

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den-Senat in der Beschwerdesache Firma1 in Liqu., Adresse1, vertreten durch PWC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Erdbergstraße 200, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 6.8.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 06.07.2015, betreffend Sicherstellungsauftrag, nach der am 27.10.2016 in 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 2b, durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung in Anwesenheit des Geschäftsführers Gf., der steuerlichen Vertreterin, vertreten durch P, LL.M., sowie des Amtsbeauftragten S. im Beisein der Schriftführerin H. zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Sicherstellungsauftrag vom 6. Juli 2015 ordnete das Finanzamt die Sicherstellung des Haftungsanspruches der Republik Österreich gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 202 BAO und § 224 BAO gegenüber der gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 zum Abzug verpflichteten Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf. genannt), für Kapitalertragsteuer 2009 in Höhe von € 2.134.750,00 an.

Zur Begründung wurde ausgeführt:

"Gemäß § 232 Bundesabgabenordnung kann nach Entstehung des Abgabenanspruches, aber noch vor Eintritt der Vollstreckbarkeit ein Sicherstellungsauftrag erlassen werden, um dadurch einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung zu begegnen.

Bei Haftungspflichtigen entsteht die Abgabenschuld als Gesamtschuld gemäß § 7 Abs. 1 Bundesabgabenordnung mit der bescheidmäßigen Geltendmachung der Haftung. Nach Erlassung des Haftungsbescheides werden die betreffenden Abgaben nach § 224 Abs. 1 Bundesabgabenordnung innerhalb Monatsfrist fällig und vollstreckbar. Innerhalb dieser Monatsfrist ist die Erlassung von Sicherstellungsaufträgen zulässig (vgl. Ritz, BAO, 5 . Aufl. 2014, § 232, Tz 4).

Am 29.6.2009 wurde nach den Feststellungen einer Außenprüfung bei der Firma1 in Liqu. durch die später in die Firma1 in Liqu. verschmolzene Firma2 eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Kapitaleignerin durch den unterpreisigen Verkauf von Liegenschaften an die - mit der Firma2 in diesem Zeitpunkt gesellschaftsrechtlich verbundene - Firma3 (später Firma4) bewirkt. Zu diesem Sachverhalt, welcher dem spruchgegenständlichen Haftungsanspruch gegenüber der Firma Firma1 in Liqu. zu Grunde liegt, wird auf die Beilage verwiesen, welche insoweit somit auch als Begründungsbestandteil des gegenständlichen Sicherstellungsauftrages gilt.

Die Einbringung des spruchgegenständlichen Haftungsanspruches ist aus den folgenden Gründen gefährdet bzw. wird die Erschwerung der Einbringung aus folgenden Gründen befürchtet:

Nach den ursprünglich im Rahmen der Außenprüfung schriftlich dokumentierten Angaben Ihrer Geschäftsführung sei die Firma1 in Liqu. vermögenslos. Diese Angaben werden auch durch den Umstand unterstrichen, dass sich die Firma1 laut Firmenbuch seit -- 2014 in Liquidation befindet und der im Firmenbuch aufliegende Jahresabschluss zum 31.12.2013 ein Liquidationskapital von lediglich EUR 58.299,88 dokumentiert, ohne dass im Vermögen irgendwelche stille Reserven erkennbar wären; im Jahresabschluss zum 31.12.2012 betrug das Eigenkapital lediglich EUR 57,70 bei Aktiva in Höhe von EUR 641,28.-.

Im Zuge einer aktenvermerksmäßig dokumentierten Aussage des Liquidators und ehemaligen Geschäftsführers der Firma1 in Liqu. Gf., geb. Datum1, vor Organen der Abgabenbehörde außerhalb des oben genannten Außenprüfungsverfahrens am 2.7.2015 gab dieser an, die Firma1 verfüge aktuell über einen Guthabenstand von EUR 90.000.- bis 100.000.- bei der "Uni Credit".

Diese Umstände zeigen, dass die spruchgegenständliche Abgabe in ihrer Gesamthöhe (wenn überhaupt) bei der haftungspflichtigen Gesellschaft nur zu einem geringen Teil und erschwert einbringlich ist, sodass die Tatbestandsvoraussetzung gemäß § 232 BAO vorliegt.

In Ausübung des gemäß § 232 in Verbindung mit § 20 Bundesabgabenordnung eingeräumten Ermessens wurde im Hinblick auf die Höhe des Haftungsanspruches dem Interesse des Abgabengläubigers an der Erlangung einer zumindest teilweisen Sicherheit für die Entrichtung der zu erwartenden Haftungsschuld der Vorrang eingeräumt gegenüber dem Interesse der Haftungsschuldnerin, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit keinen Vermögenseingriff dulden zu müssen."

Die erwähnte Beilage enthält eine 118-Seitige Darstellung des Sachverhaltes und dessen rechtlicher Würdigung, die abschließend wie folgt zusammengefasst wurden:

"Zusammenfassung

Dass es sich beim Verkaufspreis des Immobilienpaketes iHv Euro 6.500.000,-- an die verbundene Firma4 nicht um die tatsächlich am Markt erzielbaren Preise handelte, war

den Geschäftsführern der veräußernden Kapitalgesellschaft (=Firma2), wie aus den obigen Ausführungen und Beweismitteln hervorgeht, bekannt und von diesen gewollt.

Der Zweck der 3 vorgelegten Gutachten aus dem Jahr 2009 (M,R,F) war, der GBp einen fremdüblichen Marktpreis vorzutäuschen. Wie bereits oben erwähnt wurde, stellen die 3 in Auftrag gegebenen Sachverständigengutachten keine tauglichen Beweismittel dar.

Die Unschlüssigkeit der Verkehrswertschätzung in den 3 Sachverständigengutachten hätten die Geschäftsführer der veräußernden Kapitalgesellschaft aufgrund ihrer Fachkenntnisse und langjährigen Erfahrung in der Immobilienbranche erkennen müssen. Die beiden Geschäftsführer können sich folglich nicht darauf berufen, nicht gewusst zu haben, dass die 3 Sachverständigengutachten, aus denen der Verkaufspreis für die Immobilien angeblich abgeleitet wurde, zu objektiv nicht nachvollziehbaren Werten gekommen sind.

Lediglich die Gewährung des fremdunüblichen und aus gesellschaftsrechtlichen Gründen veranlassten Darlehens an die Firma5 (= Großmuttergesellschaft) hat dazu geführt, dass die geprüfte Kapitalgesellschaft unter einem zeitlichen und finanziellen Druck gestanden ist, und der Paketverkauf notwendig wurde, um die drohende Insolvenz zu verhindern.

Orientieren sich die Geschäftsführer der veräußernden Kapitalgesellschaft im Wissen einer ganz offensichtlichen und erheblichen Divergenz zwischen den höheren tatsächlichen Verkehrswerten der Liegenschaften und den niedrigeren Verkehrswerten der Liegenschaften laut Gutachten trotzdem an den Ergebnissen der von ihnen in Auftrag gegebenen 3 Privatgutachten, dann kann von der GBp auf das Vorliegen einer subjektiven auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der geprüften Kapitalgesellschaft zugunsten der verbundenen Firma4 ausgegangen werden. Die objektive und subjektive Voraussetzung iSd § 8 (2) KStG sind daher als erfüllt zu betrachten.

Da es sich bei den Kaufvertragspartnern (Firma2 als Verkäuferin und Firma4 als Käuferin) um verbundene Gesellschaften (Schwestergesellschaften) handelt, stellt die Differenz iHv Euro 8.539.000,-- zu einem fremdüblichen Verkaufspreis eine verdeckte Ausschüttung gem. § 8 Abs. 2 KStG an die Firma6-Stiftung, Liechtenstein (= erste Gesellschaft, die sowohl an der veräußernden Firma2 als auch an der erwerbenden Firma4 indirekt beteiligt ist) im Jahr 2009 dar. Das subjektive Tatbild kann aus den objektiven Tatbestandselementen abgeleitet werden. Das Vorliegen des objektiven und subjektiven Tatbildes wird gem. § 8 Abs. 2 KStG von der GBp als erfüllt angesehen.

Aufgrund einer Durchschüttung liegt im ersten Schritt bei der geprüften Kapitalgesellschaft (= Firma2) eine verdeckte Ausschüttung an die inländische Muttergesellschaft (= Firma7) vor. Der Ausschüttungsbetrag iHv Euro 8.539.000,-- stellt bei der Firma7 einen steuerfreien Beteiligungsertrag gem. § 10 Abs 1 KStG dar, ein KEST-Abzug hat gem § 94 Z. 2 EStG nicht zu erfolgen. Im zweiten Schritt liegt eine verdeckte Ausschüttung der Firma7 an die indirekt beteiligte ausländische Firma6-Stiftung, Liechtenstein iHv Euro 8.539.000,-- vor.

Die KEST von 25% auf die verdeckte Ausschüttung wird gemäß § 95 Abs 1 EStG von der Firma6-Stiftung, Liechtenstein als Empfängerin der verdeckten Ausschüttung geschuldet. Da es sich bei der Firma6-Stiftung, Liechtenstein um eine Domizilgesellschaft handelt, ist nicht sichergestellt, ob eine KEST-Vorschreibung einbringlich wäre. Es erfolgt daher zusätzlich zur Direktvorschreibung der KEST an die Firma6-Stiftung, Liechtenstein eine Vorschreibung der KEST an die Firma7 (laut Firmenbucheintragung v. Datum2 umbenannt in: Firma1 i.L.), St.Nr. *****, als Abzugsverpflichteter im Wege der Haftung (§§ 95 Abs 1 und Abs 2 Zif 1 lit a EStG iVm 224 BAO).

Die Kapitalertragsteuer wird von der Empfängerin der Kapitalerträge getragen und beträgt 25 % der verdeckten Ausschüttung, das sind Euro 2.134.750,--. Auf die Vorschreibung eines Säumniszuschlages v. 2 % der Kapitalertragsteuer, das sind Euro 42.695,--, wird verwiesen.

Da es sich um eine verdeckte Ausschüttung handelt ergibt sich für das Jahr 2009 nachstehende Erfolgserhöhung:

Verlust lt. Vlg.: Euro - 2.394.598,35

+ Erhöhung lt. Ap: Euro + 8.539.000,00

Gewinn lt. Ap: Euro + 6.144.401,65"

In der dagegen eingebrachten Bescheidbeschwerde vom 6. August 2015 beantragte die steuerliche Vertreterin der Bf., den Sicherstellungsauftrag aufzuheben und führte begründend aus:

Mit dem angefochtenen Sicherstellungsauftrag wird die Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen der Beschwerdeführerin zur Sicherung des Haftungsanspruches der Republik Österreich gemäß § 95 Abs. 1 EStG iVm § 202 BAO und § 224 BAO gegenüber der gemäß § 95 Abs. 2 EStG zum Abzug verpflichteten Beschwerdeführerin für Kapitalertragsteuer 2009 in Höhe von EUR 2.134.750,00 angeordnet.

In der Begründung führt die belangte Behörde dazu einleitend aus:

„Gemäß § 232 Bundesabgabenordnung kann nach Entstehung des Abgabenanspruches, aber noch vor Eintritt der Vollstreckbarkeit ein Sicherstellungsauftrag erlassen werden, um dadurch einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung zu begegnen.

Bei Haftungspflichtigen entsteht die Abgabenschuld als Gesamtschuld gemäß § 7 Abs. 1 Bundesabgabenordnung mit der bescheidmäßigen Geltendmachung der Haftung. Nach Erlassung des Haftungsbescheides werden die betreffenden Abgaben nach § 224 Abs. 1 Bundesabgabenordnung innerhalb Monatsfrist fällig und vollstreckbar. Innerhalb dieser Monatsfrist ist die Erlassung von Sicherstellungsaufträgen zulässig (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl. 2014, § 232, Tz 4 .)

Diese rechtlichen Ausführungen zu den Voraussetzungen der Sicherstellungen bei Haftungspflichtigen sind völlig zutreffend. Entsprechend halten auch die Richtlinien der

Abgabeneinhebung (RAE) unter Abschnitt „18.2. Sicherstellungsauftrag und Haftung“ in Rz 1554 Folgendes fest:

„Bei Geltendmachung einer in Abgabenvorschriften vorgesehenen persönlichen Haftung ist gegebenenfalls die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages im Zeitraum zwischen Erlassung des Haftungsbescheides und Eintritt der Vollstreckbarkeit der haftungsgegenständlichen Abgabe dem Haftungspflichtigen gegenüber zulässig (VwGH 25.10.2000, 99/13/0220; VwGH 28.11.2002, 2002/13/0045). Vor Erlassung des Haftungsbescheides ist für den potentiell Haftungspflichtigen nämlich noch keine Schuld entstanden; nach Vollstreckbarkeit der den Gegenstand des Haftungsbescheides bildenden Abgabe ist ein Sicherstellungsauftrag nicht mehr zulässig (VwGH 11.12.1996, 96/13/0048).

Notwendige Voraussetzung für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages gegen einen potentiellen Haftungspflichtigen ist somit die vorherige Erlassung eines Haftungsbescheides (vgl. hierzu auch z.B. UFS 15.07.2011, RV/1572-W/10 mwN).

Im vorliegenden Fall hat die belangte Behörde aber augenscheinlich diese Voraussetzung verkannt. Denn bislang haben weder die Liquidatoren der Beschwerdeführerin noch ihre steuerliche Vertreterin einen Haftungsbescheid erhalten.

Daher wird auch nirgendwo im Sicherstellungsauftrag auf einen „Haftungsbescheid vom ...“, sondern nur auf den „Haftungsanspruch“ als solchen verwiesen. Dem hier angefochtenen Sicherungsauftrag war lediglich als Beilage ein Auszug aus dem Betriebsprüfungsbericht der Beschwerdeführerin beigelegt, der ausdrücklich zum Begründungsbestandteil erhoben wurde. Ein Haftungsbescheid gegenüber der Beschwerdeführerin selbst wurde jedoch nicht übermittelt.

Ausdrücklich sei hier nochmals hervorgehoben, dass die belangte Behörde der steuerlichen Vertreterin auch vor Zustellung des Sicherungsauftrages keinen Haftungsbescheid zugestellt hat und ihr ein solcher auch gemäß § 9 Abs 3 ZustG nicht zugekommen ist. Zugekommen ist der steuerlichen Vertreterin allerdings ein an sie adressiertes behördliches Schriftstück, das zwar mit Haftungsbescheid übertitelt ist, aber kein Datum und vor allem keine Unterschrift des Genehmigenden (oder einen Beglaubigungsvermerk) im Sinne des § 96 BAO trägt (Beilage ./1).

Dieses Schriftstück war nach den der Beschwerdeführerin bzw ihrer steuerlichen Vertreterin vorliegenden Informationen den Sicherstellungsaufträgen (jeweils datiert mit 1. Juli 2015) gegenüber den beiden Liquidatoren beigelegt.

Mangels Unterschrift handelt es sich dabei eindeutig um einen „Nichtbescheid“, der als solcher für die Beschwerdeführerin keine Rechtswirkungen entfaltet und somit auch nicht die Haftungsschuld gegenüber der Beschwerdeführerin entstehen lässt (vgl. Ritz, BAO⁵ § 93 Rz 25 unter Verweis VwGH 10.10.1991, 91/17/0096; siehe auch Stoll, BAO (Band I) S.981).

Nach den der Beschwerdeführerin bzw ihrer steuerlichen Vertreterin vorliegenden Informationen dürfte die Beilage dieses Nichtbescheides offenkundig bloßen Informationszwecken gedient haben, um den in Anspruch genommenen Geschäftsführern

und nunmehrigen Liquidatoren Kenntnis über den haftungsgegenständlichen Anspruch zu verschaffen (siehe dazu etwa Ritz, BAO⁵, § 248 Rz 8).

Schon aufgrund eines fehlenden Haftungsbescheides liegen also die Voraussetzungen einer gesetzmäßigen Sicherstellung nicht vor. Dieser Mangel ist im laufenden Rechtsmittelverfahren auch nicht mehr sanierbar, weil der Sicherstellungsauftrag hier allein darauf zu prüfen ist, ob die im Zeitpunkt seiner Erlassung hierfür erforderlichen Voraussetzungen gegeben waren (vgl. RAE Rz 1556 unter Verweis auf VwGH 17.10.2001, 96/13/0055; VwGH 28.11.2002, 2002/13/0045, VwGH 19.12.2013, 2012/15/0036). Der angefochtene Bescheid ist somit rechtswidrig und daher aufzuheben.

1.2 Wesentliche Verfahrensmängel

Selbst wann man entgegen § 7 BAO (unrichtig) unterstellt, dass die Beschwerdeführerin auch ohne vorherige Erlassung eines Haftungsbescheides nach § 224 Abs 1 BAO zur Gesamtschuldnerin geworden wäre, wäre die belangte Behörde zu einer gesetzmäßigen Begründung des angefochtenen Bescheides verpflichtet gewesen. Dazu wären zum Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen der angewandten gesetzlichen Bestimmung (hier: § 232 BAO) präzise Feststellungen nach Durchführung eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens zu treffen gewesen.

Auch das hat die belangte Behörde jedoch unterlassen:

- Zu den Voraussetzungen der Sicherstellung zählt insbesondere, dass eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben gegeben ist. Eine solche Situation liegt vor, 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, 22.4.1999, 97/15/0171; 19.3. 2002, 97/14/0004; 26.7.2007, 2007/15/0131)

Zu diesem Dringlichkeitserfordernis ist der Bescheidbegründung jedoch überhaupt keine Feststellung zu entnehmen, vielmehr wird bloß die Vermögenssituation laut bestimmter Angaben (Jahresabschluss, Geschäftsführung) beschrieben. Es bleibt somit völlig ungeklärt, woraus sich eine Schmälerung des Haftungsfonds ergeben sollte, sodass dieser in aktueller Höhe nur bei raschem Zugriff gesichert erscheint (und - umgekehrt - ein Zuwarten bis zum Vorliegen der Vollstreckbarkeit die Haftungssituation für den Fiskus verschlechtern sollte).

- Ferner wäre von der Behörde auch zu beachten gewesen, dass eine solche Gefährdung bei allen Gesamtschuldnern gegeben sein muss. Auch hierzu mangelt es dem angefochtenen Bescheid an jeder Feststellung, die in gesetzmäßiger Weise in Bezug auf die Primärschuldnerin sowie die (voreilig) im Haftungswege in Anspruch genommenen Liquidatoren nach einem gesetzmäßigen Ermittlungsverfahren zu treffen gewesen wären; dies freilich ungeachtet der (nicht im Sicherungsverfahren zu klärenden) Tatsache, dass eine primäre (haftungsbegründende) Abgabenschuld schon dem Grunde nach nicht besteht.

Ohne derartige Feststellungen vermag die Begründung der belangten Behörde den Bescheid nicht zu tragen, sodass dieser gesetzwidrig ist. Hätte sich die Behörde dagegen mit diesen Fragen in gesetzmäßiger Weise auseinandergesetzt, wäre ein Sicherstellungsauftrag unterblieben.

Aus all diesen Gründen ist der angefochtene Bescheid aufzuheben und das Sicherungsverfahren einzustellen. Gemäß § 16 Abs 1 Z 1 AbgEO sind gleichzeitig alle bis dahin vollzogenen Vollstreckungsakte aufzuheben (vgl. z.B. BFG 02.06.2014, RV/5101035/2011; UFS 04.04.2007, RV/0092—I/07), betreffend das gegenständliche Sicherungsverfahren also die Pfändung der Geldforderung der Beschwerdeführerin bei der Unicredit Bank Austria AG gemäß Bescheiden vom 10. Juli 2015, welche mit Bescheid vom 22. Juli 2015 auf EUR 151.704,54 eingeschränkt wurde."

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 31. August 2015 wies das Finanzamt die Beschwerde mit nachstehender Begründung ab:

"1.) Der Einwand, der sichergestellte Haftungsanspruch sei noch nicht mittels Haftungsbescheides gegenüber der Beschwerdeführerin geltend gemacht worden, trifft nicht mehr zu. Der Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer vom 17.8.2015 wurde am 19.8.2015 an die Beschwerdeführerin zu Handen ihrer Zustellungsbevollmächtigten zugestellt. Der Einwand, der (vermeintliche) Mangel (nämlich das Fehlen des Haftungsbescheides im Zusammenhang mit einer Haftung gemäß § 95 EStG zum Zeitpunkt des Ergehens des Sicherstellungsauftrages) sei nicht durch die spätere Erlassung ebendieses Haftungsbescheides sanierbar, lässt sich der zitierten Judikatur nicht entnehmen. Diese bezieht sich einerseits lediglich auf das Vorliegen der in § 232 BAO ausdrücklich gesetzlich normierten Voraussetzungen im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages und beschäftigt sich andererseits mit Haftungen gemäß §§ 9, 80ff BAO und nicht mit der sich aus § 95 Abs 2 EStG ergebenden Haftung eines Abzugsverpflichteten. Die letztgenannte Abzugspflicht ist darüber hinaus als Abgabepflicht im Sinne der gesetzlichen Formulierung des § 232 BAO ("sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die **Abgabepflicht** knüpfen") zu interpretieren; die Abzugspflicht ist bereits mit Zufluss der verdeckten Gewinnausschüttung entstanden. Es sei ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Haftung gemäß § 95 EStG gegenüber der Haftung gemäß §§ 9, 80ff BAO vollkommen unterschiedlich konstruiert ist. Im ersten Fall entsteht die Abzugspflicht des Haftenden und damit eine ihn unmittelbar treffende Abgabepflicht im Sinne von § 232 BAO mit dem Zufluss eines Kapitalertrages und die ausnahmsweise Inanspruchnahme des Primärschuldners ist an weitere (persönliche) Voraussetzungen geknüpft; im zweiten Fall sind die Rollen des Haftenden und des Primärschuldners genau umgekehrt. Zur vergleichbaren Rechtslage laut §§ 82 und 83 EStG existieren etliche Judikate, in denen das Entstehen einer Abgabepflicht im Sinne von § 232 BAO ohne vorangehende Erlassung eines Haftungsbescheides für die Lohnsteuer des Arbeitgebers Entscheidungsgrundlage ist und dieser Umstand weder zu Gunsten des

haftungspflichtigen Arbeitgebers eingewendet noch amtswegig aufgegriffen wurde (vgl. etwa VwGH vom 04.02.2009, 2006/15/0204).

2.) Der angefochtene Sicherstellungsauftrag begründet klar das Fehlen liquider Mittel der Beschwerdeführerin für eine den Abgabenvorschriften entsprechende Abfuhr der Kapitalertragsteuer in der vorliegenden Höhe. Der Einwand, die Gefährdung der Einbringung sei nicht ausreichend dargestellt, kann nicht nachvollzogen werden. Auch an dieser Stelle sei die Beschwerdeführerin darauf hingewiesen, dass sie übersieht, dass sie nicht nur Haftungsschuldnerin, sondern gemäß § 95 Abs 2 EStG auch Abzugsverpflichtete für die Kapitalertragsteuer ist und dass die direkte Inanspruchnahme des Empfängers der Kapitalerträge nur ausnahmsweise auf Basis weiterer Sachverhaltsfeststellungen möglich ist. Im vorliegenden Fall ist (anders als etwa bei Haftungen gemäß §§ 9, 80ff BAO) die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung beim Primärschuldner (welcher im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages noch nicht in Anspruch genommen wurde und es überdies ungewiss ist, ob er überhaupt in Anspruch genommen werden könnte bzw. ob ihn hier in concreto als ein im Ausland domiziliertes Rechtssubjekt überhaupt ohne Probleme zugestellt werden kann) nicht Tatbestandsvoraussetzung.

Da Sie keinen Antrag auf sofortige Vorlage Ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht unter Verzicht auf eine Beschwerdeentscheidung der Abgabenbehörde gestellt haben, ergeht diese Beschwerdeentscheidung in Ansehung der zwingenden gesetzlichen Anordnung des § 262 Abs. 1 Bundesabgabenordnung."

Dagegen beantragte der Bf. nach Fristverlängerung mit Eingabe vom 17.11.2015 die Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht, die folgenden Inhalt aufweist:

"Gegen die Beschwerdeentscheidung des Finanzamts Baden Mödling vom 31.8.2015 stellen wir, die Bf. gemäß § 264 BAO den

ANTRAG

auf Entscheidung über unsere Bescheidbeschwerde vom 6.8.2015 durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag).

Mit diesem Vorlageantrag stellen wir zusätzlich die

ANTRÄGE

1. auf Entscheidung der Beschwerde durch den gesamten Senat (§ 272 Abs. 2 Z 1 BAO);

2. auf mündliche Verhandlung der gegenständlichen Beschwerde (§ 274 Abs. 1 Z 1 lit. b BAO);

3. auf Ausschluss der Öffentlichkeit für die Dauer der gesamten mündlichen Verhandlung (§ 275 Abs. 3 Z 1 BAO),

Außerdem regen wir einen Termin zur Erörterung der Sach- und Rechtslage sowie zur Beilegung des Rechtsstreits gemäß § 269 Abs. 3 BAO an.

1. Rechtzeitigkeit

Die Beschwerde vorentscheidung des Finanzamts Baden Mödling vom 31.8.2015 wurde unserer steuerlichen Vertreterin am 2.9.2015 zugestellt. Mit Anträgen vom 2.10.2015 sowie vom 30.10.2015 haben wir rechtzeitig um die Verlängerung der Vorlagefrist ersucht, über welche bislang noch nicht abgesprochen wurde. Aufgrund der gemäß § 264 Abs. 4 lit a BAO iVm § 245 Abs. 3 BAO eingetretenen Hemmung des Fristenlaufes ist unser Vorlageantrag daher rechtzeitig gestellt.

2. Ergänzendes Vorbringen

In unserer Bescheidbeschwerde haben wir die Aufhebung des gegenüber der Beschwerdeführerin erlassenen Sicherstellungsauftrages beantragt; dies auch deshalb, weil es an einer wesentlichen gesetzlichen Voraussetzung für seine Erlassung, nämlich dem Vorliegen einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgaben gemangelt hat. Hierzu haben wir in unserer Beschwerde unter Punkt 1.2. unter anderem vorgebracht, dass hinsichtlich des Vorliegens der Gefährdung der Einbringlichkeit der KEST entsprechende Feststellungen zu treffen gewesen wären, und zwar sowohl für die Bf. (als der abzugspflichtigen Gesellschaft) als auch für die Firma6-Stiftung, Liechtenstein (als der Empfängerin der verdeckten Ausschüttung). Eine solche Feststellung fehlt jedoch gerade im Hinblick auf die Firma6-Stiftung. Das Ermittlungsverfahren ist daher mangelhaft geblieben und der angefochtene Bescheid (auch) deshalb wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben. In seiner Beschwerde vorentscheidung vom 31.8.2015 räumte das Finanzamt Baden Mödling dann auch ein, eine Prüfung der Gefährdung der Einbringlichkeit bei der Firma6-Stiftung (als dem Primärschuldner der KEST) nicht vorgenommen zu haben. Die Begründung dafür lautet wie folgt: „Im vorliegenden Fall ist (...) die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung beim Primärschuldner (...) nicht Tatbestandsvoraussetzung. “Insbesondere mit Blick auf das jüngst ergangene Erkenntnis des VwGH vom 30.06.2015, 2012/15/0165, erweist sich diese Rechtsansicht jedoch als unrichtig:a) Mangelhafte Beurteilung der Gefährdungslage gemäß § 232 Abs. 1 BAO:In dem vorzitierten Judikat präzisiert der VwGH, wie die Behörde bei der Beurteilung des Vorliegens einer Gefährdungslage gemäß § 232 Abs. 1 BAO im Fall von verdeckten Ausschüttungen „ermittlungstechnisch “vorzugehen hat:

(Vor-) Frage der Inanspruchnahme

Zunächst hat die Behörde beim Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung nach Maßgabe des § 95 Abs. 5 EStG (idF vor dem BBG 2011)² zu entscheiden, ob die KEST- der ausschüttenden Gesellschaft (als Haftungsverpflichtete) oder- dem Empfänger der verdeckten Ausschüttung (als Primärschuldner der KEST) oder- allenfalls sogar beiden Rechtsträgern vorzuschreiben ist. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (sowohl zum EStG 1972 wie auch zum EStG 1988) liegt diese Entscheidung im Auswahlermessen der Behörde.Dabei sieht es der VwGH beim Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung grundsätzlich

als unbedenklich an, wenn die Behörde im Rahmen ihrer Ermessensübung zum Schluss gelangt, die ausschüttende Gesellschaft zur Haftung für die KEST heranzuziehen. Allerdings können im Einzelfall auch Umstände vorliegen, die es im Rahmen der Ermessensübung als geboten erscheinen lassen, eine unmittelbare Vorschreibung der KEST (auch) an den Empfänger der Kapitalerträge vorzunehmen. Dabei besteht Einigkeit, dass ein solcher bedeutsamer Umstand in der Frage der Einbringlichkeit bei der ausschüttenden Gesellschaft liegt (Kirchmayer/Zorn, SWK 2015, 978). Mangelnde Einbringlichkeit der KEST bei der ausschüttenden Gesellschaft bedeutet daher, dass die Behörde die KEST (auch) dem Empfänger der Einkünfte vorzuschreiben hat. Genau ein solcher Fall liegt hier vor: Das Finanzamt hegt ausweislich der Begründung des Sicherstellungsauftrags vom 17.8.2015 Zweifel an der Einbringlichkeit der KEST bei der Bf. Zusätzlich zu dem am 17.8.2015 ausgefertigten Haftungs- und Abgabenbescheid der Bf. fertigte es tags darauf am 18.8.2015 auch einen Festsetzungsbescheid gegenüber der Firma6-Stiftung aus. Die Behörde hat daher in Übereinstimmung mit den oben skizzierten Grundsätzen den aus ihrer Sicht folgerichtigen Schluss gezogen und die KEST (auch) der Firma6-Stiftung (als dem vermeintlichen Empfänger der verdeckten Ausschüttung) vorgeschrieben. Frage der Gefährdungslage: Zurückkommend auf das oben zitierte Judikat hebt der VwGH sodann hervor, dass „erst auf Basis dieser Ermessensabwägung“ die Gefährdungslage gemäß § 232 BAO beurteilbar ist. Die Beurteilung der Gefährdungslage gemäß § 232 BAO ist somit der Ermessensentscheidung, wem die KEST vorzuschreiben ist, nachgelagert. Kommt die Behörde im Rahmen ihrer Ermessensabwägung zum Schluss, dass sowohl die ausschüttende Gesellschaft wie auch der Empfänger der Ausschüttung zur KEST heranzuziehen sind, so sind nach Auffassung des VwGH bei der Beurteilung der Gefährdungslage gemäß § 232 BAO nicht nur die Vermögensverhältnisse der ausschüttenden Gesellschaft, sondern auch jene des Empfängers der Ausschüttung von Relevanz. Daher lässt sich die Gefährdungslage erst beurteilen, nachdem die Behörde die Einbringlichkeit der KEST sowohl beim Ausschüttenden als auch beim Primärschuldner überprüft bzw. beurteilt hat. Dies hat der VwGH mit dem zitierten Judikat nunmehr klargestellt (Der VwGH führt dazu wörtlich aus: "Die belangte Behörde hätte vor diesem Hintergrund daher eine begründete Ermessensentscheidung treffen müssen, ob im Beschwerdefall die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht werden oder eine unmittelbare Vorschreibung der Kapitalerträge an die Empfänger erfolgen soll. Erst auf Basis dieser Ermessenserwägung wäre die Gefährdungslage gemäß § 232 BAO beurteilbar gewesen...").

Im Ergebnis ist daher in solchen Fällen zwingend eine Gesamtbetrachtung der Vermögensverhältnisse vorzunehmen, damit die gesetzlichen Voraussetzungen für einen Sicherstellungsauftrag überhaupt beurteilbar sind. Fazit Wie oben ausgeführt hat das Finanzamt im gegenständlichen Fall eine Prüfung der Gefährdung der Einbringlichkeit bei der Firma6-Stiftung unterlassen und

dies mit folgender Aussage begründet: „Im vorliegenden Fall ist (...) die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung beim Primärschuldner (...) nicht Tatbestandsvoraussetzung.“ Vor dem Hintergrund der zitierten Judikatur des VwGH zu den gesetzlichen Voraussetzungen für eine Sicherstellung verkennt die Behörde damit die Rechtslage. Entsprechend den Ausführungen des VwGH kann die Gefährdungslage gemäß § 232 BAO im gegenständlichen Fall erst nach einer Gesamtbetrachtung der Vermögensverhältnisse sowohl bei der Bf. als auch bei der Firma6-Stiftung beurteilt werden. Ohne entsprechende Feststellungen zu den Vermögensverhältnissen der Firma6-Stiftung vermag die Begründung der Behörde den Bescheid nicht zu tragen, sodass dieser gesetzwidrig ist (Siehe dazu auch Ritz, BAO-Kommentar, 5 Auflage, § 232 Rz 6, wonach der Annahme der Gefährdung der Einbringlichkeit entsprechende Tatsachenfeststellungen und nicht bloße Vermutungen zugrunde liegen müssen). Hätte sich die Behörde dagegen mit einer Gesamtbetrachtung der Vermögensverhältnisse in gesetzmäßiger Weise auseinandergesetzt, wäre ein Sicherstellungsauftrag unterblieben. b) Fehlen notwendiger Bescheidbestandteile gemäß § 222 Abs. 2 BAO: Gemäß § 232 Abs. 2 lit b BAO muss der Sicherstellungsauftrag jene Gründe enthalten, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt. In der Literatur wird zurecht hervorgehoben, dass bei einem Sicherstellungsauftrag gerade der Darstellung dieser Gründe „besondere Bedeutung“ zukommt.

Da die Behörde es - wie oben ausgeführt - unterlassen hat, das Vorliegen einer Gefährdungslage gemäß § 232 Abs. 1 BAO auch bei der Firma6-Stiftung zu beurteilen und hierzu entsprechende Feststellungen zu treffen, mangelt es dem Sicherstellungsauftrag insoweit auch an einem notwendigen Bescheidbestandteil. Der Bescheid ist somit auch deshalb rechtswidrig. c) Keine tatsächliche Gefährdungslage gemäß § 222 Abs. 1 BAO beim Primärschuldner: Ferner sei angemerkt, dass die folgenden Aspekte die Annahme stützen, dass die tatbestandlich geforderte Gefährdungslage bei der Firma6-Stiftung im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages tatsächlich nicht gegeben war:- Zum einen befinden sich jene Liegenschaften, deren Veräußerung im Jahr 2009 nach Auffassung der Behörde aufgrund (angeblich) zu geringer Veräußerungspreise zur (angeblichen) verdeckten Ausschüttung an die Firma6-Stiftung führte, nach wie vor im Eigentum der damaligen Käuferin, der Firma4. Indirekter (Allein-) Gesellschafter der Firma4 ist die Firma6-Stiftung. Der Umstand, dass die Firma6-Stiftung somit indirekt 100% der Anteile an der die Liegenschaften besitzenden Firma4 hält, legt es nahe, dass die Firma6-Stiftung über ausreichendes Vermögen zur Begleichung der KEST verfügt.- Zum anderen hat die Firma6-Stiftung selbst in ihrer Bescheidbeschwerde vom 18.9.2015 (betreffend die Festsetzung von KEST 2009) im Hinblick auf die beantragte Aussetzung der Einhebung ausdrücklich bestätigt, dass sie über ausreichendes Vermögen verfügt und deshalb die Einbringlichkeit der KEST nicht gefährdet ist. Hätte sich die Behörde daher vor diesem Hintergrund mit den tatsächlichen Vermögensverhältnissen der Firma6-Stiftung in gesetzmäßiger

Weise auseinandergesetzt, so wäre der Sicherstellungsauftrag nicht ergangen, da erkennbar gewesen wäre, dass die Einbringlichkeit der KEST bei der Firma6-Stiftung im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsanfrages tatsächlich nicht gefährdet war. d) Nachträgliche Kenntnisnahme Schließlich sei festgehalten, dass die von der Behörde in ihrer Beschwerdeentscheidung vom 31.8.2015 vorgebrachte Argumentation, wonach die Firma6-Stiftung im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages noch nicht in Anspruch genommen wurde und es überdies ungewiss gewesen sei, ob die Firma6-Stiftung überhaupt in Anspruch genommen werden könnte, ins Leere geht. Tatsache ist nämlich, dass die Firma6-Stiftung mit Bescheid vom 18.8.2015 in Anspruch genommen wurde und der Behörde im Zeitpunkt ihrer Beschwerdeentscheidung die diesbezügliche Beschwerde der Firma6-Stiftung bereits zugegangen war. Nach ständiger Rechtsprechung kann sich die Behörde im Beschwerdeverfahren über den Sicherstellungsauftrag nicht mehr bloß auf ihren (allenfalls limitierten) Kenntnisstand (hier: zur Gefährdungssituation in Bezug auf die Firma6-Stiftung) im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages berufen. Vielmehr hat die Behörde im Beschwerdeverfahren auf ihr neu zur Kenntnis gelangte Tatsachen und Beweise Bedacht zu nehmen, soweit diese im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides objektiv gegeben waren. Da der Behörde aber im gegenständlichen Fall im Zeitpunkt ihrer Beschwerdeentscheidung sowohl die Inanspruchnahme der Firma6-Stiftung wie auch die in der Beschwerde der Firma6-Stiftung getätigten Aussagen zur Einbringlichkeit bekannt waren, hätte sie sich mit diesen Umständen (zumindest) im Beschwerdeverfahren auseinandersetzen und diese letztlich in der Beschwerdeentscheidung zugunsten der Firma1 berücksichtigen müssen. Aus den bereits in der Bescheidbeschwerde vom 6.8.2015 angeführten sowie aus den in diesem Schreiben ergänzend vorgebrachten Gründen ist der angefochtene Bescheid aufzuheben und das Sicherungsverfahren einzustellen."

In der am 27.10.2016 abgehaltenen mündlichen Senatsverhandlung brachte der Vertreter der Bf. vor, dass der Sicherstellungsauftrag in einem BP-Verfahren erlassen worden sei, das sich über einen Zeitraum von 4 Jahren erstreckt habe und zu dem in der Folge nunmehr einige Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht anhängig seien. Es werde weiterhin die Rechtsansicht vertreten, dass man in diesem Fall eine Gesamtbetrachtung des Vermögens des Abgabenschuldners und des Haftenden hätte vornehmen müssen. Die Beschwerde richte sich auch dagegen, dass zunächst ein Sicherstellungsauftrag aber kein Haftungsbescheid ergangen sei. Ohne entsprechende Prüfung der Bonität des Abgabenschuldners wären der hier anwesende Gf. der Bf. sowie die Bf. plötzlich mit namhaften Forderungen konfrontiert gewesen. Die Bf. sei in Liquidation und habe auch andere Verbindlichkeiten zu begleichen und der Bf. sei mit Gehaltsexekutionen bedroht gewesen.

Der Geschäftsführer gab an, dass es für ihn der Abschluss der über Jahre andauernden Prüfung mit einem Paukenschlag gewesen sei, als die Finanzverwaltung an seinem

Wohnsitz erschienen sei um Einbringungsmaßnahmen zu setzen. Er habe in der Folge durch eigene Sicherheitsleistungen und dann auch durch vorgenommene Sicherheitsleistungen der Firma6-Stiftung als Schuldnerin Pfändungen abwenden können. Er habe durch die Sicherstellung sowohl die Existenz der Gesellschaft als auch seine persönliche als gefährdet angesehen.

Zwischenzeitig sei den Beschwerden hinsichtlich der an ihn und Hrn. R ergangenen Sicherstellungsaufträge und Haftungsbescheide stattgegeben worden.

Die Sicherstellung und die Haftungsbescheide hätten in Anspruchnahmen der Geschäftsführer nach den §§ 9, 80 BAO betroffen.

Der Amtsvertreter wies darauf hin, dass die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages eine Sofortmaßnahme darstelle und nicht eine ultimo ratio. Es habe verfahrensgegenständlich festgestanden, dass ein bedeutend unterpreisiger Verkauf zu bewerten gewesen sei. Es sei daher bei Bekanntwerden, dass die Haftungspflichtige über ein Vermögen in der Größenordnung von ca. € 100.000,00 verfüge, mittels Sicherstellungsauftrag für den Anspruch nach entstandenen Abgabenschuldigkeiten Vorsorge zu treffen und der Sicherstellungsauftrag zu erlassen gewesen.

Der Verteidiger entgegnete, dass gerade die Frage, ob tatsächlich eine verdeckte Gewinausschüttung vorliege, Gegenstand eines derzeit noch offenen Beschwerdeverfahrens sei. Es könne somit dazu kommen, dass die Gesellschaft durch eine Sicherstellung die Existenz verliere, in der Folge jedoch den vorgelegten Gutachten im Beschwerdeverfahren gegen die Abgabenvorschreibung gefolgt werde.

Über Befragung durch den fachkundigen Beisitzer H: Es habe verfahrensgegenständlich ein Amtsgutachten gegeben. Die Prüfung sei durch die GBP vorgenommen worden.

Vertreter: Im Jahr 2009 habe es ein Insolvenzverfahren in den USA gegeben, das Amtsgutachten stamme aus dem Jahr 2013 od. 2014. Dem Vertreter sei das Gutachten zur Stellungnahme übermittelt und zunächst Einwendungen dahingehend berücksichtigt worden, dass der Betrag nach unten korrigiert worden sei. Zu der geänderten Fassung des Gutachtens hätte keine weitere Stellungnahme mehr abgegeben werden können, dies werde wohl Gegenstand des Beschwerdeverfahrens zur Abgabenfestsetzung sein.

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 Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung zu begegnen.

Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, werden durch Geltendmachung dieser Haftung (§ 224 Abs. 1) zu Gesamtschuldnern (§ 7 Abs. 1 BAO).

Gemäß § 77 Abs. 1 BAO ist Abgabepflichtiger im Sinne dieses Bundesgesetzes, wer nach den Abgabenvorschriften als Abgabenschuldner in Betracht kommt.

§ 95 Abs. 1 EStG: Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (Abs. 2) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Wird Kapitalertragsteuer auf Grundlage von Meldungen gemäß § 186 Abs. 2 Z 2 des Investmentfondsgesetzes 2011 und gemäß § 40 Abs. 2 Z 1 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes einbehalten, haften für die Richtigkeit der gemeldeten Beträge der Rechtsträger des Investmentfonds und der steuerliche Vertreter zur ungeteilten Hand; die Haftung ist vom Finanzamt Wien 1/23 geltend zu machen.

(2) Abzugsverpflichteter ist:

Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital, einschließlich tatsächlich ausgeschütteter Erträge und als ausgeschüttet geltender Erträge aus einem § 186 oder § 188 des Investmentfondsgesetzes 2011 oder einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegende Gebilde:

a) Der Schuldner der Kapitalerträge, wenn dieser Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts ist und es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1, § 27 Abs. 5 Z 7 oder Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten im Sinne des § 27a Abs. 1 Z 1 handelt.

§ 7 Abs. 1 BAO ist nicht anwendbar auf Abfuhrpflichtige, die Abgaben einzubehalten und abzuführen haben und für ihre richtige Einbehaltung und Abfuhr haften (z.B. § 95 EStG), weil in diesen Fällen die Zahlungsverpflichtung des Haftenden schon kraft Gesetzes besteht, ohne dass es eines Haftungsbescheides bedarf, und daher auch dann, wenn sich die Erlassung eines Haftungsbescheides als notwendig erweist, weil der Haftende seiner kraft Gesetzes bestehenden Zahlungsverpflichtung nicht oder nicht vollständig nachgekommen ist (vgl. Ellinger-Iro-Kraner-Sutter-Urtz, BAO-5.Ergänzungslieferung, § 7 Anm 11).

Entgegen der Ansicht der Bf. ist daher für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages für Kapitalertragsteuer die vorherige Erlassung eines Haftungsbescheides nicht Voraussetzung.

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

Im Beschwerdeverfahren ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als Ausnahme vom Grundsatz, wonach für Beschwerdeentscheidungen grundsätzlich die Sachlage zur Zeit der Entscheidung maßgeblich ist, lediglich zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides der Abgabenbehörde die

diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben waren, somit nicht, ob sie im Zeitpunkt der Beschwerdeerledigung noch vorliegen (VwGH 20.2.1997, 95/15/0057).

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).

Zwar hat sich das Verfahren über eine Beschwerde gegen einen Sicherstellungsauftrag auf die Überprüfung zu beschränken, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides, mit dem die Sicherstellung angeordnet worden ist, die erforderlichen Voraussetzungen gegeben waren. Gemäß § 280 BAO ist aber bei der Entscheidung über die Berufung gegen einen Sicherstellungsauftrag auf im Berufungsverfahren der Behörde zur Kenntnis gelangte neue Tatsachen und Beweise - welche sich allerdings auf die Überprüfung der Frage zu beschränken haben, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages die dafür erforderlichen Voraussetzungen objektiv gegeben waren - Bedacht zu nehmen (vgl. VwGH vom 20.2.1997, 95/15/0057).

Entstehung des Abgabenanspruches:

Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 3 BAO entstand der Abgabenanspruch bei der Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte. Steuerschuldner ist gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge, abzugsverpflichtet ist gemäß § 95 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 der Schuldner der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 hat der Abzugsverpflichtete die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuführen.

Auf Grund der als Begründungsbestandteil dem Sicherstellungsauftrag vom 6. Juli 2015 angeschlossen Feststellungen der Abgabenbehörde, welche deutlich und schlüssig dargelegt wurden, steht die Entstehung des Abgabenanspruches fest. Zudem ist die mit 18. August 2015 mittels Haftungsbescheides 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. Auch kommt es dabei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in einem

Sicherstellungsverfahren auf die Rechtskraft der Abgabenbescheide nicht an (VwGH 10.7.1996, 92/15/0115).

Auf Grund der im Sachverhalt ausführlichen Feststellungen der Abgabenbehörde in der Begründung zum Sicherstellungsauftrag, auf die verwiesen wird, wurde schlüssig und nachvollziehbar die Entstehung des Abgabenanspruches dargelegt und der Sachverhalt abschließend wie folgt zusammengefasst:

"Dass es sich beim Verkaufspreis des Immobilienpaketes iHv Euro 6.500.000,-- an die verbundene Firma4 nicht um die tatsächlich am Markt erzielbaren Preise handelte, war den Geschäftsführern der veräußernden Kapitalgesellschaft (=Firma2), wie aus den obigen Ausführungen und Beweismitteln hervorgeht, bekannt und von diesen gewollt.

Der Zweck der 3 vorgelegten Gutachten aus dem Jahr 2009 (M,R,F) war, der GBp einen fremdüblichen Marktpreis vorzutäuschen. Wie bereits oben erwähnt wurde, stellen die 3 in Auftrag gegebenen Sachverständigengutachten keine tauglichen Beweismittel dar.

Die Unschlüssigkeit der Verkehrswertschätzung in den 3 Sachverständigengutachten hätten die Geschäftsführer der veräußernden Kapitalgesellschaft aufgrund ihrer Fachkenntnisse und langjährigen Erfahrung in der Immobilienbranche erkennen müssen. Die beiden Geschäftsführer können sich folglich nicht darauf berufen, nicht gewusst zu haben, dass die 3 Sachverständigengutachten, aus denen der Verkaufspreis für die Immobilien angeblich abgeleitet wurde, zu objektiv nicht nachvollziehbaren Werten gekommen sind.

Lediglich die Gewährung des fremdunüblichen und aus gesellschaftsrechtlichen Gründen veranlassten Darlehens an die Firma5 (= Großmuttergesellschaft) hat dazu geführt, dass die geprüfte Kapitalgesellschaft unter einem zeitlichen und finanziellen Druck gestanden ist, und der Paketverkauf notwendig wurde, um die drohende Insolvenz zu verhindern.

Orientieren sich die Geschäftsführer der veräußernden Kapitalgesellschaft im Wissen einer ganz offensichtlichen und erheblichen Divergenz zwischen den höheren tatsächlichen Verkehrswerten der Liegenschaften und den niedrigeren Verkehrswerten der Liegenschaften laut Gutachten trotzdem an den Ergebnissen der von ihnen in Auftrag gegebenen 3 Privatgutachten, dann kann von der GBp auf das Vorliegen einer subjektiven auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der geprüften Kapitalgesellschaft zugunsten der verbundenen Firma4 ausgegangen werden. Die objektive und subjektive Voraussetzung iSd § 8 (2) KStG sind daher als erfüllt zu betrachten.

Da es sich bei den Kaufvertragspartnern (Firma2 als Verkäuferin und Firma4 als Käuferin) um verbundene Gesellschaften (Schwestergesellschaften) handelt, stellt die Differenz iHv Euro 8.539.000,-- zu einem fremdüblichen Verkaufspreis eine verdeckte Ausschüttung gem. § 8 Abs. 2 KStG an die Firma6-Stiftung, Liechtenstein (= erste Gesellschaft, die sowohl an der veräußernden Firma2 als auch an der erwerbenden Firma4 indirekt beteiligt ist) im Jahr 2009 dar. Das subjektive Tatbild kann aus den objektiven Tatbestandselementen abgeleitet werden. Das Vorliegen des objektiven und subjektiven Tatbildes wird gem. § 8 Abs. 2 KStG von der GBp als erfüllt angesehen.

Aufgrund einer Durchschüttung liegt im ersten Schritt bei der geprüften Kapitalgesellschaft (= Firma2) eine verdeckte Ausschüttung an die inländische Muttergesellschaft (= Firma7) vor. Der Ausschüttungsbetrag iHv Euro 8.539.000,-- stellt bei der Firma7 einen steuerfreien Beteiligungsertrag gem. § 10 Abs 1 KStG dar, ein KEST-Abzug hat gem § 94 Z. 2 EStG nicht zu erfolgen. Im zweiten Schritt liegt eine verdeckte Ausschüttung der Firma7 an die indirekt beteiligte ausländische Firma6-Stiftung, Liechtenstein iHv Euro 8.539.000,-- vor.

Die KEST von 25% auf die verdeckte Ausschüttung wird gemäß § 95 Abs 1 EStG von der Firma6-Stiftung, Liechtenstein als Empfängerin der verdeckten Ausschüttung geschuldet. Da es sich bei der Firma6-Stiftung, Liechtenstein um eine Domizilgesellschaft handelt, ist nicht sichergestellt, ob eine KEST-Vorschreibung einbringlich wäre. Es erfolgt daher zusätzlich zur Direktvorschreibung der KEST an die Firma6-Stiftung, Liechtenstein eine Vorschreibung der KEST an die Firma7 (laut Firmenbucheintragung v. Datum2 umbenannt in: Firma1 i.L.), St.Nr. *****, als Abzugsverpflichteter im Wege der Haftung (§§ 95 Abs 1 und Abs 2 Zif 1 lit a EStG iVm 224 BAO).

Die Kapitalertragsteuer wird von der Empfängerin der Kapitalerträge getragen und beträgt 25 % der verdeckten Ausschüttung, das sind Euro 2.134.750,--. Auf die Vorschreibung eines Säumniszuschlages v. 2 % der Kapitalertragsteuer, das sind Euro 42.695,--, wird verwiesen.

Da es sich um eine verdeckte Ausschüttung handelt ergibt sich für das Jahr 2009 nachstehende Erfolgserhöhung:

Verlust lt. Vlg.: Euro - 2.394.598,35

+ Erhöhung lt. Ap: Euro + 8.539.000,00

Gewinn lt. Ap: Euro + 6.144.401,65"

Die mit Bescheid vom 18. August 2015 erfolgte Festsetzung der dem Sicherstellungsauftrag zu Grunde liegenden Abgabe stellt ein weiteres Indiz für die Entstehung des Abgabenanspruches dar, obwohl dieser grundsätzlich unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit entsteht, er demnach keine diesbezügliche Bescheiderlassung voraussetzt (VwGH 19.2.1997, 95/13/0046). Auf die Rechtskraft des Abgabenbescheides kommt es dabei schon gar nicht an, 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);

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

Da eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung bei Vermögensverschiebung ins Ausland vorliegt, muss im Fall, dass sich der Abgabenschuldige und sein Vermögen von Anfang an im Ausland befinden analog von einer Gefährdung oder zumindest wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit ausgegangen werden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28.5.2015, Ro 2014/15/0046, ausgeführt hat, liegt es im Ermessen, ob die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht wird oder eine unmittelbare Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgt.

Kommt die Behörde - wie im vorliegenden Fall - im Rahmen ihrer Ermessensabwägung zum Schluss, dass sowohl die ausschüttende als auch der Empfänger der Ausschüttung der KEST heranzuziehen sind, muss die für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages erforderliche Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgabe sowohl beim Empfänger der ausgeschütteten Beträge als auch bei der ausschüttenden Gesellschaft vorliegen.

Die Bf. bringt zwar vor, dass die Empfängerin der Kapitalerträge in der Beschwerde gegen den Kapitalertragsteuerbescheid bestätigt habe, über ausreichendes Vermögen zu verfügen, jedoch darf nicht unbeachtet bleiben, dass die genannte Anstalt (Stiftung) ihren Sitz in Liechtenstein hat und mit dem Ansässigkeitsstaat für den vorliegenden Abgabenanspruch (Kapitalertragsteuer 2009) nicht einmal Rechtshilfevereinbarungen in Abgabensachen bestehen.

Dazu wird ausgeführt:

Im Abänderungsprotokoll zum DBA zwischen Liechtenstein und Republik Österreich, das am 1.1.2014 in Kraft trat, wurde eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe festgelegt.

Im Artikel III des Protokolls wurde normiert, dass seine Bestimmungen ausschließlich für die Steuerjahre, die am oder nach dem 1.1.2014 beginnen, Anwendung finden.

Demgemäß ist die Behauptung, dass die Anstalt in Liechtenstein über ausreichendes Vermögen verfüge, schon deshalb nicht ausreichend, da die belangte Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages davon auszugehen hatte, dass ihr im Falle der Nichtentrichtung der Abgabe durch die Anstalt in Liechtenstein keine Möglichkeit zur zwangsweisen Durchsetzung zur Verfügung stand.

Daraus folgt, dass für die dem Sicherstellungsauftrag zugrundeliegende Kapitalertragsteuer 2009 keine Vollstreckungshilfe mit Liechtenstein besteht, so dass bei dieser Sachlage zu schließen ist, dass eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Abgabeneinbringung vorliegt.

Dass in der Folge die Abgabenschuldigkeit mit Pfandbestellungsurkunde auf einer Liegenschaft der Firma⁴ sichergestellt wurde, ist für den vorliegenden Fall unbeachtlich, zumal der Sachverhalt nach der Erlassung des Sicherstellungsauftrages verwirklicht wurde.

In diesem Zusammenhang wird auf die ständige Rechtsprechung des VwGH verwiesen, wonach Umstände, die nach Erlassung des Sicherstellungsauftrages eintretende Umstände im Rahmen der Rechtsmittelentscheidung nicht zu berücksichtigen sind (VwGH 24.1.1996, 95/13/0147).

In der Begründung des gegenständlichen Sicherstellungsauftrages an die Bf. hat das Finanzamt zur Gefährdung bzw. wesentlichen Erschwerung ausgeführt, dass sich die Bf. in Liquidation befinde, im Jahresabschluss zum 31.12.2013 das Liquidationskapital € 58.299,88 betragen habe, die Gesellschaft nach Aussage des Liquidators vor Organen der Abgabenbehörde am 2.7.2015 angegeben habe, dass die Gesellschaft über einen Guthabensstand bei der UniCredit in Höhe von € 90.000,00-€ 100.000,00 verfüge.

Diesem Sachverhalt ist die Bf. in der Beschwerde nicht entgegengetreten, sodass dieser als zutreffend zu erkennen ist.

Eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung liegt nach der Ständigen Rechtsprechung des VwGH insbesondere bei drohender Insolvenzgefahr vor. Dass eine solche in Anbetracht der Höhe der Abgabenforderung im Verhältnis zu den vorhandenen Vermögenswerten vorlag, wurde in der mündlichen Senatsverhandlung zugestanden.

Bei dieser Sachlage erscheint die Folgerung der Behörde, eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Abgabeneinbringung liege vor, schlüssig und es kann auch trotz des Umstandes, dass die Kapitalertragsteuer auch beim Empfänger der Kapitalerträge geltend gemacht wurde, keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides erkannt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Erkenntnis weicht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab.
Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche
Revision nicht zulässig.

Wien, am 27. Oktober 2016