

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch Rechtsanwalt Mag. Wolfgang Seifert, Salztorgasse 1, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 23. Oktober 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 2. Oktober 2013, Steuernummer XY, betreffend Sicherstellung gemäß § 232 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird insoweit stattgegeben, als der sicherzustellende Betrag für nachstehende Abgaben im Gesamtbetrag von € 1.295.500,00 herabgesetzt wird:

Abgabe	Betrag
Körperschaftsteuer 2008	126.250,00
Körperschaftsteuer 2009	144.000,00
Körperschaftsteuer 2010	70.250,00
Kapitalertragsteuer 2008	256.666,67
Kapitalertragsteuer 2009	293.000,00
Kapitalertragsteuer 2010	143.333,33
Kapitalertragsteuer 2011	262.000,00

Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Sicherstellungsauftrag vom 2. Oktober 2013 ordnete das Finanzamt zur Sicherung der im Betriebsprüfungsverfahren festgestellten voraussichtlichen Nachforderungen der Z-GmbH an nachstehenden Abgaben im Betrag von insgesamt € 1.474.750,00 die Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen des Beschwerdeführers (Bf.) an:

Abgabe	Betrag
Körperschaftsteuer 2008	192.500,00
Körperschaftsteuer 2009	219.750,00
Körperschaftsteuer 2010	107.500,00
Kapitalertragsteuer 2008	256.666,67
Kapitalertragsteuer 2009	293.000,00
Kapitalertragsteuer 2010	143.333,33
Kapitalertragsteuer 2011	262.000,00

Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 232 BAO nach Entstehung des Abgabenanspruches, aber noch vor Eintritt der Vollstreckbarkeit ein Sicherstellungsauftrag erlassen werden könne, um dadurch einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung zu begegnen. Dass im vorliegenden Fall der Anspruch auf die sicherzustellenden Abgaben bereits entstanden sei, ergebe sich aus den Bestimmungen des § 4 BAO.

Gemäß § 232 Abs. 3 BAO könne ein Sicherstellungsauftrag auch ab der Anhängigkeit eines Strafverfahrens gegen einen der Begehung eines vorsätzlichen Finanzvergehens Verdächtigen hinsichtlich jenes Betrages, um den die Abgaben voraussichtlich verkürzt worden seien, erlassen werden. Da den Bf. betreffend beim Landesgericht für Strafsachen Wien wegen des Verdachtes der (gewerbsmäßigen) Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG iVm § 38 FinStrG anhängig sei, erfolge gemäß § 232 Abs. 3 BAO die Erlassung des gegenständlichen Sicherstellungsauftrages.

Im laufenden Betriebsprüfungsverfahren betreffend Z-GmbH (kurz Z.) sei wie folgt festgestellt worden:

Der Bf. sei vom X November 2006 (Tag der Eintragung im Firmenbuch) bis --. März 2010 handelsrechtlicher Geschäftsführer und im Zeitraum vom X November 2006 (Tag der Eintragung im Firmenbuch) bis Y März 2010 mit einem Geschäftsanteil von € 35.000,00 (100 %) und danach bis Z Oktober 2012 mit einem Anteil von € 8.400,00 (24 %) Gesellschafter der Z. gewesen, deren Unternehmensgegenstand das Baugewerbe sei. Seit März 2010, daher nach seinem Ausscheiden als Geschäftsführer, sei der Bf. offiziell bei der Gesellschaft geblieben und als Arbeiter gemeldet.

Die Bauaufträge würden über die S-AG lukriert und mit dieser auch fakturiert werden. Die Z. erkläre jährliche Umsätze in Höhe zwischen € 2,6 Mio. und € 4,5 Mio.

Um diese Bauprojekte (Wohnanlagen, Altersresidenzen, Bürogebäude, etc.) realisieren zu können, habe sich die Gesellschaft neben eigenen Arbeitnehmern diverser Subunternehmer (P-GmbH , J-GmbH , W-GmbH , B-GmbH , R-GmbH , L-GmbH , I-GmbH , G-GmbH , N-GmbH , T-GmbH , A-GmbH , U-GmbH) bedient. Das geprüfte Unternehmen überweise an diese Subfirmen monatlich aufgrund einer Gesamtrechnung über die am Bauvorhaben in diesem Monat geleisteten Arbeiten den jeweils verrechneten Betrag (jeweils zwischen € 10.000,00 und € 90.000,00) auf das Bankkonto der Subfirmen. Zu den Rechnungen hätten der Betriebsprüfung trotz mehrmaliger Aufforderung keinerlei Leistungsverzeichnisse, Korrespondenzen, Regiestundenabrechnungen oder Bautagebücher vorgelegt werden können.

Die Betriebsprüfung habe bei sämtlichen ehemaligen Masseverwaltern der Subunternehmen Erhebungen durchgeführt. Das Ergebnis dieser Erhebungen sei in allen Fällen ähnlich (wie ua. auch Erhebungen der Wirtschaftspolizei dazu ergeben hätten):

Bei den Subfirmen handle es sich um sogenannte „rechnungsausstellende Scheinfirmen“, die relativ bald nach ihrer Gründung in Konkurs gehen würden. Die Überprüfung der Bankkontenverdichtungen der Subunternehmen habe ergeben, dass die Geburung der von der Z. überwiesenen Beträge keinen logisch nachvollziehbaren Weg eines wirtschaftlichen Unternehmens zeigen würden.

Bei den angeführten Subfirmen handle es sich augenscheinlich um malversive Konstrukte, die von anderen Unternehmen zur Umgehung bzw. Hinterziehung von Abgaben verwendet bzw. eingesetzt worden seien. Bei deren „offiziellen Geschäftsführern“ handle es sich meist um ausländische Staatsangehörige oder mit gefälschten Dokumenten ausgestattete Personen, die spätestens bei Konkurseröffnung nicht mehr greifbar seien. Denn sobald ein solches Firmenkonstrukt bei den Behörden auffällig werde, werde diese Firma in den Konkurs geschickt und würden offizielle Firmenverantwortliche abtauchen. Diese Firmen würden, wenn überhaupt, nur zu Beginn ihre Abgaben bezahlen.

Eben durch die Auslagerung der Risiken und Abgabenpflichten auf solche betrugsbehaftete Firmen würden die Auftraggeber einen Wettbewerbsvorteil gegenüber einem redlichen Unternehmer erhalten, da es aufgrund der bewussten „Abgabenersparnis“ möglich werde, Arbeiten billiger anzubieten.

Um die eigenen Personalkosten zu mindern und ein dem Billigstbieterprinzip entsprechendes Angebot legen zu können, würden sich Firmen des folgenden Geschäftsmodells bedienen:

Personal werde auf eine, von einem vorgeschobenen Geschäftsführer, welcher nur zu Unterschriftsleistungen und der Einrichtung eines Geschäftskontos herangezogen werde, gegründete bzw. übernommene GmbH (in weiterer Folge als Sub-GmbH bezeichnet) angemeldet. Die tatsächlichen Machthaber der Sub-GmbH würden jeden nach außen erkennbaren Bezug zum Unternehmen vermeiden.

Diese Sub-GmbH, als Subunternehmer, verlease nun die Arbeiter an den Auftraggeber, wo diese Arbeiter in den Arbeitsprozess des Auftraggebers eingegliedert werden würden.

Für dieses Personalleasing stelle die neu gegründete/übernommene Sub-GmbH den Auftraggebern Rechnungen, welche die Unternehmer in ihr Rechenwerk aufnehmen und den verrechneten Aufwand als Betriebsausgaben für Fremdleistung in Abzug bringen würden. Der wirtschaftliche Vorteil für den Auftraggeber bestehe einerseits darin, für das geleaste Personal keine Abgaben entrichten zu müssen und andererseits gewinnmindernde Betriebsausgaben verbuchen zu können.

In der Realität seien die zur Verfügung gestandenen Arbeiter nicht für die Sub-GmbH tätig gewesen und würden nicht gegenüber dieser in einem Weisungsverhältnis stehen, sondern, eingegliedert im Arbeitsprozess und auf Anweisung von Verantwortlichen der Auftraggeber, im konkreten Fall für das geprüfte Unternehmen arbeiten.

Am Monatsende stelle die Sub-GmbH eine Rechnung über die jeweilige (Stunden-)Anzahl von dem Auftraggeber zur Verfügung gestellten Arbeitnehmern. Die Auftraggeber und Rechnungsempfänger würden diese Rechnungen durch entsprechende Überweisungen an das angegebene Konto überweisen und die Rechnung auch in ihre Buchhaltung aufnehmen bzw. diese Leasingbeträge als Betriebsausgabe ansetzen. Das Geld werde sofort nach Eintreffen auf dem Konto zur Gänze vom tatsächlichen Machthaber der Sub-GmbH zusammen mit dem vorgeschobenen Geschäftsführer bar behoben, wobei ein Teil der Beträge als Kick-Back-Zahlungen an den wahren Machthaber der Z. , insbesondere als Bereicherung an den Bf., zurückfließe.

In aller Regel handle es sich beim handelsrechtlichen Geschäftsführer bzw. dem Zeichnungsberechtigten der Konten um Personen, die mit dem operativen Geschäft des Unternehmens nichts zu tun hätten, sondern lediglich für ein geringes Entgelt die zur Gründung nötigen Unterschriften leisten bzw. die Barabhebungen tätigen würden.

Aufgrund der bisherigen Ermittlungen bestehe der begründete Verdacht, dass sich die Gesellschafter-Geschäftsführer des geprüften Unternehmens, insbesondere der Bf., zur Umsetzung ihrer unlauteren Tätigkeiten diverser Subfirmen bedienen würden.

Entsprechend der oben angeführten Vorgangsweise in Hinsicht auf die Entlohnung der Arbeiter gehe die Abgabenbehörde von einem Rückfluss (abzüglich einer „Bearbeitungsprovision“ und „Anmeldegebühr“) der bezahlten Subunternehmerleistungen aus. Mit einem Teil der rückgeflossenen Beträge würden die eingesetzten Arbeiter bezahlt werden. Der verbleibende Restbetrag fließe an das geprüfte Unternehmen zurück.

Im gegenständlichen Fall werde der dem geprüften Unternehmen verbleibende, rückgeflossene Betrag mit 40 % des in Zusammenhang mit obig angeführten Subfirmen geltend gemachten Fremdleistungsaufwandes geschätzt (siehe auch UFS 19.8.2003, RV/0052-W/02):

Jahr	Aufwand laut Betriebsprüfung	davon 40 %	abgerundet
2008	1.926.691,87	770.676,75	770.000,00
2009	2.198.758,90	879.503,56	879.000,00

2010	1.076.774,84	430.709,94	430.000,00
2011	1.965.767,25	786.306,90	786.000,00

Körperschaftsteuer:

Der körperschaftsteuerpflichtige Gewinn der Z. erhöhe sich um die verbleibenden Nettorückflüsse (rückgeflossener Betrag abzüglich Ausgaben):

Jahr	Gewinnerhöhung	Körperschaftsteuer (25 %)
2008	770.000,00	192.500,00
2009	879.000,00	219.750,00
2010	430.000,00	107.500,00

Kapitalertragsteuer:

Der Bf. sei vom X November 2006 (Tag der Eintragung im Firmenbuch) bis --. März 2010 handelsrechtlicher Geschäftsführer und im Zeitraum vom X November 2006 (Tag der Eintragung im Firmenbuch) bis Y März 2010 mit einem Geschäftsanteil von € 35.000,00 (100 %) und danach bis Z Oktober 2012 mit einem Anteil von € 8.400,00 (24 %) Gesellschafter der Z. gewesen, deren Unternehmensgegenstand das Baugewerbe sei. Seit 03/2010, dh nach seinem Ausscheiden als Geschäftsführer, sei der Bf. offiziell bei der Gesellschaft geblieben und als Arbeiter gemeldet. Es bestehe jedoch der begründete Verdacht, dass er weiterhin der tatsächliche Machthaber der GmbH sei. Der Beschuldigte sei nach der Aktenlage jedenfalls bis 03/2010 für die abgabenrechtlichen Belange des Unternehmens verantwortlich gewesen und stehe im dringenden Verdacht, auch danach als wahrer Machthaber der Z. für das Unternehmen verantwortlich zu zeichnen.

Die Nettorückflüsse seien dem Gesellschaftsvermögen des geprüften Unternehmens ohne wirtschaftlichen Anlass entzogen worden. Der Abfluss der Beträge an den Gesellschafter stelle eine verdeckte Ausschüttung an den im Prüfungszeitraum relevanten Gesellschafter und bis dato wahren Machthaber, den Bf., dar.

Verdeckte Ausschüttungen würden der Kapitalertragsteuer unterliegen. Trage die ausschüttende GmbH die Kapitalertragsteuer, sei auch die anfallende Kapitalertragsteuer Bestandteil der Besteuerungsgrundlage:

Jahr	verdeckte Ausschüttung	anfallende Kapitalertragsteuer	Besteuerungsgrundlage	davon Kapitalertragsteuer (25 %)
2008	770.000,00	256.666,67	1.026.666,67	256.666,67
2009	879.000,00	293.000,00	1.172.000,00	293.000,00
2010	430.000,00	143.333,33	573.333,33	143.333,33
2011	786.000,00	262.000,00	1.048.000,00	262.000,00

Daraus ergebe sich das Bild, dass das Verhalten des geprüften Unternehmens und insbesondere des im Prüfungszeitraum relevanten Gesellschafter-Geschäftsführers und bis dato wahren Machhabers der Z. , des Bf., auf eine massive Verkürzung des Einkommens und der damit verbundenen Abgaben ausgerichtet sei.

Die vom Bf. (er sei Vater von drei Kindern) und seiner Gattin laufend erklärten Einkünfte würden sich in einer Größenordnung bewegen, die zur Deckung des Lebensunterhaltes der fünfköpfigen Familie ausreichen möge, keinesfalls aber zur Bezahlung der verkürzten Abgabenbeträge.

Eine Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung der Abgabeneinbringung bestehe,

1. da gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabenanspruches aufgrund der vorsätzlichen Verkürzung bedeutender Einkünfte aus Gewerbebetrieb der vorliegen würden, da durch die vorsätzlich verkürzten Gewinne und durch die nicht versteuerten Ausschüttungen (Bereicherungen des im Prüfungszeitraum relevanten Gesellschafters und wahren Machhabers Bf.) bewusst Körperschaft- und Kapitalertragsteuer in beträchtlicher Höhe nicht abgeführt worden seien,
2. da der tatsächliche Machhaber der Z. durch die Einschaltung von Scheinsubfirmen Kapital aus dem geprüften Unternehmen abgezogen hätten,
3. da dem Machhaber der geprüften Gesellschaft jederzeit die Möglichkeit offenstehe, die inländischen Bankkonten aufzulösen und offenen Forderungen einzutreiben sowie die dadurch erzielten Geldmittel in sein Privatvermögen zu verbringen,
4. da mangels entsprechend vorhandenem inländischen Vermögen der Z. bzw. des Bf. im Zusammenhang mit seinem Auslandsbezug eine Vermögensverschiebung ins Ausland aufgrund der dargestellten Umstände anzunehmen sei,
5. da weder entsprechendes Vermögen noch Einkommen sowohl der Z. als auch des tatsächlichen Machhabers vorhanden sei, das ohne die geringste Gefahr eines Insolvenzverfahrens verwertet werden könnte. Insgesamt würden die Einkommens- und Vermögenssituation der Gesellschaft wie auch des im Prüfungszeitraum maßgeblichen Gesellschafters und wahren Machhabers in krassem Missverhältnis zur Höhe des sicherstellenden Betrages stehen.

Die Einbringung der Abgaben sei gefährdet, da aus der wirtschaftlichen Lage der geprüften Gesellschaft und des im Prüfungszeitraum an der GmbH beteiligten Gesellschafters, des Bf., und seinem bisherigen steuerlichen Verhalten geschlossen werden müsse, dass nur bei raschem Zugriff der Behörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheine.

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages stehe im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensentscheidung seien die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse der Abgabenbehörde an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen. Im vorliegenden Fall bedeute dies, dass das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben weitaus überwiege, da die Höhe der voraussichtlichen Abgabennachforderungen

keinesfalls als geringfügig angesehen werden könne, weshalb die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages geboten gewesen sei.

In der dagegen am 23. Oktober 2013 rechtzeitig eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) wandte der Bf. ein, dass gegen ihn laut Behauptung der bescheiderlassenden Behörde ein Strafverfahren beim Landesgericht für Strafsachen Wien wegen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG iVm § 38 FinStrG anhängig sei.

Bisher habe er diesbezüglich lediglich im Rahmen einer Hausdurchsuchung eine Durchsuchungsanordnung der Staatsanwaltschaft erhalten. Der Bf. sei weder vom Staatsanwalt noch von den an die Weisungen des Staatsanwaltes gebundenen Ermittlungsbehörden einvernommen oder mit den gegen ihn gerichteten Vorwürfen im Detail konfrontiert worden. Es sei ihm daher bisher nicht einmal möglich gewesen, zu derartigen Vorwürfen inhaltlich Stellung zu nehmen.

Im angefochtenen Bescheid seien ausnahmslos Vermutungen hinsichtlich eines kriminellen Verhaltens geäußert worden, ohne dass diese Vermutungen durch Beweise untermauert worden wären. Mangels entsprechender Beweise würden sich im angefochtenen Bescheid auch keinerlei gesetzmäßige Beweiswürdigungen finden, die nachvollziehbar zu einem strafrechtlichen Verdacht gegen den Bf. führen könnten.

Zumal er mit den gegen ihn gerichteten Vorwürfen niemals im Rahmen einer Einvernahme konfrontiert worden sei, habe er solche Vorwürfe weder bestätigen noch abstreiten können, sodass ihm keinesfalls mit einer für das Strafverfahren erforderlichen Sicherheit eine Straftat nachgewiesen und derzeit keineswegs abgeschätzt werden könne, ob den Bf. hinsichtlich der angeblichen verkürzten Abgabenansprüche überhaupt irgendeine Haftung treffe.

Ein die Abgabenpflicht ihm gegenüber auslösender Tatbestand liege demnach nicht vor, sodass bei richtiger Würdigung der bisherigen Erhebungsergebnisse von einem Sicherstellungsauftrag jedenfalls Abstand zu nehmen gewesen wäre.

Der angefochtene Bescheid enthalte ausschließlich verallgemeinerte Behauptungen hinsichtlich krimineller Machenschaften in der Baubranche. Es werde nicht einmal der Versuch unternommen, hinsichtlich einzelner Subunternehmer konkrete Beweise vorzulegen, um zu begründen, weshalb es sich dabei um Scheinfirmen handeln solle, bzw. zu beweisen, dass diese bloß zur Abgabenvermeidung beauftragt worden seien.

Abgesehen vom Bf. sei auch gegen die Z. ein praktisch gleichlautender Bescheid (Sicherstellungsauftrag) erlassen worden. Dies sei ihm vom Geschäftsführer des Unternehmens mitgeteilt worden, zu dem er bis vor der Konkursöffnung in einem Dienstverhältnis gestanden habe. Ihm sei mitgeteilt worden, dass aufgrund des gegen das Unternehmen gerichteten Sicherstellungsbeschides alle Forderungen des Unternehmens gepfändet worden seien, weshalb das Unternehmen keine Liquidität mehr gehabt und

beim Handelsgericht Wien den Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens habe stellen müssen.

Auch der gegen die Z. gerichtete Bescheid habe keinerlei nachvollziehbare Beweise und keine gesetzmäßige Beweiswürdigung enthalten, die nachvollziehbar zur Annahme einer strafrechtlichen Handlung führen hätten können.

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

Nach § 232 Abs. 2 BAO habe der Sicherstellungsauftrag unter Anderem die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergebe, zu enthalten, wobei bei Gesamtschuldverhältnissen diese Gefährdung bzw. Erschwerung bei allen Gesamtschuldnern gegeben sein müsse (siehe dazu *Ritz*, BAO, § 232 Tz 4; sowie *Stoll*, BAO 2402).

Eine solche Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung liege vor, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden könne, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert scheine (VwGH 10.7.1996, 92/15/0115; VwGH 20.2.1997, 95/15/0057; VwGH 27.8.1998, 98/13/0062).

Solche Umstände seien nach der Judikatur (zB VwGH 24.1.1996, 95/13/0147; VwGH 17.12.1996, 95/14/0130) vor allem bei drohendem Insolvenzverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, bei Vermögensverschleppung, bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte und bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung gegeben, wobei allerdings Letzteres allein ohne Bedachtnahme auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Abgabepflichtigen stets noch nicht ausreiche, damit eine solche Gefährdung oder Erschwerung angenommen werden dürfe (VwGH 4.7.1990, 89/15/0131), weil einerseits das Vorliegen des Tatbestandes der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgaben unabhängig vom Verdacht einer Abgabenhinterziehung zu beurteilen sei und andererseits diese Frage ohne Auseinandersetzung mit der wirtschaftlichen Lage des Abgabepflichtigen nicht beantwortet werden könne (VwGH 11.5.1983, 82/13/0262; VwGH 4.7.1990, 89/15/0131).

Es sei daher zu prüfen, ob zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Sicherstellungsauftrages, somit zum 2. Oktober 2013, die angeführten gesetzlichen Voraussetzungen des § 232 BAO vorgelegen gewesen seien oder nicht.

Der angefochtene Bescheid entspreche in keiner Weise der Begründungspflicht des § 93 Abs. 3 lit. a BAO. Unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 22.3.1991, 90/13/0074, weise der Bf. darauf hin, dass die Verwirklichung des Tatbestandes, an den die Abgabepflicht geknüpft sei, im Sicherstellungsauftrag entsprechend dargetan werden

müsste, wobei dessen Begründung jedenfalls erkennen lassen müsse, welcher konkrete Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt worden sei und welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung dafür maßgebend gewesen seien (siehe dazu auch VwGH 25.9.2002, 97/13/0070).

Die bescheiderlassende Behörde gehe in ihrem Sicherstellungsauftrag überhaupt nicht auf das bei Gesamtschuldverhältnissen bestehende Erfordernis des Gefährdungs- bzw. Erschwerungsmomentes bei allen Gesamtschuldnern ein.

Bei der „Begründung“ des angefochtenen Bescheides handle es sich in Wahrheit um Scheinbegründungen:

Es werde behauptet, es bestünden gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabenanspruches. Es erfolge kein Verweis auf dargelegte Beweise, weil diese im restlichen Bescheid auch gar nicht zu finden seien.

Es handle sich auch bei der Behauptung, der Bf. hätte durch die Einschaltung von Subfirmen Kapital aus dem Unternehmen abgezogen, um eine völlig unbewiesene und unbegründete Verdächtigung.

Die Behörde mache sich nicht einmal die Mühe, die angesprochenen inländischen Bankkonten zu nennen. Zumal behauptet werde, der Bf. könne von solchen Bankkonten Geldmittel in sein Privatvermögen verbringen, gehe er davon aus, dass die Behörde Konten der Z. meine. In Hinblick auf die durchgeführten Hausdurchsuchungen seien der Behörde alle Bankkonten bekannt, weshalb konkret anzuführen wäre, über welche inländischen Bankkonten er verfüge, welches Guthaben sich darauf befindet und weshalb zu befürchten sei, er könnte und würde diese Guthaben in sein Privatvermögen verbringen. Es müsste weiters begründet werden, inwiefern die „Verbringung“ in sein Privatvermögen die Hereinbringung der Abgaben gefährde, zumal er seit vielen Jahren gemeinsam mit seiner Ehefrau und seinen schulpflichtigen Kindern in Österreich lebe und hier seine Einkünfte, zB durch den Erwerb einer Eigentumswohnung, investiert habe.

Mit der Behauptung, dass mangels entsprechend vorhandenem inländischen Vermögen des Bf. und der Z. eine Vermögensverschiebung ins Ausland anzunehmen sei, widerspreche sich die Behörde selbst.

Auch im letzten Punkt wiederhole die Behörde, dass weder bei der Z. noch beim Bf. Vermögen oder Einkommen vorhanden sei, welches ohne Gefahr eines Insolvenzverfahrens verwertet werden könnte. Die Einkommens- und Vermögenssituation der Gesellschaft und des Bf. stünden im krassen Missverhältnis zur Höhe des sicherstellenden Betrages.

Insofern habe die Behörde absolut Recht, weil sich der Bf. eben keine Beträge im Zuge einer Abgabenverkürzung selbst zugeeignet habe und dementsprechend auch nicht über das Vermögen verfügen könne. Dies könne aber jedenfalls kein Grund für eine erhöhte Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung der Abgabeneinbringung sein, zumal er schon aufgrund der Feststellung der Behörde weder über Einkommen noch Vermögen verfüge,

welches auch nur annähernd ausreiche, um den angeblich sicherzustellenden Betrag abzudecken.

Hinsichtlich der Z. habe die Behörde selbst ganz entgegen der Intention des Gesetzgebers durch Pfändung aller Forderungen des Unternehmens dafür gesorgt, dass das Unternehmen insolvent geworden sei und die Einleitung des Insolvenzverfahrens beantragen habe müssen. Zumal das Unternehmen bis dahin alle Abgaben laut Sicherstellungsbescheid pünktlich und vollständig bezahlt habe, sei der Republik Österreich dadurch ein erheblicher Schaden entstanden. Ganz abgesehen davon habe die Behörde durch ihr Vorgehen die Verantwortung dafür, dass rund 120 Dienstnehmer ihre Beschäftigung verloren hätten.

Die Behörde führe in ihrem Bescheid weiter aus, dass die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages im Ermessen der Abgabenbehörde stehe, wobei die berechtigten Interessen des Bf. gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgabe unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen sei. Weiters werde ausgeführt, dass im vorliegenden Fall das öffentliche Interesse an der Einbringung weitaus überwiege, weil die Höhe der Abgabenforderung keinesfalls als geringfügig angesehen werden könne.

Die Behörde bemühe sich nicht einmal darum, eine Abwägung vorzunehmen und eine gesetzmäßige Ermessensentscheidung zu treffen. Allein die Höhe der Abgabennachforderung könne jedenfalls keine gesetzmäßige Abwägung bzw. Umsetzung des Ermessensspielraumes ersetzen.

Die Behörde meine weiters, dass die Einbringung der Abgaben gefährdet sei, da aus den privaten Einkünften des Bf. und seinem bisherigen steuerlichen Verhalten geschlossen werden müsse, dass nur bei raschem Zugriff der Behörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheine.

Die Behörde lasse ganz offen, wieso sie zu der vermessenen Annahme gelange, bei einer Person, die nach ihrer eigenen Einschätzung weder über entsprechendes Vermögen noch über entsprechendes Einkommen verfüge, durch rasches Zugreifen, nämlich durch Erlassung eines Sicherstellungsauftrages, die Einbringung der angeblichen Abgabennachforderung sichern zu können glaube.

Zusammengefasst werde ausgeführt, dass sich die erstinstanzliche Behörde über alle gesetzmäßigen Voraussetzungen für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages hinwegsetze und aufgrund bloß allgemeiner Verdächtigungen den angefochtenen Bescheid erlassen habe.

Aus den angeführten Gründen entspreche der angefochtene Bescheid in keiner Weise der in § 93 Abs. 3 lit. a BAO normierten Begründungspflicht. Dazu werde insbesondere auf das Erkenntnis des VwGH vom 22.3.1991, 90/13/0074, hingewiesen, wonach die Verwirklichung des Tatbestandes, an den die Abgabenpflicht geknüpft sei, im Sicherstellungsauftrag entsprechend dargetan werden müsse, wobei dessen Begründung jedenfalls erkennen lassen müsse, welcher konkrete Sachverhalt der Entscheidung

zugrunde gelegt worden sei und welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung dafür maßgebend gewesen seien (VwGH 25.9.2002, 97/13/0070).

Das Finanzamt gehe in seinem Bescheid auch nicht auf das bei Gesamtschuldverhältnissen bestehende Erfordernis des Gefährdungs- bzw. Erschwerungsmomentes bei allen Gesamtschuldnern ein.

Es begründe seinen Auftrag im Wesentlichen damit, dass aus der wirtschaftlichen Lage der Z. und des Bf. geschlossen werden müsse, dass nur bei raschem Zugriff die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert scheine. Sie unterlasse es aber vollkommen, darin diese Einkommens- und Vermögensverhältnisse konkret darzustellen. Die Behörde habe diesbezüglich keinerlei zielführende Erhebungen durchgeführt. Sie hätte zumindest eine entsprechende Befragung durchführen müssen bzw. entsprechende Finanzamtsauskünfte einholen müssen.

Eine nachvollziehbare Begründung zur Gefährdung und dazu, dass ein rascher Zugriff notwendig wäre, fehle vollkommen.

Der Bf. verkenne nicht, dass es in der Natur eines Sicherstellungsauftrages liege, dass er nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens gesetzt werden könne. Vielmehr genüge es, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach entstanden sei und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben seien.

Dies enthebe die Behörde jedoch nicht der Pflicht, dem Abgabepflichtigen zu denjenigen Beweisen Gelegenheit zur Äußerung zu bieten, auf die sie ihre Sachverhaltsfeststellungen zum Entstehen des Abgabenanspruches dem Grunde nach in Ausführung der Beweiswürdigung stütze (VwGH 24.9.2002, 97/13/0070).

Im gegenständlichen Fall sei die Behörde ihrer diesbezüglichen Verpflichtung in keiner Weise nachgekommen. Sie habe keinerlei gesetzmäßige Beweiswürdigung vorgenommen, geschweige denn, dem Bf. das Ergebnis ihrer Beweiswürdigung zur Kenntnis gebracht. Der angefochtene Bescheid weise daher insbesondere in Hinblick auf die Abstandnahme von zweckmäßigen und sorgfältigen Sachverhaltsermittlungen gravierende Begründungsmängel auf.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum-1 wurde über das Vermögen der Z-GmbH das Konkursverfahren eröffnet.

Das Finanzamt legte die Beschwerde mit Vorlagebericht vom 25. November 2013 vor und führte ergänzend aus, dass der Bf. vom X November 2006 bis XX Februar 2010 als Geschäftsführer der Z. im Firmenbuch eingetragen sowie danach deren wahrer Machthaber gewesen sei. Gegen die Gesellschaft sowie den Bf. sei ein gerichtliches Finanzstrafverfahren beim Landesgericht für Strafsachen Wien wegen

des Verdachtes auf gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung anhängig. Die auf Anordnung der Staatsanwaltschaft Wien durchgeführte Hausdurchsuchung stelle eine Ermittlungshandlung im Rahmen des Strafverfahrens dar.

Da der Bf. somit Verdächtiger in einem anhängigen Strafverfahren wegen Begehung eines vorsätzlichen Finanzvergehens sei, sei die Voraussetzung des § 232 Abs. 3 BAO hinsichtlich des Bf. erfüllt. Die Hausdurchsuchungen seien von der Staatsanwaltschaft Wien angeordnet worden, um eine Sicherstellung von bisher vorenthaltenen Geschäftsunterlagen und beweisrelevanten Gegenständen zu bewirken. Aufgrund der im bekämpften Bescheid ausführlich und konkret dargestellten, von der Steuerfahndung und der Betriebsprüfung festgestellten Umstände, aufgrund derer im Ergebnis von einem Rückfluss von als Betriebsausgaben geltend gemachten Zahlungen auszugehen gewesen sei und die zur Verdichtung der im Bescheid angeführten Verdachtslage geführt hätten, sei, um den Zweck der Maßnahme nicht zu verwirken, eine gleichzeitig mit der Durchführung der Hausdurchsuchung vorgenommene Übergabe des bekämpften Bescheides vorzunehmen gewesen.

Im Sicherstellungsauftrag habe die Behörde schlüssig begründet, weshalb sie von der Verwirklichung von Abgabentatbeständen ausgegangen sei.

Dass sich der Bf. vor Erlassung des bekämpften Bescheides dazu noch nicht habe äußern können, liege in der Natur der Maßnahme, die eben eine Vereitelung von Einbringungsmaßnahmen verhindern solle. Aufgrund der festgestellten Umstände sei nicht auszuschließen gewesen, dass Geldbeträge, die der Bf. von der Gesellschaft wie dargestellt abgezweigt gehabt habe, bei ihm gefunden würden.

Von einer Scheinbegründung des bekämpften Bescheides könne daher nicht die Rede sein.

Ob der Abgabenanspruch tatsächlich entstanden sei, sei in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden, da der Sicherstellungsauftrag kein abschließender Sachbescheid sei. In der Begründung komme der Darstellung der Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergebe, besondere Bedeutung zu (siehe *Ritz*, BAO⁴, § 232 Tz 8).

Hinsichtlich der gegebenenfalls hinterzogenen Körperschaftsteuer sei die Z. Abgabenschuldnerin, hinsichtlich der vorsätzlich verkürzten Kapitalertragsteuer sei sie Haftende.

Nach § 232 Abs. 3 BAO sei ein Sicherstellungsauftrag bereits vor Entstehung des Haftungsanspruches nach § 11 BAO ab Anhängigkeit eines Strafverfahrens zulässig.

Die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Bf. seien von der Behörde erhoben und nach der Aktenlage dargestellt worden. Der Bf. rüge zwar die seiner Ansicht nach fehlende Ermittlung der Behörde, mache in der Berufung jedoch keine Angaben, dass und mit welchen Mitteln er tatsächlich in der Lage sei, die im bekämpften Bescheid dargestellten Abgabenansprüche zu bezahlen. Denn durch Hinterlegung eines entsprechenden

Betrages könnten bereits (gegenüber der GmbH) vollzogene Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben werden. Festgestellt werde, dass die Gefährdung der Einbringlichkeit nach den bisherigen Feststellungen der Behörden jedenfalls sowohl bei der Z. als auch beim Bf. als Verdächtigen im Rahmen eines anhängigen Strafverfahrens gegeben gewesen sei, weshalb auch diese Rüge in der Berufung ins Leere gehe. Lediglich durch sofortige Forderungspfändung sei die Einbringlichkeit gesichert erschienen.

Ein Eingehen auf die vermeintlichen Widersprüche der Bescheidbegründung erübrige sich, da es sich dabei um offenbar absichtliches Missverstehen in der Berufung handle.

Aufgrund der festgestellten Umstände im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages – und nur dieser Zeitpunkt sei bei der Prüfung der Rechtmäßigkeit desselben relevant – habe angenommen werden müssen, dass der Bf. als Geschäftsführer und Machthaber durch Auslagerung der Risiken und Abgabepflichten auf betrugsbehaftete Firmen für die Z. an einem massiven Betrugsszenario mitgewirkt und einen Wettbewerbsvorteil gegenüber redlichen Unternehmern erwirkt habe, da es aufgrund der bewussten „Abgabenersparnis“ möglich geworden sei, Arbeiten billiger als redliche Unternehmer anzubieten.

In der dagegen eingebrachten Stellungnahme vom 4. Dezember 2013 wandte der Bf. ein, dass es befremdend sei, dass die Abgabenbehörde selbst nach Kenntnis seiner Berufung noch behauptet, im bekämpften Bescheid seien die Umstände, aufgrund derer im Ergebnis von einem Rückfluss von als Betriebsausgaben geltend gemachten Zahlungen auszugehen sei, „ausführlich und konkret“ dargestellt worden. Bezeichnend sei allerdings, dass die Abgabenbehörde neuerlich nicht anführen könne, wo im angefochtenen Bescheid solche ausführlichen und konkreten Darlegungen zu finden sein könnten.

Entgegen der Behauptung des Finanzamtes seien solche Ausführungen im angefochtenen Bescheid nämlich nicht enthalten. Die Behörde habe keinen einzigen Beweis anführen können, wonach die Z. sogenannte „Scheinrechnungen“ bezahlt hätte. Noch weniger habe sie Beweise angeführt, wonach der Bf. darauf überhaupt einen Einfluss gehabt hätte, zumal er seit mehr als drei Jahren nicht mehr Geschäftsführer dieses Unternehmens sei.

Gerade auf diesen Umstand, dass er nicht Geschäftsführer des Unternehmens sei und lediglich unsubstanziert vermutet werde, er sei faktischer Geschäftsführer der GmbH, gehe die Behörde in ihrer Stellungnahme gar nicht ein. Dies verwundere nicht weiters, zumal die Vermutung der Behörde unrichtig sei und somit auch kein Beweis dafür vorliegen könne, dass der Bf. faktischer Geschäftsführer der Gesellschaft gewesen wäre.

Auch die nunmehrige Stellungnahme des Finanzamtes sei in sich völlig unschlüssig, zumal behauptet werde, aufgrund der „festgestellten Umstände“ sei nicht auszuschließen gewesen, dass Geldbeträge, die der Bf. von der Z. „wie dargestellt abgezweigt“ hätte, bei ihm gefunden würden. Die Behörde habe aber weder Umstände festgestellt, die nahe legen würden, dass er faktischer Geschäftsführer des Unternehmens gewesen wäre, noch irgendwelche konkreten Beweise dafür anführen können, dass er Geldbeträge

aus dem Unternehmen entnommen hätte. Was die Behörde genau damit meine, dass Geldbeträge „abgezweigt“ worden seien, erschließe sich ihm nicht. Es werde dies von der Abgabenbehörde auch nicht konkretisiert.

Wenn die Abgabenbehörde auf § 232 Abs. 3 BAO verweise, bleibe sie immer noch die Begründung schuldig, wie sie zu der Schätzung des Betrages gelangt sei, welcher dem Bf. gegenüber sichergestellt werden solle. Dies sehe aber § 232 Abs. 3 BAO ausdrücklich vor.

Wäre die Rechtsmeinung der Abgabenbehörde richtig, so wäre der Behörde Tür und Tor geöffnet, bei jeder (ohne einen Sachbeweis) vermuteten Abgabenhinterziehung einen extrem hohen Betrag anzunehmen, sodass bei jedem durchschnittlich verdienenden Steuerzahler davon ausgegangen werden könne, dass er nicht in der Lage sei, den von der Finanzbehörde nach Gutdünken geschätzten Betrag zu bezahlen. So könne die besagte Gesetzesstelle jedoch nicht verstanden werden. Vielmehr habe die Finanzbehörde exakt zu begründen, wie sie zur Schätzung des hypothetisch hinterzogenen Betrages gelange.

Ebenfalls befremdlich erscheine die Behauptung des Finanzamtes, ein Eingehen auf vermeintliche Widersprüche der Bescheidbegründung erübrige sich, da es sich um „offenbar absichtliches Missverständen der Berufung“ handle. Der Bf. könne versichern, dass es sich keineswegs um absichtliches Missverständen handle, sondern vielmehr um tatsächliche Widersprüche der Bescheidbegründung.

Zusammenfassend werde festgestellt, dass es der Abgabenbehörde auch in ihrer nunmehrigen Stellungnahme nicht gelinge, irgendwelche Hinweise zu geben, wo sich im erstinstanzlichen Bescheid Nachweise einer Abgabenhinterziehung finden ließen, weshalb der Antrag wiederholt werde, seiner Berufung Folge zu geben und den angefochtenen Bescheid ersatzlos zu beheben.

Mit Schreiben vom 17. Dezember 2014 ersuchte das Bundesfinanzgericht das Finanzamt um Bekanntgabe der gegen den Bf. als Verdächtigen eines gerichtlichen Finanzvergehens gesetzten Verfolgungshandlungen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte das Finanzamt mit Schreiben vom 26. Jänner 2015 mit, dass im Zuge der gemäß § 147 BAO durchgeföhrten Außenprüfung bei der Z. der Bf. von der Prüferin als ehemaliger Geschäftsführer und Auskunftsperson befragt worden sei.

Am 3. Oktober 2013 hätten seitens der Staatsanwaltschaft Wien angeordnete Hausdurchsuchungen sowohl an der Anschrift der Z. als auch direkt an der Wohnadresse des Bf. (sowie bei weiteren Personen) stattgefunden. Im Zuge dieser Hausdurchsuchung sei der Bf. als Beschuldigter durch die Steuerfahndung einvernommen worden. Dazu wurden der Hausdurchsuchungsbefehl sowie die Niederschrift über die Beschuldigtenvernehmung vom 3. Oktober 2013 beigelegt.

Am nächsten Tag, dem 4. Oktober 2013, sei der Prüfungsauftrag betreffend Z. auf eine Prüfung nach § 99 FinStrG umgestellt worden. Der Prüfungsauftrag sei am 10. Oktober 2013 dem letzten Geschäftsführer, Herrn Z.V., ausgehändigt worden. Der Bf. sei im Prüfungsauftrag nicht namentlich genannt worden.

In Beantwortung eines Ersuchens des Bundesfinanzgerichts vom 7. April 2015 um Darlegung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages gab der Bf. mit Schreiben vom 27. April 2015 bekannt, dass er über monatliche Nettoeinkünfte von € 1.850,00 sowie den Hälftenanteil (gemeinsam mit seiner Ehegattin als weitere Hälftenägterin) an der Eigentumswohnung in Adresse-1, ansonsten aber über kein nennenswertes Vermögen verfüge. Hingegen hafte ein Bankkredit mit ca. € 185.000,00 aus.

Mit Schreiben vom 5. Mai 2015 ersuchte das Bundesfinanzgericht das Finanzamt um Bekanntgabe, welche Vollstreckungsmaßnahmen aufgrund des Sicherstellungsauftrages getroffen wurden, woraufhin dieses am 18. Mai 2015 mitteilte, dass eine Lohnpfändung (Drittshuldner Z-GmbH) erlassen worden sei, die jedoch erfolglos gewesen sei. Danach habe der Bf. bis auf sehr kurzfristige Anstellungen nur Arbeitslosengeld bezogen. Grundbesitz sei zwar vorhanden, jedoch aufgrund des bestehenden Belastungs- und Veräußerungsverbotes eine zwangsweise Pfandrechtsbegründung nicht möglich gewesen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

Gemäß § 232 Abs. 3 BAO gelten Abs. 1 und 2 sinngemäß ab der Anhängigkeit eines Strafverfahrens gegen einen der Begehung eines vorsätzlichen Finanzvergehens (...) Verdächtigen hinsichtlich jenes Betrages, um den die Abgaben voraussichtlich verkürzt wurden.

Anhängig ist ein (gerichtliches) Finanzstrafverfahren bereits mit der ersten Verfolgungshandlung, nicht erst mit der Einleitung des Untersuchungsverfahrens. Gemäß § 1 Abs. 2 StPO ist ein Strafverfahren anhängig, sobald die Kriminalpolizei oder die

Staatsanwaltschaft zur Aufklärung der Tat gegen einen Verdächtigen ermittelt oder gegen ihn Zwang ausübt. Da gemäß § 196 Abs. 1 FinStrG bei der Aufklärung gerichtlich strafbarer Finanzvergehen die Finanzstrafbehörden als Kriminalpolizei iSd StPO tätig werden, bewirken bereits Verfolgungshandlungen der Finanzstrafbehörden Anhängigkeit nach § 1 Abs. 2 StPO (*Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, Finanzstrafgesetz⁴, § 31 Tz 17).

Verfolgungshandlungen sind nur solche Akte, die nach ihrer Art und Bedeutung die Absicht des Gerichtes, der Staatsanwaltschaft oder der Finanzstrafbehörde erkennen lassen, den gegen eine bestimmte Person wegen einer bestimmten Tat bestehenden konkreten Verdacht auf eine in den Verfahrensvorschriften vorgesehenen Weise zu prüfen (VwGH 24.9.2007, 2007/15/0094).

Unter den Begriff der Verfolgungshandlung fallen generell alle in den jeweils anzuwendenden Verfahrensgesetzen (FinStrG oder StPO) vorgesehenen Ermittlungsmaßnahmen, wie zB auch die Hausdurchsuchung (*Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, Finanzstrafgesetz⁴, § 14 Tz 11). Von wesentlicher Bedeutung ist dabei, dass es sich um eine nach außen erkennbare Amtshandlung handelt, die daher aus dem Bereich der Finanzstrafbehörde oder des Gerichtes hinausgehen müssen (*Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, Finanzstrafgesetz⁴, § 14 Tz 14).

Im gegenständlichen Fall wurde eine Anordnung der Staatsanwaltschaft Wien vom 2. August 2013 zur Durchsuchung der Wohnung samt Nebenräumlichkeiten des Bf., der als Beschuldigter einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung gemäß §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 FinStrG geführt wurde, am 3. Oktober 2013 vor Beginn der Hausdurchsuchung (zeitgleich mit der Übergabe des gegenständlichen Sicherstellungsauftrages) an den Bf. übergeben.

Dem Vorbringen des Bf., dass er weder vom Staatsanwalt noch von den an die Weisungen des Staatsanwaltes gebundenen Ermittlungsbehörden einvernommen oder mit den gegen ihn gerichteten Vorwürfen im Detail konfrontiert worden sei, muss entgegengehalten werden, dass er von der im Auftrag der Staatsanwaltschaft Wien agierenden Steuerfahndung ebenfalls am 3. Oktober 2013 als Beschuldigter einvernommen wurde.

Damit wurden die Verfolgungshandlungen auch nach außen erkennbar und konnten auch Grundlage für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages gemäß § 232 Abs. 3 BAO sein.

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.

Entstehung des Abgabenanspruches:

Das Finanzamt hat in der Begründung zum Sicherstellungsauftrag schlüssig und nachvollziehbar die Entstehung des Abgabenanspruches dargelegt. Diese Feststellungen wurden auch im Bericht über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung vom 16. Jänner 2015 bestätigt:

„Bei den angeführten Subfirmen handelt es sich augenscheinlich um malversive Konstrukte, die von anderen Unternehmen zur Umgehung bzw. Hinterziehung von Abgaben verwendet bzw. eingesetzt wurden. Berufungsentscheidung deren ‚offiziellen Geschäftsführern‘ handelt es sich meist um ausländische Staatsangehörige oder mit gefälschten Dokumenten ausgestattete Personen, die spätestens bei Konkurseröffnung nicht mehr greifbar sind. Denn sobald ein solches Firmenkonstrukt bei den Behörden auffällig wird, wird diese Firma in Konkurs geschickt und die offiziellen Firmenverantwortlichen tauchen ab. Diese Firmen bezahlen, wenn überhaupt, nur zu Beginn ihre Abgaben.“

Eben durch die Auslagerung der Risiken und Abgabenpflichten auf solche betrugsbehafteten Firmen erhalten die Auftraggeber einen Wettbewerbsvorteil gegenüber einem redlichen Unternehmer, da es aufgrund der bewussten ‚Abgabenersparnis‘ möglich wird, Arbeiten billiger anzubieten.

Um die eigenen Personalkosten zu mindern und ein dem Billigstbieterprinzip entsprechendes Anbot legen zu können, bedienen sich Firmen des folgenden Geschäftsmodells:

Personal wird auf eine, von einem vorgeschobenen Geschäftsführer, welcher nur zu Unterschriftenleistungen und Einrichtung eines Geschäftskontos herangezogen wird, gegründete bzw. übernommene GmbH (in weiterer Folge als Sub-GmbH bezeichnet) angemeldet. Die tatsächlichen Machthaber der Sub-GmbH vermeiden jeden nach außen erkennbaren Bezug zum Unternehmen.

Diese Sub-GmbH, als Subunternehmer, verleast nun die Arbeiter an den Auftraggeber, wo diese Arbeiter in den Arbeitsprozess des Auftraggebers eingegliedert werden. Für dieses Personalleasing stellt die neu gegründete/übernommene Sub-GmbH den

Auftraggeber Rechnungen, welche die Unternehmen in ihr Rechenwerk aufnehmen und den verrechneten Aufwand als Betriebsausgaben für Fremdleistung in Abzug bringen. Der wirtschaftliche Vorteil für den Auftraggeber besteht einerseits darin, für das geleaste Personal keine Abgaben entrichten zu müssen, und andererseits, gewinnmindernde Betriebsausgaben verbuchen zu können.

In der Realität sind die zur Verfügung gestellten Arbeiter nicht für die Sub-GmbH tätig und stehen nicht gegenüber dieser in einem Weisungsverhältnis, sondern arbeiten, eingegliedert im Arbeitsprozess und auf Anweisung von Verantwortlichen der Auftraggeber, im konkreten Fall für das geprüfte Unternehmen.

Am Monatsende stellt die Sub-GmbH eine Rechnung über die jeweilige (Stunden-)Anzahl von dem Auftraggeber zur Verfügung gestellten Arbeitnehmern. Die Auftraggeber und Rechnungsempfänger begleichen diese Rechnungen durch entsprechende Überweisungen an das angegebene Konto und nehmen die Rechnung auch in ihre Buchhaltung auf bzw. setzen diese Leasingbeträge als Betriebsausgabe an. Das Geld wird sofort nach Eintreffen auf dem Konto zur Gänze vom tatsächlichen Machthaber der Sub-GmbH zusammen mit dem vorgeschobenen Geschäftsführer in Abstimmung mit dem geprüften Unternehmen bar behoben, wobei ein Teil der Beträge als Kick-Back-Zahlungen an die wahren Machthaber der Z-GmbH fließt.

In aller Regel handelt es sich beim handelsrechtlichen Geschäftsführer bzw. dem Zeichnungsberechtigten der Konten um Personen, die mit dem operativen Geschäft des Unternehmens nichts zu tun haben, sondern lediglich für ein geringes Entgelt die zur Gründung nötigen Unterschriften leisten bzw. die Barbehebungen tätigen.

Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung ist zu schließen, dass sich die Gesellschafter-Geschäftsführer des geprüften Unternehmens (respektive der wahre Machthaber der Z-GmbH, Bf.) zur Umsetzung ihrer unlauteren Tätigkeiten diverser Subfirmen bedienten.

Entsprechend der oben angeführten Vorgangsweise in Hinsicht auf die Entlohnung der Arbeiter geht die Abgabenbehörde von einem Rückfluss (abzüglich einer „Bearbeitungsprovision“ und „Anmeldegebühr“) der bezahlten Subunternehmerleistungen aus. Mit einem Teil der rückgeflossenen Beträge werden die eingesetzten Arbeiter bezahlt. Der verbleibende Restbetrag fließt an das geprüfte Unternehmen zurück.

Im gegenständlichen Fall wird der dem geprüften Unternehmen verbleibende rückgeflossene Betrag mit 40 % des im Zusammenhang mit obig angeführten Subfirmen geltend gemachten Fremdleistungsaufwandes geschätzt (siehe auch UFS 19.8.2003, RV/0052-W/02).

Gewinnerhöhung:

Der körperschaftsteuerpflichtige Gewinn der Z-GmbH erhöht sich um die verbleibenden Nettorückflüsse (= rückgeflossener Betrag abzüglich Ausgaben) abzüglich 22,9 % Rückstellung für Lohnabgaben (Lohnaufwand: 60 % des gesamten Subaufwandes).

Kapitalertragsteuer:

Die Nettorückflüsse (= rückgeflossener Betrag abzüglich Ausgaben) sind dem Gesellschaftsvermögen des geprüften Unternehmens ohne wirtschaftlichen Anlass entzogen worden. Der Abfluss der Beträge an die Gesellschafter stellt eine verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter/Geschäftsführer über die gesamte Geschäftsgebarung dar. Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilinhaberschaft haben. Unter einem Anteilsinhaber ist dabei ein Gesellschafter oder eine Person mit einer gesellschafterähnlichen Stellung zu verstehen. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt wird. Die Betriebsprüfung geht davon aus, dass die überhöhten Aufwendungen (von der Betriebsprüfung geschätzt mit 40 % des Aufwands) dem Gesellschafter/Geschäftsführer, Bf., als wahren Machthaber des Unternehmens bzw. nach dessen Ausscheiden aus dem Unternehmen als Gesellschafter per 25.10.2012 dem im Firmenbuch eingetragenen Gesellschafter, Z.V., als Vorteil zugeflossen sind.

Eine verdeckte Ausschüttung ist begriffsnotwendig eine Vorteilsgewährung an den Eigentümer bzw. Anteilsinhaber der Körperschaft. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber (Gesellschafter) kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person (zB wahrer Machthaber) begünstigt wird. Die verdeckte Ausschüttung ist aber auch in diesem Fall dem Anteilsinhaber der Körperschaft zuzurechnen (VwGH 26.5.1999, 99/13/0039, 99/13/0072; VwGH 28.2.2002, 97/15/0158, 0159; VwGH 8.2.2007, 2004/15/0149; VwGH 23.2.2010, 2005/15/0148).

Verdeckte Ausschüttungen unterliegen der Kapitalertragsteuer. Trägt die ausschüttende GmbH die Kapitalertragsteuer, ist auch die anfallende Kapitalertragsteuer Bestandteil der Besteuerungsgrundlage.“

Der Betriebsprüfungsbericht vom 16. Jänner 2015 trifft auch Feststellungen zur bereits im Sicherstellungsauftrag getroffenen Annahme der Position des Bf. als wahrer Machthaber der Z-GmbH , die damit bestätigt wurde:

„Seit 03/2010, dh nach seinem Ausscheiden als Geschäftsführer, war Bf. offiziell bei der Firma Z-GmbH geblieben und als Arbeiter gemeldet. Aufgrund von Ermittlungen der Steuerfahndung und der Wirtschaftspolizei ergab sich der begründete Verdacht, dass Bf. weiterhin der tatsächliche Machthaber der Z-GmbH war. Bf. war nach der Aktenlage jedenfalls bis 03/2010 für die abgabenrechtlichen Belange des Unternehmens verantwortlich und stand im dringenden Verdacht, auch danach als wahrer Machthaber der Z-GmbH für das Unternehmen verantwortlich zu zeichnen.

Bf. war laut Firmenbucheintrag bei der handelsrechtlicher Geschäftsführer vom X11.2006 (Gründung) bis --.03.--10 und Gesellschafter vom X11.2006 (Gründung) bis Z10.2012.

Die von Bf. (er ist Vater von drei Kindern) laufend erklärten Jahreseinkünfte bewegen sich 2008 und 2013 zwischen € 15.000,00 und € 21.000,00. Dies mag zwar die zur Deckung des Lebensunterhaltes der fünfköpfigen Familie ausreichen, keinesfalls aber zur Anschaffung und Rückzahlung einer Eigentumswohnung:

Bf. erwarb am 20.02.2008 eine Eigentumswohnung in Adresse-1 (106 m²). Zur Finanzierung nahm er einen Fremdwährungskredit in Höhe von CHF 320.752,86 (valutarischer Endkontostand per 31.12.2008) auf. Dieser Kredit haftet per 31.12.2009 mit CHF 271.479,736 aus. Es wurde abzüglich Zinsen und Provisionen im Jahr 2009 ein Kapital von € 63.000,00 von Bf. angespart. Die Herkunft dieses Vermögenszuwachses konnte weder plausibel gemacht noch von den laufenden Einkünften bestritten werden.

Weiters hat Bf. am 07.02.2008 € 80.000,00 bar auf einen Versicherungsschein bei der C. Limited, London, England, einbezahlt. Weiters befand sich bei den Unterlagen ein privater Kreditvertrag in albanischer Sprache (beglaubigte Übersetzung) zwischen Bf. als Kreditnehmer und X.A. als Kreditgeber. X.A. übergibt darin Bf. € 82.000,00 in bar, wobei Bf. den gesamten Betrag spätestens per 03.11.2011 ohne Zinsen zurückbezahlt haben muss.

Die Finanzierung dieser Vermögenswerte (Eigentumswohnung und Versicherung) bzw. Die Kreditrückzahlungen können keinesfalls aus dem laufenden Einkommen von Bf. finanziert worden sein, worin wiederum die Bereicherungsabsicht des Bf. als wahren Machthaber der Z-GmbH plausibel erscheint.“

Auf Grund dieser Feststellungen der Betriebsprüfung lagen gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabenanspruches hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2008-2010 sowie der Kapitalertragsteuer 2008-2011 in der im Sicherstellungsauftrag angeführten Höhe vor. Bei der gegebenen Sachlage konnte die Abgabenbehörde jedenfalls von einer Entstehung der gegenständlichen Abgabenschuldigkeiten an Einkommensteuer mit Ablauf des jeweiligen Jahres (§ 4 BAO) ausgehen und hatte bei Erlassung des Sicherstellungsauftrages aufgrund der Erhebungsergebnisse im Rahmen der Außenprüfung auch gewichtige Anhaltspunkte für die Höhe der jeweiligen Abgabenansprüche.

Aus dem Wortlaut des § 232 BAO und der darauf beruhenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 8.2.1989, 88/13/0154, 0155) geht hervor, dass die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld, wie sie nur durch ein ordnungsgemäßes Festsetzungsverfahren gewährleistet und etwa für die Vollstreckbarkeit einer Abgabenschuld iSd § 226 BAO Voraussetzung ist, für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich ist.

Gemäß § 4 Abs. 2 Z 3 BAO entstand der Abgabenanspruch bei den veranlagten Körperschaftsteuern mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wurde, sowie gemäß § 4 Abs. 1 BAO bei den Kapitalertragsteuern, sobald die Tatbestände verwirklicht wurden, an die das Gesetz die Abgabepflicht knüpft (diesfalls im Zeitpunkt der jeweiligen Zuflüsse der verdeckten Ausschüttungen).

Zudem ist die mit Bescheiden vom 9. und 16. Februar 2015 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 und es auf die Rechtskraft der Abgabenbescheide dabei nicht ankommt, da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden ist, ob der Abgabenanspruch tatsächlich entstanden ist (VwGH 10.7.1996, 92/15/0115; VwGH 30.10.2001, 96/14/0170).

Da mittlerweile infolge Erlassung der Wiederaufnahme- und Sachbescheide das Ausmaß der Abgabenschuld feststeht, war die Sicherstellung auf den im Spruch ersichtlichen Betrag von € 1.295.500,00 einzuschränken, weil durch die genannten Bescheide (teilweise) Minderungen des Abgabenanspruches eingetreten sind.

Der nunmehrige Betrag stellt sich wie folgt dar:

<i>Abgabe</i>	<i>Betrag laut Sicherstellungsauftrag</i>	<i>Bescheidmäßig festgesetzter Betrag</i>	<i>Verbleibender Betrag</i>
Körperschaftsteuer 2008	192.500,00	126.250,00	126.250,00
Körperschaftsteuer 2009	219.750,00	144.000,00	144.000,00
Körperschaftsteuer 2010	107.500,00	70.250,00	70.250,00
Kapitalertragsteuer 2008	256.666,67	256.666,67	256.666,67
Kapitalertragsteuer 2009	293.000,00	293.000,00	293.000,00
Kapitalertragsteuer 2010	143.333,33	143.333,33	143.333,33
Kapitalertragsteuer 2011	262.000,00	262.000,00	262.000,00

Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung:

Von einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung von Abgaben im Sinne der Bestimmung des § 232 BAO ist im Wesentlichen dann zu sprechen, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint (zB VwGH 26.7.2007, 2007/15/0131).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 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 Abgabenpflichtige auch der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen trachten wird, rechtfertigen ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des

Abgabenpflichtigen, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten lässt, eine Maßnahme nach § 232 BAO.

Im gegenständlichen Fall ist festzuhalten, dass die Gefährdung der Einbringlichkeit bereits darin zu erblicken ist, dass der dringende Verdacht der Abgabenhinterziehung besteht, der zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages zu erwartenden Steuernachforderung von € 1.474.750,00 kein ausreichendes laufendes Einkommen oder Vermögen zur Abdeckung der Steuerschulden gegenüberstand, da zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages auf der Eigentumswohnung (samt Garagenstellplatz laut Kaufvertrag vom 20. Februar 2008 zu einem Kaufpreis von € 205.600,00 angeschafft) ein hypothekarisch in Höhe von € 168.000,00 gesichertes Darlehen mit ca. € 185.000,00 aushaftete und darüber hinaus seit 2009 ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten seiner Ehegattin eingetragen ist, das eine Verwertung durch die Finanzverwaltung ausschließt.

Festzustellen war außerdem, dass der Bf. in der Erhebung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse behauptete, lediglich Hälfteeigentümer der Wohnung zu sein. Tatsache ist jedoch, dass er sowohl im genannten Kaufvertrag als auch im Grundbuch als alleiniger Käufer der Eigentumswohnung aufscheint. Die Behauptung, dass seine Ehefrau Eigentümerin der zweiten Hälfte der ehelichen Wohnung sei, erweist sich daher als unzutreffend.

Abgesehen davon, dass schon auf Grund des angeführten Sachverhaltes aus dem Gesamtbild der Verhältnisse in Anbetracht einer voraussichtlichen Abgabenschuld in Höhe von € 1.474.750,00, welche mit Bescheiden vom 9. und 16. Februar 2015 in nur geringfügig geringerer Höhe auch festgesetzt wurde, deren Einbringlichkeit als gefährdet bzw. wesentlich erschwert anzusehen ist, sind besondere Umstände des Einzelfalles, die nach der Lage des Falles eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgaben befürchten lassen, entsprechend der Begründung des Sicherstellungsauftrages insbesondere in dem vorliegenden dringenden Verdacht einer Abgabenhinterziehung zu erblicken, und dem Umstand, dass die Abgabennachforderung aus dem laufend erwirtschafteten Einkommen (laut Angabe des Bf. zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages € 1.850,00 netto/Monat) nicht entrichtet werden kann.

Hierbei muss auch im Gegensatz zur Rechtsmeinung des Bf. eine Abgabenhinterziehung nicht nachgewiesen werden, sondern es genügt, dass der begründete Verdacht (siehe vorstehende Ausführungen zur Anhängigkeit eines gerichtlichen Strafverfahrens nach § 33 FinStrG sowie zur Entstehung der Abgabenschuld) vorliegt.

Hingegen war dem Vorbringen des Bf. bezüglich des bei Gesamtschuldverhältnissen bestehenden Erfordernisses des Gefährdungs- bzw. Erschwerungsmoments bei allen Gesamtschuldnern, zu folgen. Allerdings lässt sich daraus nichts gewinnen, weil auch bei der Z-GmbH infolge des am Datum-1 eröffneten und mittlerweile am Datum-2 nach Verteilung einer Quote von 3,474052 % aufgehobenen Insolvenzverfahrens

eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit bzw. sogar eine in Höhe von 96,52548 % bestehende Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten vorliegt.

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

Ermessen:

Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordert gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach berechtigte Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen (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).

Nur in Ausnahmefällen - etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit (Hinweis *Ritz*, Verwaltungsökonomie als Ermessenskriterium, ÖStZ 1996, 70) - ist daher von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzusehen (VwGH 26.7.2007, 2007/15/0131). Wegen Unzweckmäßigkeit ist nämlich dann kein Sicherstellungsauftrag zu erlassen, wenn keinerlei Besicherungsmöglichkeiten bestehen (*Ritz*, Verwaltungsökonomie als Ermessenskriterium, ÖStZ 1996, 72).

Davon kann im vorliegenden Fall jedoch keine Rede sein, da der Bf. laut eigenen Angaben zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages € 1.850,00 netto/Monat verdiente, worauf das Finanzamt mittels Forderungspfändung hätte zugreifen wollen. Dass über das Vermögen der Drittschuldnerin, der Z-GmbH, bereits am Datum-1 das Konkursverfahren eröffnet wurde, welches die geplanten Exekutionsmaßnahmen zum Zeitpunkt des Sicherstellungsauftrages (2. Oktober 2013) vereitelte, war nicht vorherzusehen.

Darüber hinaus diente der Sicherstellungsauftrag auch dem Zweck, allfällige bei der anschließenden Hausdurchsuchung hervorkommende Vermögenswerte sicherzustellen. Dass keine solchen aufgefunden werden konnten, war im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages naturgemäß noch nicht bekannt. Allerdings bestand auf Grund des Verdachtes der Abgabenhinterziehung auch die berechtigte Vermutung dazu.

Die Erlassung des Sicherstellungsauftrages war daher auch zweckmäßig im Sinne des § 20 BAO. Billigkeitsgründe, welche diese Zweckmäßigkeitsgründe überwiegen würden, hat der Bf. nicht vorgebracht und konnten auch vom Bundesfinanzgericht nicht festgestellt werden. Ganz im Gegenteil steht das im Rahmen der Außenprüfung

festgestellte, auf dauerhafte Abgabenvermeidung gerichtete steuerliche Verhalten des Bf. einer Billigkeitsmaßnahme entgegen.

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

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 19. Mai 2015