhe</i>
Umsatzsteuer 2008	43.600,00
Umsatzsteuer 2009	36.900,00
Umsatzsteuer 2010	36.900,00

Begründend wurde vorgebracht, dass im Mai 2011 bei der F-KG eine abgabenrechtliche Prüfung durchgeführt worden wäre. Dabei wäre festgestellt worden, dass die englische E-Ltd.. für die F-KG tätig gewesen wäre. Bei genauerem Hinterfragen der Geschäftsbeziehung wäre Herr G.F. als Ansprechperson für die E-Ltd.. bekannt gegeben worden. Zur genaueren Klärung des Sachverhaltes wäre eine Betriebsprüfung des Einzelunternehmers G.F. für den Zeitraum 2007-2009 anberaumt worden. Am 6. September 2011 hätte dieser mit seinem steuerlichen Vertreter auf dem Finanzamt vorgesprochen und Buchhaltungsunterlagen der E-Ltd.. sowie

eine Selbstanzeige vom 2. September 2011 übergeben. Diese Selbstanzeige wäre für die E-Ltd.. und für G.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 E-Ltd.. wäre am 27. Jänner 2005 von G.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 befinde sich laut Darstellung in der Selbstanzeige in Adresse_XY. Diese Adresse wäre auch der Wohnsitz des faktischen Geschäftsführers G.F.. Vom 21. Jänner 2005 bis 13. Mai 2007 wäre dieser auch als Director im Firmenbuch für England und Wales eingetragen gewesen. Die E-Ltd.. wäre daher eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft.

Laut den von der E-Ltd.. eingereichten Balance Sheets sowie Profit and Loss Accounts verfüge diese weder über Anlagevermögen noch würden von ihr eigene Leistungen erbracht werden. Sie werde offensichtlich lediglich zur Verschleierung inländischer Umsätze und Gewinne benutzt. Die Techniker G.F., T.R., M.S. und der Bw. hätten ihre für die Kunden E-GmbH, I-GmbH und F-KG erbrachten Leistungen durch Zwischenschaltung der E-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 E-Ltd.. an Stelle von Fremdleistungen unter dem Titel „Administration Fee“ aufwandswirksam verbucht worden.

Laut der Selbstanzeige sollten diese „Administration Fees“ als verdeckte Ausschüttungen dem G.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 E-Ltd.. in Rechnung gestellten Leistungen mit den dort aufliegenden Stundenscheinen hervor. Die gehöre weiters nicht G.F., er wäre nicht Gesellschafter. 100%-Gesellschafterin der E-Ltd.. wäre vielmehr die W-Ltd.. in Adresse_YZSeychellen. Eine Recherche in der Orbis-Datenbank hätte ergeben, dass bei der W. keine Anteile (shares) ausgegeben worden wären, es handle sich daher offensichtlich um eine Art Trust. Demgemäß wäre G.F. in der Selbstanzeige auch als „Beneficiary“ (Begünstigter) bezeichnet worden. Es könnten somit – entgegen der Darstellung in der Selbstanzeige – keine verdeckten Ausschüttungen der E-Ltd.. an G.F. vorliegen, es hätten dadurch vielmehr die Leistungsentgelte der angeführten Techniker

verschleiert werden sollen. Am 15. Juni 2011 hätte G.F. niederschriftlich bekannt gegeben, dass M.V. Geschäftsführer (Director) der E-Ltd.. wäre.

Der Bw. hätte als Servicetechniker für die E-Ltd.. Fremdleistungen erbracht. Aus den von ihm eingereichten Abgabenerklärungen wären für die diversen Veranlagungszeiträume Umsätze in folgender Höhe ersichtlich:

<i>Zeitraum</i>	<i>Umsätze</i>
2007	3.873,50
2008	10.476,40
2009	9.131,74
2010	10.246,95

Aus den Ausgangsrechnungen der E-Ltd.. und den bei den Kunden aufliegenden Stundenscheinen wären die vom Bw. insgesamt erbrachten Leistungen ersichtlich. Dabei wäre festgestellt worden, dass dieser lediglich einen kleinen Teil der tatsächlich von ihm für die E-Ltd.. erbrachten Leistungen in seine Abgabenerklärungen für die Veranlagungszeiträume 2007 bis 2010 aufgenommen hätte. Wie bereits dargestellt hätte auch der Bw. umsatz- und ertragsteuerpflichtige Erlöse durch den Ansatz von sogenannten „Administration Fees“ verschleiert und somit der Besteuerung entzogen. Auf Grundlage der Ausgangsrechnungen der E-Ltd.. wären die auf den Bw. 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 E-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 Bw. hätte umsatz- und ertragsteuerpflichtige Erlöse durch den Ansatz von sogenannten „Administration Fees“ verschleiert und somit der Besteuerung entzogen. Der Bw. werde daher beschuldigt, im Zeitraum von August 2007 bis Juni 2011 zur vorsätzlichen Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 1 und Abs. 2a FinStrG iVm § 38a Abs. 1 lit. a FinStrG beigetragen zu haben. Laut bisherigem Ermittlungsstand wäre in der mit 2. September 2011 datierten Selbstanzeige der Sachverhalt nicht richtig und vollständig offengelegt worden, weshalb ihr eine strafbefreiende Wirkung zu versagen sein werde.

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 Bw. wäre insgesamt zu erkennen, dass er diese stets bestmöglich zu verschleiern trachte. Nur durch einen raschen Zugriff auf sein vorhandenes Vermögen könne daher die Abgabenbehörde einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung begegnen.

In der dagegen am 2. November 2011 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte der Bw. 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 befinde.

Bereits in der an das Finanzamt Linz gerichteten Selbstanzeige vom 2. September 2011, die auch dem Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs vorliege, hätte die E-Ltd.. dargelegt, dass sie zwar ihren Sitz in London hätte, der Ort der Geschäftsleitung sich aber in Adresse_XZ befinde. Damit wäre klar, dass für die Erhebung der Umsatzsteuer dieser Gesellschaft das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs weder sachlich noch örtlich zuständig wäre.

Der zweite Spruchpunkt des angefochtenen Bescheides verletze den Bw. daher schon infolge Unzuständigkeit der Abgabenbehörde erster Instanz in seinen Rechten.

Hinsichtlich des ersten Spruchpunktes werde eingewendet, dass das Ergebnis der Betriebsprüfung sein werde, dass der Bw. die im angefochtenen Bescheid behaupteten Entgelte nicht erzielt hätte. 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 Bw. für die in den Jahren 2007 bis 2010 Umsatzsteuer in Höhe von € 29.200,00 und andererseits Leistungserlöse der Gesellschaft für die in den Jahren 2008 bis 2010 Umsatzsteuer in der Höhe von € 117.400,00 entstanden wäre, vorliegen würden, und der Bw. vom Finanzamt

Amstetten Melk Scheibbs 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 Bw. 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 entfielen – jedenfalls für die Umsatzsteuern – die Gefährdung bzw. Erschwerung der Abgabeneinbringung. Die Einbringung der sodann verbleibenden Einkommensteuer in Höhe von € 44.400,00 erscheine ohnehin in keinem Fall gefährdet, wenn man davon ausgehen dürfte, dass der Bw. Gewinne auch nur annähernd in der im angefochtenen Bescheid behaupteten Höhe der Einkünfte erzielt hätte.

Abschließend beantragte der Bw. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. November 2011 gab das Finanzamt der Berufung teilweise statt und reduzierte die sicherzustellenden Abgaben auf die beim Bw. selbst voraussichtlich entfallenden Abgaben, da das in der Berufung vorgebrachte Argument, für die Erhebung der Abgaben der E-Ltd.. wäre das Finanzamt Linz zuständig, zutreffend wäre. Insoweit wäre der Bescheid daher von einer unzuständigen Behörde ergangen.

Hinsichtlich seiner eigenen Abgaben hätte der Bw. offensichtlich übersehen, dass im angefochtenen Bescheid tatsächlich die Erlöse der E-Ltd.. nicht ungekürzt auf die Fremdleister überwält worden wären, da jeweils „3 % Rücklass Kostendeckung E-Ltd..“ berücksichtigt worden wären. Den Erlösen der E-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 werde, 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 E-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 E-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 E-Ltd.. unmittelbar zu entnehmen, dass diese selbst keine Leistungen erbracht, sondern sämtliche Leistungen von den vier Technikern zugekauft hätte. Im Falle des Bw. hätte sie demnach – wenn man der Berufungsschrift folge – einen Rohaufschlagsatz von durchschnittlich 421,82 % erzielt bzw. bei einem Leistungseinkauf von € 33.728,59 einen anteiligen Rohgewinn von € 142.272,81 lukriert. Diese Darstellung entspreche nicht den üblichen betriebswirtschaftlichen Kennzahlen und wäre daher als Schutzbehauptung zurückzuweisen.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hätte 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 Bw. umsatz- und ertragsteuerpflichtige Erlöse durch den Ansatz von sogenannten „Administration Fees“ verschleiert und somit der Besteuerung entzogen hätte.

Ergänzend anzumerken wäre, dass im bisherigen Prüfungsverfahren keine entlastenden Unterlagen oder Beweismittel vorgelegt worden wären. Insbesondere das Bankkonto der W-Ltd., das bei einer zyprischen Bank geführt werde, wäre für die Aufklärung des Sachverhaltes von Bedeutung. G.F. wäre bereits mit der Beschuldigtenladung vom 30. September 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 Bw. 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 könne 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.

Dagegen brachte das Finanzamt vor, 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 E-Ltd.. (die Leistungsempfängerin) im Inland an der Adresse Adresse_XY, eine Betriebsstätte hätte und sich dort der Ort der Geschäftsleitung befände, 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 Umsatzsteuerzahl-lasten 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 Bw. in der Berufungsschrift 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 erhellend gewesen wäre.

Fristgerecht beantragte der Bw. mit Schreiben vom 27. Dezember 2011 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Bescheiden vom 9. Mai 2012 wurden nach Beendigung des Betriebsprüfungsverfahrens – unter anderem – nachstehende Abgaben festgesetzt:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>
Umsatzsteuer 2007	0,00
Umsatzsteuer 2008	10.080,12
Umsatzsteuer 2009	9.025,97
Umsatzsteuer 2010	8.999,07
Einkommensteuer 2007	7.552,44
Einkommensteuer 2008	15.751,72
Einkommensteuer 2009	12.925,73
Einkommensteuer 2010	11.189,00

In der am 29. November 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass der Sicherstellungsauftrag nicht mehr im Fokus des Berufungs-

vorbringens liege, weil auf Grund dieses Bescheides keine Sicherungsexekution stattgefunden hätte. Der Unabhängige Finanzsenat werde auf Grund des schriftlichen Berufungsvorbringens zu prüfen haben, ob die Voraussetzungen für die Erledigung des Sicherstellungsauftrages im Zeitpunkt seiner Erlassung gegeben gewesen wären. Insoweit werde der Berufungsantrag auf Aufhebung des Sicherstellungsauftrages aufrechterhalten.

II. Aussetzung der Einhebung

In der gegen diese Abgabenbescheide eingebrachten Berufung vom 11. Juni 2012 beantragte der Bw. die Aussetzung der Einhebung der nachfolgenden Abgaben:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag</i>
Umsatzsteuer 2008	10.080,12
Umsatzsteuer 2009	9.025,97
Umsatzsteuer 2010	8.999,07
Umsatzsteuer 01-06/2011	3.482,09
Einkommensteuer 2007	7.552,44
Einkommensteuer 2008	15.751,72
Einkommensteuer 2009	12.925,73
Einkommensteuer 2010	11.189,00
Anspruchszinsen 2007	731,64
Anspruchszinsen 2008	1.008,68
Anspruchszinsen 2009	521,05
Anspruchszinsen 2010	173,05
Säumniszuschlag 1 2010	180,52
Säumniszuschlag 1 2011	179,98
Säumniszuschlag 1 2011	69,64

Das Finanzamt wies diesen Antrag mit Bescheid vom 25. Juni 2012 ab, da der Bw. umsatz- und ertragsteuerpflichtige Erlöse durch den Ansatz von sogenannten „Administration Fees“ verschleiert und somit der Besteuerung entzogen hätte. Er werde daher beschuldigt, im Zeitraum 2007-2010 als Einzelunternehmer das Vergehen der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 1 und Abs. 2a FinStrG iVm § 38 Abs. 1a FinStrG begangen zu haben. Daraus wäre unmittelbar abzuleiten, dass das Verhalten des Bw. von Beginn seiner Geschäfte als selbstständiger Unternehmer an auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben gerichtet (gewesen) 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 Bw. wäre insgesamt zu erkennen, dass er diese stets bestmöglich zu verschleiern getrachtet hätte.

Besonders aufschlussreich für dieses Verhalten wäre der beträchtliche Aufwand, der vom Bw. gemeinsam mit seinen Geschäftspartnern F., R. und S. bei der Verschleierung der Geldflüsse betrieben worden wäre. Die im Inland erwirtschafteten „Schwarzumsätze“ wären über ein

Konto bei der zypriotischen B-Ltd.. in Adresse_QX, lautend auf W-Ltd., eine Domizilgesellschaft („Briefkastenfirma“) auf den Seychellen, auf sogenannte Prepaid-Kreditkartenkonten umgeleitet worden, wo sie der Bw. dann laufend hätte beheben können.

Im Übrigen werde auf das Besprechungsprogramm vom 28. Februar 2012 und den Betriebsprüfungsbericht vom 7. Mai 2012 hingewiesen, wo der den Abgabebescheiden zu Grunde gelegte Sachverhalt detailliert festgehalten worden wäre. Der der Berufung vom 11. Juni 2012 angeschlossene Antrag auf Aussetzung der Einhebung wäre daher gemäß § 212a Abs. 2 lit. c BAO abzuweisen gewesen, weil das Verhalten des Bw. auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben gerichtet wäre. Besonders erschwerend wäre dabei der Umstand zu berücksichtigen, dass das Verhalten vom Beginn der Geschäfte im Jahr 2007 bis zur Aufdeckung der deliktischen Handlungen im Jahre 2011 angedauert hätte.

Dagegen brachte der Bw. am 25. Juli 2012 das Rechtsmittel der Berufung ein und führte aus, dass das Finanzamt von einem planmäßigen Zusammenspiel des Bw. mit „Geschäftspartnern“ ausgehe, zu denen er keine Geschäftsbeziehung unterhalten hätte. Dies zeige sich besonders deutlich darin, dass ihm das Finanzamt selbst keine Entgelte (und Einkünfte) zugerechnet hätte, die einer Leistungsbeziehung mit diesen „Geschäftspartnern“ entstammen könnten. Die Schilderung der deliktischen Handlungen würde daher jeder Tatsachengrundlage entbehren.

Ungeachtet dessen sehe der Gesetzgeber mit der Bestimmung des § 212a BAO die Möglichkeit der Aussetzung der Einhebung von Abgaben für die Dauer des Berufungsverfahrens ausdrücklich vor, wobei die Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben der Zuerkennung der Aussetzung grundsätzlich nicht entgegenstehe (*Ritz*, BAO², § 212a Tz 18). Aus der dieser Regelung zu Grunde liegenden Wertungsentscheidung des Gesetzgebers wäre ja selbst für das verwaltungsgerichtliche Verfahren abzuleiten, dass die Gefahr der Einbringlichkeit nicht generell ein der aufschiebenden Wirkung entgegenstehendes zwingendes öffentliches Interesse darstelle. Eine Regelung, nach welcher der Rechtsschutzsuchende generell einseitig mit allen Folgen einer potenziell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung so lange belastet wäre, bis sein Rechtsschutzgesuch endgültig erledigt wäre, würde außerdem dem dem Bundesverfassungsgesetz zu Grunde liegenden rechtsstaatlichen Prinzip zuwiderlaufen (VwGH 28.4.2005, AV 2005/15/0001).

Abschließend beantragte der Bw. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

In der am 29. November 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass das Berufsbegehren dahingehend geändert werde, dass der

Berufungsantrag auf Bewilligung der Aussetzung der Einhebung laute. Zur Begründung werde auf das schriftliche Vorbringen und insbesondere auch auf eine Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, RV/2789-W/11, verwiesen, wonach der UFS ausgesprochen hätte, dass allein die Tatsache einer möglichen Abgabenhinterziehung im Lichte der Unschuldsvermutung kein Gefährdungsverhalten im Sinne des § 212a BAO darstelle.

III. Vollstreckungsbescheid

Am 3. Juli 2012 erließ das Finanzamt einen Vollstreckungsbescheid gemäß § 230 Abs. 7 BAO, wodurch die mit Bescheid vom 25. Juni 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 € 81.290,80 gefährdet wäre, weil der Bw. 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 Bw. wäre insgesamt zu erkennen, dass er diese stets bestmöglich zu verschleiern getrachtet hätte.

Daraus wäre auch zu schließen, dass das Verhalten des Bw. 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 F., R. und S. bei der Verschleierung der Geldflüsse betrieben worden wäre. Die im Inland erwirtschafteten „Schwarzumsätze“ wären auf ein Konto bei der zypriotischen B-Ltd.. in Adresse_QX, lautend auf W-Ltd., eine Domizilgesellschaft („Briefkastenfirma“) auf den Seychellen, auf sogenannte Prepaid-Kreditkartenkonten umgeleitet worden, wo sie der Bw. dann laufend hätte beheben können.

Im Übrigen werde auf das Besprechungsprogramm vom 28. Februar 2012 und den Bericht vom 7. Mai 2012 über den Abschluss der Außenprüfung hingewiesen, wo der den Abgabenbescheiden zu Grunde gelegter Sachverhalt detailliert festgehalten worden wäre. Besonders erschwerend wäre dabei der Umstand zu berücksichtigen, dass dieses Verhalten vom Beginn der Geschäfte des Bw. im Jahre 2007 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.

Dagegen brachte der Bw. am 25. Juli 2012 das Rechtsmittel der Berufung ein und führte aus, 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*, BAO³, § 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. Juli 2012 gemäß § 230 Abs. 7 BAO zuerkannte Nachfrist beseitigt werden sollen.

Damit wäre aber auch die Sache des Berufungsverfahrens 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 beantragte der Bw. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

In der am 29. November 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass ein ohnehin bestrittenes Gefährdungsverhalten keinesfalls den gemäß § 230 Abs. 7 BAO maßgeblichen Zeitraum betreffe. Selbst unter der Annahme, dass eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 FinStrG vorliege, ergebe sich im gegenständlichen Fall ein strafbestimmender Wertbetrag von ungefähr € 70.000,00 und damit keine Gerichtszuständigkeit. Eine Einleitung eines Finanzstrafverfahrens seitens des Finanzamtes wäre dem Bw. nicht zugestellt worden, sodass ein aufrechter Verdacht wegen Abgabenhinterziehung nicht bescheidmäßig geäußert worden wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Sicherstellungsauftrag

Dem Einwand des Bw., dass das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs für die Sicherstellung der bei der E-Ltd.. entstandenen Abgaben örtlich unzuständig wäre, war zu folgen, da diese Gesellschaft beim Finanzamt Linz unter der Steuernummer XY veranlagt wird.

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

<i>Abgabe</i>	<i>voraussichtliche Höhe</i>
Umsatzsteuer 2008	43.600,00
Umsatzsteuer 2009	36.900,00
Umsatzsteuer 2010	36.900,00

Hinsichtlich der beim Bw. entstandenen Abgaben wird festgestellt:

Gemäß § 232 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit

(§ 226) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung zu begegnen.

Im Berufungsverfahren ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als Ausnahme vom Grundsatz, wonach für Berufungsentscheidungen 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 Berufungserledigung 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 Abgabeananspruches sowie die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraus.

Auf Grund der Feststellungen der Abgabenbehörde, welche sowohl im Bericht über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung vom 7. Mai 2012 als auch in der Begründung zum Sicherstellungsauftrag vom 30. September 2011 deutlich und schlüssig dargelegt wurden, hat das Finanzamt nachvollziehbar die Entstehung des Abgabeananspruches bescheinigt.

Auf die Rechtskraft der Abgabenbescheide kommt es dabei nicht an (VwGH 10.7.1996, 92/15/0115); die Einwendungen des Bw. gehen daher ins Leere.

Gemäß § 19 Abs. 2 UStG entstand der Abgabeanpruch 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. Zudem ist die mit Bescheiden vom 9. Mai

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.

Da mittlerweile infolge Erlassung der Wiederaufnahme- und Sachbescheide vom 9. Mai 2012 das Ausmaß der Abgabenschuld feststeht, war die Sicherstellung auf den im Spruch ersichtlichen Betrag von € 70.389,00 einzuschränken, weil durch die genannten Bescheide (teilweise) Minderungen des Abgabenanspruches eingetreten sind. 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:

<i>Abgabe</i>	<i>voraussichtliche Höhe</i>	<i>festgesetzte Höhe</i>	<i>verbleibt</i>
Umsatzsteuer 2007	2.800,00	0,00	0,00
Umsatzsteuer 2008	9.600,00	10.080,12	9.600,00
Umsatzsteuer 2009	8.600,00	9.025,97	8.600,00
Umsatzsteuer 2010	8.200,00	8.999,07	8.200,00
Einkommensteuer 2007	5.800,00	7.552,44	5.800,00
Einkommensteuer 2008	14.800,00	15.751,72	14.800,00
Einkommensteuer 2009	12.200,00	12.925,73	12.200,00
Einkommensteuer 2010	11.600,00	11.189,00	11.189,00
gesamt			70.389,00

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) 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 Abgabenschuldner auch der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen trachten wird, rechtfertigen ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des Abgabenschuldners, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten lässt, eine Maßnahme nach § 232 BAO.

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. laut Betriebsprüfungsbericht und Beschuldigtenvernehmung vom 7. Mai 2012 Abgaben hinterzogen, in dem er umsatz- und ertragsteuerpflichtige Erlöse durch Zwischenschalten der E-Ltd.. verschleierte und somit der Besteuerung entzog, wodurch er Vermögensverschiebungen an die in Großbritannien ansässige Domizilgesellschaft vornahm.

Darüber hinaus hätte er nach seinen Angaben in den Jahren 2007 bis 2010 insgesamt auf Einnahmen in Höhe von ca. € 60.000,00 zu Gunsten des G.F. verzichtet und die in den einzelnen Jahren erbrachten Leistungen zu sehr unterschiedlichen Stundensätzen abgerechnet. Wie das Finanzamt zu Recht feststellte, erscheinen beide Sachverhaltsdarstellungen äußerst unglaubwürdig und entsprechen keinesfalls den im allgemeinen Geschäftsverkehr üblicherweise anzutreffenden Gestaltungen (Fremdvergleich).

Noch schwerwiegender war allerdings der Umstand, dass der Bw. auf seinem Hälfteanteil an der Liegenschaft YZ mit Vereinbarung vom 17. Juni 2011 zu Gunsten seines Vaters H.I. ein Belastungs- und Veräußerungsverbot einräumte. Damit ist dem Abgabengläubiger aber der Zugriff auf sein einziges (Grund)Vermögen (Vermögensverhältnisse laut Beschuldigtenvernehmung vom 7. Mai 2012: Sparguthaben von lediglich € 1.500,00, jedoch Bankschulden von € 50.000,00) verwehrt.

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

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

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

II. Aussetzung der Einhebung

Gemäß § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zu Grunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld.

Gemäß § 212a Abs. 2 BAO ist die Aussetzung der Einhebung nicht zu bewilligen,

a) insoweit die Berufung nach der Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint, oder

b) insoweit mit der Berufung ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er nicht von einem Anbringen des Abgabepflichtigen abweicht, oder

c) wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtet ist.

Dem Vorbringen des Finanzamtes, dass der Bw. umsatz- und ertragsteuerpflichtige Erlöse durch Zwischenschalten der E-Ltd.. verschleierte und somit der Besteuerung entzogen hätte, woraus unmittelbar abzuleiten wäre, dass das Verhalten des Bw. von Beginn seiner Geschäfte als selbstständiger Unternehmer an auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben gerichtet (gewesen) wäre, da er inländische Geschäfte unter dem Deckmantel einer ausländischen Domizilgesellschaft betrieben hätte, die offiziell im Inland über kein Vermögen verfüge, war vollinhaltlich zu folgen, da er mit diesem Vorgehen das Finanzdelikt der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 1 und Abs. 2a FinStrG iVm § 38 Abs. 1a FinStrG beging. Erschwerend kommt noch der beträchtliche Aufwand der Verschleierung der Geldflüsse über ein zypriotisches Konto einer auf den Seychellen situierten Domizilgesellschaft dazu.

Der Einwand des Bw., dass von einem planmäßigen Zusammenspiel des Bw. mit „Geschäftspartnern“ keine Rede sein könne, wird als reine Schutzbehauptung gewertet, weil im Betriebsprüfungsbericht vom 7. Mai 2012 schlüssig dargestellt wurde, dass die über die E-Ltd.. abgerechneten Erlöse nach Maßgabe der von den einzelnen Technikern erbrachten Leistungen aufgeteilt wurden. Der Bw. monierte dabei, dass ihm keine Entgelte zugerechnet worden wären, die einer Leistungsbeziehung mit diesen entstammt wären. Damit verkennt er aber die Sachlage, da seitens der Betriebsprüfung auch nicht festgestellt wurde, dass Leistungsbeziehungen zwischen den Technikern untereinander vorgelegen wären, sondern ausschließlich solche zwischen den Technikern und der E-Ltd..

Der Hinweis des Bw. auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, RV/2789-W/11, wonach ein Verdacht auf Abgabenhinterziehung für das Vorliegen einer aus-

setzungsschädlichen Gefährdungshandlung nicht ausreiche, weil diese im Gegenteil darauf abziele, rechtswidrig Vermögensvorteile zu erlangen, geht ebenso ins Leere, da in der genannten Berufungsentscheidung die Konzerngesellschaften lediglich im Inland operierten und kein Auslandsbezug festgestellt werden konnte. Im gegenständlichen Fall jedoch kam es zu ungeklärten Vermögensverschiebungen ins Ausland durch die Zwischenschaltung der auf den Seychellen ansässigen Domizilgesellschaft W-Ltd., der Alleingesellschafterin der im Zentrum der Malversationen stehenden zwar in Österreich situierten, aber in England und Wales im Firmenbuch eingetragenen E-Ltd., sowie eines der W-Ltd.. gehörenden zypriotischen Bankkontos.

Darüber hinaus erfüllt auch diesfalls die Eintragung des bereits im Sicherstellungsverfahren erwähnten Veräußerungs- und Belastungsverbot auf der Liegenschaftshälfte des Bw. den Tatbestand der Gefährdungshandlung.

Auch lässt sich aus dem Einwand des Bw., dass die Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben der Zuerkennung der Aussetzung grundsätzlich nicht entgegenstehe, nichts gewinnen, weil auch dies seitens des Finanzamtes nicht unterstellt wurde, sondern ausschließlich dessen – bereits vorstehend geschildertes - auf die Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtetes Verhalten.

Da ein aussetzungsschädliches Verhalten des Bw. vorlag, war daher spruchgemäß zu entscheiden.

III. Vollstreckungsbescheid

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 Berufungsverfahren ist nur zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen 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.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. November 2012