

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Gerhard Groschedl in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** bisher vertreten durch ***A*** KG, Adresse1, nunmehr vertreten durch SWP Steuerberatungs GmbH, Bahnhofplatz 2/2. Stock, 4600 Wels. über die Beschwerde der Abgabepflichtigen vom 12. August 2020 gegen den Sicherstellungsauftrag des damaligen Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 29. März 2019 zur Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit Sicherstellungsauftrag vom 29. März 2019 und 1. April 2019 hat das damalige Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf gemäß § 232 Bundesabgabenordnung (BAO) in das Vermögen der Firma ***Bf1*** (in weiterer Folge: Bf.) die Sicherstellung folgender Abgabenansprüche angeordnet:

Abgabenart	Zeitraum	(voraussichtliche) Höhe in Euro
Körperschaftsteuer	2013	24.400,00
Körperschaftsteuer	2014	35.600,00
Körperschaftsteuer	2015	36.700,00
Körperschaftsteuer	2016	37.400,00
Körperschaftsteuer	2017	25.200,00

Umsatzsteuer	2013	18.231,24
Umsatzsteuer	2014	17.313,20
Umsatzsteuer	2015	18.808,33
Umsatzsteuer	2016	20.560,00
Umsatzsteuer	2017	19.826,36
Umsatzsteuer	2018	19.656,32
Kapitalertragsteuer (KA)	2012	6.475,00
Kapitalertragsteuer (KA)	2013	20.169,74
Kapitalertragsteuer (KA)	2014	750,00
Kapitalertragsteuer (KA)	2015	625,00

Summe: € 301.715,19

Die Sicherstellung dieser Abgabenansprüche kann sofort vollzogen werden.

Eine Hinterlegung des Betrages in Höhe von € 301.715,19 bei der oben bezeichneten Abgabenbehörde bewirkt, dass Maßnahmen zur Vollziehung dieses Sicherstellungsauftrages unterbleiben und diesbezüglich bereits vollzogene Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben werden.

Als Begründung wurde wie folgt ausgeführt:

Die sicherzustellenden Abgabenansprüche sind auf Grund folgender Sachverhalte entstanden und wurden wie folgt ermittelt:

Im November 2010 wurde die Bf. gegründet. Geschäftszweig ist Immobilien- und Projektinvestment. Geschäftsführer ist Herr ***B*** wohnhaft in Adresse2 (Slowakei). 100%ige Gesellschafterin der Bf. ist die ***C*** s.r.o. mit Sitz in Bratislava, woran zu 100% Herr ***D*** beteiligt ist.

Bei den Ermittlungen seitens der Behörde wurde festgestellt, dass Herr ***C*** keine tatsächliche Geschäftsführung bei der Bf. ausführt. Der faktische Geschäftsführer ist Herr ***D***. Dieser führt nachweislich die Verhandlungen mit den Banken, setzt Kaufentscheidungen, hat eine Generalvollmacht von Herrn ***C*** betreffend der Vertretung von der Bf. nach außen erhalten, unterschreibt Anträge, etc. Herr ***C*** ist im Verfahren für

die österreichische Behörde nicht greifbar und reagiert auf keine Schriftstücke und Vorladungen seitens des Finanzamtes. Durch die slowakische Behörde wurde mit Herrn ***C*** eine Niederschrift aufgenommen. Bei dieser gibt Herr ***C*** an, dass die Bf. von Herrn ***D*** gegründet wurde. Anhand der Antworten ist ersichtlich, dass Herr ***C*** keine Entscheidungen trifft bzw. getroffen hat.

Herr ***D*** ist seit 2008 in Österreich steuerlich nicht mehr erfasst und gibt an, in der Slowakei seinen Lebensmittelpunkt zu haben. Ersichtlich durch die vorliegenden Unterlagen ist, dass von Herrn ***D*** teilweise unterschiedlichste „Wohn“adressen weitergegeben werden. Seitens der Behörde wurde im Prüfungsverfahren mehrmals versucht Schriftstücke, Vorladungen, etc. in der Slowakei und in Österreich an Herrn ***D*** zuzustellen und mit ihm telefonisch Termine zu vereinbaren. Herr ***D*** hat auf kein Einschreiten der österreichischen Behörde reagiert.

Liegenschaft „***E***“:

Mit Kaufvertrag, unterfertigt am 28.03.2012, wurde von Herrn ***F*** an das Unternehmen der Bf. die Liegenschaft EZ 100 (***E***) veräußert. Es wurde ein Kaufpreis für die Liegenschaft samt aller darauf errichteter Baulichkeiten von EUR 6.860.000,-, aufgeteilt auf mehrere Teilbeträge, festgelegt.

Unter dem Punkt 3) des Kaufvertrages wird angeführt, dass die Übernahme und Übergabe der vertragsgegenständlichen Liegenschaft samt allen Baulichkeiten in den physischen Besitz und Genuss der Käuferin mit Vertragsunterzeichnung erfolgt. Die Mieteinkünfte bis 31.12.2012 stehen noch dem Verkäufer bzw. dessen Rechtsvorgänger zu, ab dem 01.01.2013 der Käuferin. Der 31.12.2012 gilt als Verrechnungsstichtag für den Übergang aller mit dem Besitz der vertragsgegenständlichen Liegenschaft verbundenen Kosten, Gebühren, Abgaben und Steuern, aber auch aller Nutzungen und Besitzvorteile.

In der Bilanz der Bf. wurde das ***E*** ab 2012 im Anlagevermögen aufgenommen und im Aktiva mit einem Wert von gesamt EUR 7.181.644,49 ausgewiesen.

Die Liegenschaft besteht aus einem großen ausgebauten Bauernhaus mit mehreren Wohnungen, die für Wohnzwecke fremdvermietet werden, Betriebsgebäuden, Hallen und Garagen, die vermietet werden und landwirtschaftlichen Flächen im Ausmaß von etwa 51ha, die teils offiziell verpachtet und teils nach außen hin selbst bewirtschaftet werden.

Die Zahlungen der Mieter wurden bis 2014 auf ein Konto lautend auf die „***G*** als Verwalter und Untermietbeauftragter Treuhänder des ***E***“ (faktischer Vorstand ***D***) überwiesen. Auch im Mietvertrag wird, nachgewiesen ab 2010, die „***G*** als Verwalter und Untermietbeauftragter Treuhänder“ als Vermieter angeführt. Ab 2014 wird wiederum als Vermieter „***F*** als Verwalter und Untermietbeauftragter“ ausgewiesen. Die Mieten

werden ab diesem Zeitraum auf ein deutsches Bankkonto und im weiteren auf ein Bankkonto in der Schweiz überwiesen.

Zwischen dem faktischen Geschäftsführer der Bf. ***D*** und Herrn ***F*** ist ein Naheverhältnis definitiv vorhanden. Herr ***D*** und Herr ***F*** waren früher Kollegen beim ***H***, bei dem Herr ***F*** ab 1999 als Berater tätig war. Bereits im Konkursverfahren von Herrn ***F***, das im Jahr 2005 eröffnet wurde, scheint Herr ***D*** auf und wird bei Verhandlungen, Gesprächen, etc. von Herrn ***F*** miteinbezogen. Bei Durchsicht der vorliegenden Mailordner von Herrn ***F*** ist ein reger Mailverkehr zwischen Herrn ***D*** und Herrn ***F*** ersichtlich.

Seitens der Bf. wurden im gesamten Prüfungszeitraum gegen Herrn ***F*** bezüglich der ihr zustehenden Mieterträge nie Mahnungen oder rechtliche Schritte eingeleitet. Es wurde auch gegenüber den Mietern keine Änderung der Mietverträge oder des Bankkontos mitgeteilt. Ob es interne Verträge oder Abmachungen zwischen Herrn ***D*** oder Herrn ***F*** gibt, ist nicht nachvollziehbar. Über seinen steuerlichen Vertreter hat Herr ***F*** in einem Beschwerdeverfahren angegeben, dass er den Kaufpreis für das ***E*** nicht zur Gänze erhalten habe und somit behält er weiterhin die Mietzahlungen.

Die Bf. ist die vertragliche und grundbücherliche Eigentümerin des ***E***. Laut Kaufvertrag stehen die Mieteinkünfte ab 01.01.2013 dem Käufer, also der Bf. zu. Des Weiteren gehen auch ab diesem Zeitpunkt jegliche verbundenen Kosten, Gebühren, Abgaben und Steuern der vertragsgegenständlichen Liegenschaft auf die Bf. über. Somit sind die Miet- und Pachteinnahmen ab 01.01.2013 bei der Bf. zu berücksichtigen. Dies gilt sowohl umsatzsteuerlich als auch körperschaftsteuerlich. Die Steuerpflicht betreffend der Mietzahlungen und Pachtzahlungen bleibt auch in dem Falle bei der Bf. bestehen, auch wenn Herr ***F*** zu Unrecht oder auch zu Recht die vereinnahmten Einnahmen nicht weiterleitet oder nicht weiterleiten muss.

Die Höhe der Mieteinnahmen, die als Bemessung für die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer herangezogen wurden, werden durch das vorliegende Bankkonto im Jahr 2013 sowie den vorliegenden jährlichen Aufzeichnungen über die monatliche Höhe der Miet-, Betriebs- und Heizkosten, die an die Mieter weiterverrechnet wurden, ermittelt. Die jährliche Höhe der Abschreibung für Abnutzung ist anhand des Kaufvertrages genau nachvollziehbar. Übrige Ausgaben wurden im Schätzungswege ermittelt.

Barbehebungen und Abgleich mit Konto ***G***:

Des Weiteren ist durch das vorliegende Bankkonto ersichtlich, dass Barbehebungen vom faktischen Geschäftsführer durchgeführt wurden und Überweisungen vorliegen, denen kein betrieblicher Zweck entgegensteht. Auch ein Abgleich des Forderungskontos der Bf. mit dem Verbindlichkeitskonto der ***G*** zeigt auf, dass teilweise unterschiedliche Salden bestehen

und teilweise weitaus geringere Zinserträge bei der Bf. berücksichtigt wurden als bei der ***G*** als Aufwand berücksichtigt wurden.

In den angeführten Zeiträumen ergeben sich daraus für die Bf. für die Zeiträume 2012 bis 2018 die oben angeführten hinterzogenen KEST-, Umsatz- und Körperschaftsteuerbeträge.

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

Die Einbringung der Abgabe(n) ist gefährdet, weil es sich um hinterzogene Abgaben handelt. Es ist davon auszugehen, dass die oben angeführten Nachforderungsbeträge weder von der Gesellschaft noch von dem haftenden Geschäftsführer bzw. faktischen Geschäftsführer entrichtet werden bzw. diese nicht entrichtet werden können. Weder der im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführer Herr ***C*** (Slowakei) noch der faktische Geschäftsführer Herr ***D*** kommen der Erfüllung von abgabenrechtlichen Pflichten nach. Außerdem wurde im Verfahren weder von Herrn ***C*** noch von Herrn ***D*** auf Vorladungen, Schriftstücke und Weiterleitungen durch den steuerlichen Vertreter reagiert. Jeder der nach außen hin Vertretenen trachtet sich den abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu entziehen.

Die Einbringung der Abgaben ist weiters gefährdet bzw. wird wesentlich erschwert, da eine Möglichkeit einer Vermögensverschiebung durch Veräußerung allgemein aber auch ins Ausland oder Belastung der Liegenschaft ***E***, der einzige vorhandene Vermögenswert der Bf., besteht.

Es sind somit die objektiven Tatbestandsmerkmale als erfüllt anzusehen, die die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages im Sinne des § 232 BAO notwendig erscheinen lassen. Auf die laufende Rechtsprechung zum § 232 BAO, insbesondere jedoch das Erkenntnis des VwGH v. 7.2.1990, (Zl: 89/13/0047, ÖStZB 1990, -Seite 328) wird in diesem Zusammenhang verwiesen, worin es unter anderem heißt:

„Wie aus dieser Gesetzesbestimmung hervorgeht, sind Sicherstellungsmaßnahmen im Wege eines Sicherstellungsauftrages innerhalb des im § 232 Abs. 1 BAO umschriebenen Zeitraumes zulässig, wenn eine Gefährdung oder Erschwerung der nachfolgenden Einbringung von Abgaben begründet zu befürchten ist. Derartige Gefährdungen oder Erschwerungen werden unter anderem bei drohendem Konkursverfahren oder Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, Vermögensverschleppung, bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte oder bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung gegeben sein. Auch schwerwiegende Mängel in den Büchern und Aufzeichnungen, welche die Annahme begründen, dass sich der Abgabepflichtige auch der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen trachten wird, werden, ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des Abgabepflichtigen, die einen Zugriff anderer Gläubiger

auf sein Vermögen befürchten lässt, eine Maßnahme nach § 232 BAO rechtfertigen. Dabei reicht der objektive Tatbestand einer Gefährdung oder Erschwerung aus; eine vom Abgabenschuldner selbst gesetzte Gefährdungshandlung ist nicht erforderlich. In all diesen Fällen genügt es, 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 (vgl. Reeger-Stoll, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, Seite 769 und Stoll, Bundesabgabenordnung, Wien 1980, Seite 577 und die dort angeführte hg. Judikatur)."

Aus den vorgenannten Gründen ergibt sich, dass nur durch diese Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Abgabeneinbringung Rechnung getragen werden kann.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Beschwerde vom 12. August 2019 wird „Verletzung von Verfahrensvorschriften und unrichtige rechtliche Beurteilung eingewendet, da

- die belangte Behörde den den gegenständlichen Bescheiden zugrunde gelegten Sachverhalt mangelhaft ermittelt hat;
- aus dem aktenkundigen Sachverhalt offensichtlich unrichtige rechtliche Schlüsse gezogen wurden.

Wir stellen daher den Beschwerdeantrag, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben. Weiters stellen wir den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem § 274 Abs 1 Z1 BAO.

Begründung:

1) Sachverhalt

1.1. Allgemeines

Die Bf. wurde im Jahr 2010 als Tochtergesellschaft eines slowakischen Unternehmens in Österreich gegründet. Zweck der Gesellschaft war es, eine Liegenschaft aus einer Konkursmasse aufzukaufen um sie anschließend zu teilen und nach entsprechender Umwidmung als einzelne Baugründe (zB für Einfamilien- oder Reihenhäuser) mit Gewinn wieder zu veräußern. Pläne für dieses Projekt liegen vor, erfordern aber neben der erforderlichen Umwidmung vor allem zeitlichen, personellen und finanziellen Einsatz, den die Gesellschaft nicht zuletzt wegen der laufenden finanzbehördlichen Verfahren bisher nicht in der Lage war zu erbringen.

1.2. Vereinnahmung von Miet- und Pachterträgen

Der Kaufvertrag mit Herrn ***F*** (insolventer Schuldner) wurde im Jahr 2012 abgeschlossen. Unter Punkt II Abs 6 des Kaufvertrages wurde vereinbart, dass ein Teil des Kaufpreises (EUR 150.246,-) durch Überlassung der Nutzung und Vereinnahmung der Miet- und Pachterträge bis 31. Dezember 2012 geleistet wird. Im Zuge der Abwicklung gab es Probleme mit der Grundverkehrskommission, die ein Bieterverfahren einleitete (siehe Beilage), weil es sich um landwirtschaftliches Vermögen handelt. Zudem behauptete Herr ***F***, dass der Pächter die Pachtzahlungen nicht leisten würde. Daher war die Bf. gezwungen, eine Abänderung von Punkt II Abs 6 des Kaufvertrages mit dem Verkäufer zu vereinbaren. Am 13. November 2015 wurde die Anpassung des Kaufvertrages verschriftlicht (siehe Beilage). Am 13. September 2012 wurde der Kaufvertrag von der Grundverkehrskommission genehmigt.

In der Vereinbarung aus dem Jahr 2015 zwischen der Bf. und Herrn ***F*** wurde geregelt, dass Herr ***F*** die Liegenschaft in den Jahren 2014-2017 weiter wirtschaftlich nutzen kann, im Gegenzug dafür wird die offene Kaufpreisverbindlichkeit jährlich um je ein Viertel reduziert. Das wirtschaftliche Ergebnis dieser Vereinbarung spiegelt sich im Übrigen auch in den Jahresabschlüssen der Gesellschaft 2014 bis 2017 wider. Wenn die belangte Behörde auf Seite drei des Bescheides ausführt, dass nicht nachvollziehbar sei, ob es Abmachungen zwischen Herrn ***F*** und der Gesellschaft gibt, so hätte ein Blick in die Buchhaltungsunterlagen genügt um diese Frage zu beantworten. Durch diese Vereinbarung gelang es der Bf., eine langwierige und kostenintensive Klage gegen Herrn ***F*** zu verhindern. Gleichzeitig wurde ein praktisch risikoloser Ertrag von ca EUR 37.500,- pro Jahr erzielt und Zeit gewonnen, die ursprünglich angestrebte Umwidmung der Liegenschaft voranzutreiben. Zudem gestaltete sich eine Vermietung laut Stellungnahme des Insolvenzverwalters äußerst schwierig (siehe Beilage). Aus Sicht der Bf. wäre die Erzielung eines höheren Ertrags als die EUR 37.500,— pro Jahr nicht möglich gewesen — insbesondere nach Abzug aller Aufwendungen für die von Herrn ***F*** erledigte Verwaltung der Liegenschaft.

Unstrittig ist, dass die Gesellschaft seit ihrer Gründung noch nie Mieterträge von Mietern oder Pächtern der Liegenschaft erhalten hat. Diese sind immer Herrn ***F*** zugeflossen (was dieser selbst gegenüber der belangten Behörde laut Bescheidbegründung offensichtlich auch bestätigt). Das Finanzamt behauptet in dem hier bekämpften Sicherstellungsauftrag, dass Mieterträge auf ein deutsches und später auf ein Schweizer Konto fließen. Diese Konten sind Herrn ***F*** zuzurechnen, was jedenfalls betreffend das deutsche Konto einer Anordnung des Amtsgerichts ***K*** zu entnehmen ist (Beilage).

Aus Sicht der Bf. ist jedenfalls festzuhalten, dass die Liegenschaft nicht gekauft wurde, um Mieterträge zu erzielen, sondern um Baugrundstücke zu entwickeln.

1.3. Faktische Geschäftsführung

Hierzu ist anzumerken, dass die gesamten Ausführungen im Bescheid auf Seite 2 betreffend die angebliche faktische Geschäftsführung durch Herrn ***D*** für sowohl die Entstehung der

behaupteten Steuerschuld als auch für die Sicherstellung völlig irrelevant sind. Die im Bescheid angegebene Steuerschuld, insbesondere auf die Miet- und Pachteinkünfte würde unabhängig von der Person des Geschäftsführers entstehen. Daher werden diese Ausführungen im Folgenden auch nicht näher kommentiert. Der Vollständigkeit halber ist jedoch anzumerken, dass die laufende Geschäftsführung sehr wohl durch Herrn ***C*** wahrgenommen wird.

2) Rechtliche Würdigung

2.1. Mangelhafte Sachverhaltsermittlung

Die Außenprüfung wurde mit Prüfungsauftrag vom 3. April 2017 eröffnet. Zwischen der Eröffnung des Prüfungsverfahrens und der Ausfertigung des Sicherstellungsauftrages sind praktisch zwei Jahre vergangen. In diesen zwei Jahren stellte die belangte Behörde nur eine einzige Frage an die Gesellschaft (mit Email an den steuerlichen Vertreter vom 11. August 2017, beantwortet von diesem am 28. August 2017 im Zusammenhang mit dem Ausweis des negativen Eigenkapitals im Jahresabschluss).

Wenn nun im Sicherstellungsauftrag beispielsweise auf Seite drei ausgeführt wird, dass nicht bekannt ist, ob zwischen Herrn ***F*** und der Bf. Übereinkünfte bestehen so muss darauf hingewiesen werden, dass eine einfache diesbezügliche Nachfrage des Finanzamts oder ein Blick in die Buchhaltungsunterlagen diese Unkenntnis ausgeräumt hätte. Gleiches gilt für die angeblich mangelnde Mitwirkung am Verfahren. Der steuerliche Vertreter der Gesellschaft hat bzw hätte Fragen der belangten Behörde iZm dem Verfahren jederzeit beantwortet. Es wurden aber schlichtweg über zwei Jahre keine Fragen gestellt.

Durch die mangelhafte Ermittlung seitens der Behörde wurde auch das Recht auf Parteiengehör verletzt. Insbesondere die Dokumente in der Beilage (Stellungnahme Masseverwalter und Vereinbarung ***F***) hätten bei entsprechender Würdigung durch die Behörde zu einer anderen Beurteilung und schließlich zu einer anderen Höhe des Abgabebetrages im streitgegenständlichen Sicherstellungsauftrag führen müssen.

2.2. Faktische Geschäftsführung

Wie oben bereits angemerkt sind die Ausführungen der belangten Behörde betreffend die faktische Geschäftsführung der Gesellschaft — abgesehen davon, dass sie unrichtig sind — völlig irrelevant hinsichtlich der angegebenen Steuern. Dementsprechend sind diese Ausführungen auch als Bescheidbegründung für die Sicherstellung gänzlich ungeeignet.

2.3. Steuerpflicht der Miet- und Pachteinnahmen

Nach § 232 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den

Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen. Gerade der von der belangten Behörde behauptete Tatbestand wurde jedoch nicht verwirklicht.

Hierzu ist auf die Ausführungen auf Seite 3 des Sicherstellungsauftrages zu verweisen. Demnach bleibt „die Steuerpflicht betreffend der Mietzahlungen und Pachtzahlungen [...] auch in dem Falle bei der Bf. bestehen, auch wenn Herr ***F*** zu Unrecht oder auch zu Recht die vereinnahmten Einnahmen nicht weiterleitet oder nicht weiterleiten muss“(sic). Hier liegt der zentrale Fehler in der rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes seitens der belangten Behörde:

Körperschaftsteuerlich gilt zweifelsfrei § 7 Abs 3 KStG iVm § 5 EStG und damit die Maßgeblichkeit der UGB-Bilanz für das Steuerrecht. Würden in der UGB-Bilanz die Forderungen gegen einzelne Mieter oder Pächter angesetzt (was auf Grund der mangelnden Kenntnis über die Mieter und die Höhe der Mieten gar nicht möglich wäre) so müssten diese wohl gleichzeitig zur Gänze einzelwertberichtigt werden, wenn nicht damit gerechnet werden kann, dass eine entsprechende Zahlung erfolgt. Das gilt unabhängig davon, warum die Zahlung nicht erfolgt, insbesondere also unabhängig davon ob die Mieten von Herrn ***F*** zu Recht oder zu Unrecht nicht weitergeleitet werden. Auf Ebene der Bf. kann es auf Grundlage des beschriebenen Sachverhalts daher niemals zu einer Festsetzung von Körperschaftsteuer auf die Miet- und Pachteinkünfte kommen. Sehr wohl unterliegt die vereinbarte ertragswirksame Auflösung der Verbindlichkeit gegen Herrn ***F*** iHv jährlich EUR 37.561,50 der Körperschaftsteuer, diese wurde in allen Jahren aber auch bilanziert, in der Steuererklärung erklärt und in den veranlagten Jahren auch entsprechend bescheidmäßig festgesetzt.

Dabei muss zusammenfassend noch einmal darauf hingewiesen werden, dass das einzig wesentliche Sachverhaltselement für diese rechtliche Würdigung die Vereinnahmung und Nicht-Weiterleitung allfälliger Erträge durch Herrn ***F*** ist. Dieses Sachverhaltselement ist völlig unstrittig, auch die belangte Behörde geht in der Bescheidbegründung davon aus, dass allfällige Mieten von Herrn ***F*** einbehalten werden (Seite 3 des Sicherstellungsauftrages). Demnach ist die von der belangten Behörde getroffene rechtliche Würdigung, aus dem aktenkundigen Sachverhalt nicht ableitbar. Dass die Mieten laut Kaufvertrag der Gesellschaft zustehen würden ist ebenfalls unstrittig, in diesem Zusammenhang aber irrelevant. Zudem ist die oben genannte Vereinbarung zwischen Herrn ***F*** und der Bf. zu beachten, welche als Änderung des Kaufvertrages zivilrechtlich und auch steuerrechtlich Beachtung zu finden hat.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht ergibt sich auf Grund von § 16 UStG (Änderung der Bemessungsgrundlage) im Endeffekt grundsätzlich die gleiche rechtliche Würdigung wie hinsichtlich der Körperschaftsteuer. Auf Grund von im Endeffekt niemals zugeflossenen Erträgen kann auf Ebene der Gesellschaft keine Umsatzsteuerschuld entstehen. Auch hier ist daher die von der belangten Behörde getroffene rechtliche Würdigung aus dem Sachverhalt nicht ableitbar.

Da demnach weder Körperschaft- noch Umsatzsteuer auf nicht vereinnahmte Erträge entstehen kann ist auch die Sicherstellung nach § 232 BAO nicht möglich. Der Bescheid ist daher rechtswidrig.

2.4. Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung

Nach § 232 BAO ist eine Sicherstellung nur zulässig, wenn einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung begegnet werden muss.

Tatsache ist, dass die Gesellschaft bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen zur Gänze nachgekommen ist. Die im Sicherstellungsauftrag angeführten Begründungen sind völlig floskelhaft und entbehren jeglicher Grundlage. Der in der Bescheidbegründung gezogene Schluss, dass die Einbringung gefährdet ist, weil es sich um hinterzogene Abgaben handelt ist unzulässig, und wird sowohl von der höchstgerichtlichen Judikatur (VwGH 4.7. 7990, 89/15/0137) als auch von den Richtlinien der Finanzverwaltung abgelehnt (ME, Rz 7572). Die (bloße) Behauptung eines "dringenden Verdachts der Abgabenhinterziehung" in den in der Begründung des Sicherstellungsauftrages enthaltenen Ausführungen dazu, weshalb die Einbringung der Abgabe gefährdet sei, ist kein Ersatz für diesbezügliche Tatsachenfeststellungen der Behörde. (VwGH 4.6.2008, 2005/13/0047)

Die weiteren Ausführungen sind rein spekulativ und setzen sich in keinster Weise mit den Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Steuerpflichtigen auseinander. Diese Auseinandersetzung wäre nach herrschender Meinung aber gefordert. Der Annahme der Gefährdung müssen entsprechende Tatsachenfeststellungen und nicht bloße Vermutungen zu Grund liegen (vgl Ritz, BAO, 6. Auf/. 2077, § 232, Rz 5; vgl zur Begründungspflicht VwGH 20.12.1973, 1473/72; 20.2. 1997, 95/15/0057). Die abstrakte Möglichkeit von Vermögensminderungen reicht nicht (OGH 3.9.1986, 1 Ob 30/86, JBl 1987, 244).

In diesem Zusammenhang ist auch noch auf die in der Bescheidbegründung angesprochene „notwendige Sofortmaßnahme“ einzugehen. Wenn die Gesellschaft beabsichtigt hätte, das Vermögen wie von der belangten Behörde unterstellt „ins Ausland zu verschieben“ wäre in den zwei Jahren seit Prüfungsbeginn ausreichend Zeit gewesen, diesen Plan umzusetzen. Tatsache ist jedoch, dass die Gesellschaft sich weder ihren steuerlichen Verpflichtungen entzieht noch eine Vermögensverschiebung in irgendeiner Form geplant hat.

Demnach liegt eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung im vorliegenden Fall eindeutig nicht vor wodurch die Sicherstellung rechtswidrig ist.

2.5. Entstehung der Abgabenschuld bei Haftungsverpflichteten - Kapitalertragsteuer

Im Sicherstellungsauftrag wird unter anderem die Sicherstellung der Kapitalertragsteuer der Jahre 2012-2015 im Gesamtbetrag von EUR 28.019,74 angeordnet. Nach § 232 BAO ist die Sicherstellung nur zulässig, „sobald der Tatbestand verwirklicht ist. an den die

Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen“. Daraus ergibt sich, dass bei Haftungsverpflichteten eine Sicherstellung erst nach bescheidmäßiger Geltendmachung der Haftung zulässig ist (s Ritz, BAO, 6. Aufl. 2077, 9232, Rz 4). Da die Gesellschaft nicht Schuldnerin der Kapitalertragsteuer ist, sondern nur für Ihre Abfuhr haftet, wäre für eine Sicherstellung die vorherige bescheidmäßige Geltendmachung erforderlich.

Da die erforderliche bescheidmäßige Geltendmachung der Haftung iZm der Kapitalertragsteuer nicht erfolgt ist, ist die Sicherstellung rechtswidrig.

2.6. Nicht gesetzeskonforme Ermessenentscheidung

Nach dem Gesetzeswortlaut ist die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt. Ermessensentscheidungen der Abgabenbehörde haben sich innerhalb der Grenzen zu halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen (vgl zB VwGH 11.22.1992, 92/17/0178).

Die „Billigkeit“ gebietet etwa die Berücksichtigung von Treu und Glauben sowie des steuerlichen Verhaltens und der wirtschaftlichen Verhältnisse der Partei. Zur „Zweckmäßigkeit“ iSd § 20 gehört auch die Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie. Bei der Ermessensübung ist auch das Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung zu beachten (vgl Ritz, BAO, 6. Auflage 2077, § 20, Rz 5ff).

Ermessensentscheidungen sind von der Behörde zu begründen, damit dem Steuerpflichtigen ein Nachprüfen des Ermessensaktes hinsichtlich Gesetzes-Konformität ermöglicht wird. Die Begründung des Bescheides hat die für die Ermessensübung maßgebenden Umstände und Erwägungen aufzuzeigen (vgl zB VwGH 25.3.2010, 2009/16/0104).

Die belangte Behörde verletzte durch das Erlassen des hier gegenständlichen Sicherstellungsauftrages die ihr obliegenden Pflichten der Begründung der Ermessensübung. Ermessen stellt keine Willkür dar. Sicherstellungsaufträge dürfen nicht nur deshalb erlassen werden, weil eine abstrakte Möglichkeit von Vermögensminderungen vorliegen könnte. Die Gefährdung der Einbringlichkeit ist eine der Voraussetzungen für das Erlassen eines Sicherstellungsauftrages. Beim Ermessen ist vor allem auch auf den Grad der Wahrscheinlichkeit der Gefährdung und das tatsächliche Vorliegen eines verwirklichten steuerrechtlichen Tatbestandes und dessen Höhe einzugehen, was von der belangten Behörde im gegenständlichen Fall nicht geschehen ist. Das Finanzamt gibt zwar an, dass ein mutmaßliches Naheverhältnis zwischen ***D*** und ***F*** bestünde, begründet dies aber nur mit regem Emailverkehr. Es entspricht nicht allgemeiner Lebenserfahrung, dass lediglich aufgrund eines

regen Emailverkehrs, Herr ***F*** die ihm lt Vereinbarung vom November 2015 zustehenden Mieterträge des ***E*** einfach der Bf. oder gar Herrn ***D*** überlassen würde. Die belangte Behörde lässt den Beschwerdeführer im Dunkeln, wodurch diese Unterstellung begründet werden würde. Die Ermessensübung im Sicherstellungsauftrag ist zur Gänze nicht ausreichend nachvollziehbar begründet. Allein darin ist eine Verletzung von Verfahrensvorschriften zu erkennen, weshalb der Sicherstellungsauftrag aufzuheben ist.

3) Zusammenfassung

Die angefochtenen Bescheide erweisen sich, wie ausführlich dargestellt, somit in mehrfacher Hinsicht als rechtswidrig. Wir ersuchen daher um antragsgemäße Erledigung.

Beilagen

- Stellungnahme Insolvenzverwalter (9 Seiten)
- Bekanntmachung gem Grundverkehrsgesetz (1 Seite)
- Vereinbarung ***F*** / Bf. (1 Seite)
- Anordnung des Amtsgerichts ***K*** (3 Seiten)

Mit Beschwerdeverentscheidung des damaligen Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 13. März 2020 wurde der Beschwerde teilweise stattgeben und der Bescheid-Sicherstellungsauftrag bezüglich der Kapitalertragsteuer 2012 in der Höhe von € 6.475,00, der Kapitalertragsteuer 2013 in der Höhe von € 20.169,74, der Kapitalertragsteuer 2014 in der Höhe von € 750,00 und der Kapitalertragsteuer 2015 in der Höhe von € 625,00 aufgehoben. Für die anderen sichergestellten Abgaben wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen mit folgender Begründung:

„Bei der Bf. wird eine Betriebsprüfung durchgeführt bei der der folgende Sachverhalt festgestellt worden ist.

Im November 2010 wurde die Bf. gegründet. Geschäftszweig ist Immobilien- und Projektinvestment.

Geschäftsführer ist Herr ***B*** wohnhaft in Adresse2 (Slowakei). 100%ige Gesellschafterin der Bf. ist die ***C*** s.r.o. mit Sitz in Bratislava woran zu 100% Herr ***D*** beteiligt ist.

Bei den Ermittlungen seitens der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass Herr ***C*** keine tatsächliche Geschäftsführung bei der Bf. ausübt. Der faktische Geschäftsführer ist Herr ***D***. Dieser führt nachweislich die Verhandlungen mit den Banken, setzt Kaufentscheidungen, hat eine Generalvollmacht von Herrn ***C*** betreffend der Vertretung von der Bf. nach außen erhalten, unterschreibt Anträge, etc. Herr ***B*** ist im Verfahren für die österreichische Behörde nicht greifbar und reagiert auf keine Schriftstücke und

Vorladungen seitens des Finanzamtes. Durch die slowakische Behörde wurde mit Herrn ***B*** eine Niederschrift aufgenommen. Bei dieser gibt Herr ***C*** an, dass die Bf. von Herrn ***D*** gegründet wurde. Anhand der Antworten ist ersichtlich, dass Herr ***B*** keine Entscheidungen trifft bzw. getroffen hat. Herr ***D*** ist seit 2008 in Österreich steuerlich nicht mehr erfasst und gibt an in der Slowakei seinen Lebensmittelpunkt zu haben. Ersichtlich durch die vorliegenden Unterlagen ist, dass von Herrn ***D*** teilweise unterschiedlichste, Wohnadressen weitergegeben werden. Seitens der Behörde wurde im Prüfungsverfahren mehrmals versucht Schriftstücke Vorladungen, etc. in der Slowakei und in Österreich an Herrn ***D*** zuzustellen und mit ihm telefonisch Termine zu vereinbaren. Herr ***D*** hat auf kein Einschreiten der österreichischen Behörde reagiert.

Mit Kaufvertrag, unterfertigt am 28.03.2012, wurde von Herrn ***F*** an das Unternehmen Bf. die Liegenschaft EZ 100 (***E***) veräußert. Es wurde ein Kaufpreis für die Liegenschaft samt aller darauf errichteter Baulichkeiten von EUR 6.860.000,-, aufgeteilt auf mehrere Teilbeträge, festgelegt. Unter dem Punkt 3) des Kaufvertrages wird angeführt, dass die Übernahme und Übergabe der vertragsgegenständlichen Liegenschaft samt allen Baulichkeiten in den physischen Besitz und Genuss der Käuferin mit Vertragsunterzeichnung erfolgt. Die Mieteinkünfte bis 31.12.2012 stehen noch dem Verkäufer bzw. dessen Rechtsvorgänger zu, ab dem 01.01.2013 der Käuferin.

Der 31.12.2012 gilt als Verrechnungsstichtag für den Übergang aller mit dem Besitz der vertragsgegenständlichen Liegenschaft verbundenen Kosten, Gebühren, Abgaben und Steuern, aber auch aller Nutzungen und Besitzvorteile.

In der Bilanz der Bf. wurde das ***E*** ab 2012 im Anlagevermögen aufgenommen und im Aktiva mit einem Wert von gesamt 7.181.644,49 € ausgewiesen.

Die Liegenschaft besteht aus einem großen ausgebauten Bauernhaus mit mehreren Wohnungen, die für Wohnzwecke fremdvermietet werden, Betriebsgebäuden, Hallen und Garagen, die vermietet werden und landwirtschaftlichen Flächen im Ausmaß von etwa 51ha, die teils offiziell verpachtet und teils nach außen hin selbst bewirtschaftet werden.

Die Zahlungen der Mieter wurden bis 2014 auf ein Konto lautend auf die „***G*** als Verwalter und Untermietbeauftragter Treuhänder des ***E***" (faktischer Vorstand ***D***) überwiesen. Auch im Mietvertrag wird, nachgewiesen ab 2010, die „***G*** als Verwalter und Untermietbeauftragter Treuhänder" als Vermieter angeführt.

Ab 2014 wird wiederum als Vermieter ***F*** als Verwalter und Untermietbeauftragter ausgewiesen. Die Mieten werden ab diesem Zeitraum auf ein deutsches Bankkonto und im Weiteren auf ein Bankkonto in der Schweiz überwiesen.

Zwischen dem faktischen Geschäftsführer der Bf. ***D*** und Herrn ***F*** ist ein Naheverhältnis definitiv vorhanden. Herr ***D*** und Herr ***F*** waren früher Kollegen beim ***H***, bei dem Herr ***F*** ab 1999 als Berater tätig war. Bereits im Konkursverfahren von Herrn ***F***, das im Jahr 2005 eröffnet wurde, scheint Herr ***D*** auf und wird bei Verhandlungen, Gesprächen, etc. von Herrn ***F*** miteinbezogen. Bei Durchsicht der vorliegenden Mailordner von Herrn ***F*** ist ein reger Mailverkehr zwischen Herrn ***D*** und Herrn ***F*** ersichtlich.

Seitens der Bf. wurden im gesamten Prüfungszeitraum gegen Herrn ***F*** bezüglich der ihr zustehenden Mieterträge nie Mahnungen oder rechtliche Schritte eingeleitet. Es wurde auch gegenüber den Mietern keine Änderung der Mietverträge oder des Bankkontos mitgeteilt. Ob es interne Verträge oder Abmachungen zwischen Herrn ***D*** oder Herrn ***F*** gibt, ist nicht nachvollziehbar.

Über seinen steuerlichen Vertreter hat Herr ***F*** in einem Beschwerdeverfahren angegeben, dass er den Kaufpreis für das ***E*** nicht zur Gänze erhalten habe und somit behält er weiterhin die Mietzahlungen.

Die Bf. ist die vertragliche und grundbücherliche Eigentümerin des ***E***. Laut Kaufvertrag stehen die Mieteinkünfte ab 01.01.2013 dem Käufer, also der Bf. zu. Des Weiteren gehen auch ab diesem Zeitpunkt jegliche verbundenen Kosten, Gebühren, Abgaben und Steuern der vertragsgegenständlichen Liegenschaft auf die Bf. über.

Somit sind die Miet- und Pachteinnahmen ab 01.01.2013 bei der Bf. zu berücksichtigen. Dies gilt sowohl umsatzsteuerlich als auch körperschaftsteuerlich. Die Steuerpflicht betreffend die Mietzahlungen und Pachtzahlungen bleibt auch in dem Falle bei der Bf. bestehen, auch wenn Herr ***F*** zu Unrecht oder auch zu Recht die vereinnahmten Einnahmen nicht weiterleitet oder nicht weiterleiten muss.

Die Höhe der Mieteinnahmen, die als Bemessung für die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer herangezogen wurden, werden durch das vorliegende Bankkonto im Jahr 2013 sowie den vorliegenden jährlichen Aufzeichnungen über die monatliche Höhe der Miet-, Betriebs- und Heizkosten, die an die Mieter weiterverrechnet wurden, ermittelt. Die jährliche Höhe der Abschreibung für Abnutzung ist anhand des Kaufvertrages genau nachvollziehbar. Die übrigen Ausgaben wurden im Schätzungswege ermittelt.

Des Weiteren ist durch das vorliegende Bankkonto ersichtlich, dass Barbehebungen vom faktischen Geschäftsführer durchgeführt wurden und Überweisungen vorliegen, denen kein betrieblicher Zweck entgegensteht. Auch ein Abgleich des Forderungskontos der Bf. mit dem Verbindlichkeitskonto der ***G*** zeigt auf, dass teilweise unterschiedliche Salden bestehen und teilweise weitaus geringere Zinserträge bei der Bf. berücksichtigt wurden als bei der ***G*** als Aufwand berücksichtigt wurden.

In den angeführten Zeiträumen ergeben sich daraus für die Bf. für die Zeiträume 2012 bis 2018 hinterzogene KEST-, Umsatz- und Körperschaftsteuerbeträge in der Höhe von 301.715,19 €.

Um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung zu begegnen, kann die Abgabenbehörde nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO) bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) einen Sicherstellungsauftrag erlassen (§ 232 BAO). Die Einbringung der Abgabe(n) ist gefährdet, weil es sich um hinterzogene Abgaben handelt. Es ist davon auszugehen, dass die oben angeführten Nachforderungsbeträge weder von der Gesellschaft noch von dem haftenden Geschäftsführer bzw. faktischen Geschäftsführer entrichtet werden bzw. diese nicht entrichtet werden können.

Weder der im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführer Herr ***B*** (Slowakei) noch der faktische Geschäftsführer Herr ***D*** kommen der Erfüllung von abgabenrechtlichen Pflichten nach. Außerdem wurde im Verfahren weder von Herr ***B*** noch von Herrn ***D*** auf Vorladungen, Schriftstücke und Weiterleitungen durch den steuerlichen Vertreter reagiert. Jeder der nach außen hin Vertretenen trachtet sich den abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu entziehen.

Die Einbringung der Abgaben ist weiters gefährdet bzw. wird wesentlich erschwert, da eine Möglichkeit einer Vermögensverschiebung durch Veräußerung allgemein aber auch ins Ausland oder Belastung der Liegenschaft ***E***, der einzige vorhandene Vermögenswert der Bf., besteht.

Aus den obengenannten Gründen hat das ho Finanzamt am 01.04.2019 einen Sicherstellungsauftrag in der Höhe von 301.715,19 € erlassen.

Die Frist für die Einbringung der Beschwerde wurde aufgrund von 2 Fristverlängerungsanträgen vom ho Finanzamt zuerst bis 01.07.2019 und dann bis 01.09.2019 mittels Bescheid verlängert.

Am 12.06.2019 brachte der Abgabepflichtige Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag ein, in der dieser ausführt der Zweck der Bf. war es nicht die Mieterträge zu erzielen, sondern Baugrundstücke zu erschließen. Der Kaufvertrag mit Herrn ***F*** (insolventer Schuldner) wurde im Jahr 2012 abgeschlossen. Unter Punkt II Abs 6 des Kaufvertrages wurde vereinbart, dass ein Teil des Kaufpreises (EUR 150.246,-) durch Überlassung der Nutzung und Vereinnahmung der Miet- und Pächterträge bis 31. Dezember 2012 geleistet wird. Im Zuge der Abwicklung gab es Probleme mit der Grundverkehrskommission, die ein Bieterverfahren einleitete, weil es sich um landwirtschaftliches Vermögen handelt. Zudem behauptete Herr ***F***, dass der Pächter die Pachtzahlungen nicht leisten würde. Daher war die Bf. gezwungen, eine Abänderung von Punkt II Abs 6 des Kaufvertrages mit dem Verkäufer zu vereinbaren. Am 13. November 2015 wurde die Anpassung des Kaufvertrages verschriftlicht (siehe Beilage). Am 13. September 2012 wurde der Kaufvertrag von der Grundverkehrskommission genehmigt.

Herr ***F*** durfte die Liegenschaft 2014 -2017 weiter nutzen, geregelt in einer Vereinbarung im Jahr 2015, dafür wurde die Kaufpreisverbindlichkeit um ein Viertel reduziert. Ersichtlich ist dies in den Jahresabschlüssen 2014 -2017. Es wurde daher ein risikoloser Ertrag in der Höhe von 37.500 € erzielt, ein höherer Ertrag konnte nach Ansicht der Abgabepflichtigen nicht erzielt werden.

Unstrittig ist, dass die Abgabepflichtige nie Mieterträge erhalten hat, diese sind immer Herrn ***F*** zugeflossen.

Die Geschäftsführung wurde lt der Abgabepflichtigen vom eingetragenen Geschäftsführer Herrn ***B*** und nicht durch Herrn ***D*** durchgeführt, was aber nach Ansicht der Abgabepflichtigen keine Relevanz für den gegenständlichen Fall hat.

Es wird von der Abgabepflichtigen bemängelt, dass die Betriebsprüfung dem steuerlichen Vertreter nur eine Frage gestellt hätte und damit das Parteiengehör verletzt hätte. Auch hätte ermittelt werden können, dass zwischen Herrn ***F*** und der Bf. eine Zusatzvereinbarung über den Kaufpreis vereinbart wurde. Dies und die Stellungnahme des Masseverwalters hätte bei entsprechender Würdigung zu einem anderen steuerlichen Ergebnis kommen müssen.

Es hätte auch zu einer Einzelwertberichterung der Mieterträge kommen müssen, da nicht gerechnet werden konnte, dass die Mieterträge bezahlt werden sollten. Nach Ansicht der Abgabepflichtigen gilt dies unabhängig ob Herr ***F*** die Mieterträge zu Unrecht oder zu Recht weitergeleitet hat. Auf Grund der Maßgeblichkeit des Unternehmensrechts hätte es daher niemals zu einer Festsetzung der Körperschaft bezüglich der Mieterträge kommen dürfen. Allein die ertragswirksame Auflösung der Verbindlichkeit unterliegt der Körperschaftssteuer, diese wurde aber auch in der Steuerklärung erklärt. Dass die Mieterträge laut Mietvertrag der Bf. zu fließen sollten, ist dabei irrelevant. Auch die Änderung des Kaufvertrages zwischen Herrn ***F*** und der Bf. wären zu berücksichtigen.

Zudem liegt nach Ansicht der Abgabepflichtigen auch keine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung vor, sich die Abgabenbehörde nicht mit den Einkommens- und Vermögensverhältnissen auseinandergesetzt hat, und der dringende Verdacht der Abgabenhinterziehung nicht ausreicht um die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung zu begründen.

Bezüglich der Kapitalertragsteuer wird ausgeführt, dass die Sicherstellung gemäß § 232 BAO nur zulässig ist, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften knüpfen. Da die Abgabepflichtige nicht Schuldner der Kapitalertragsteuer ist, sondern nur für die Abfuhr haftet wäre eine vorherige Geltendmachung mittels Bescheid erforderlich. Da die Geltendmachung mittels Haftungsbescheid nicht erfolgt ist, ist die Sicherstellung bezüglich der Kapitalertragsteuer rechtswidrig.

In einer Stellungnahme vom 08.01.2020 zur Beschwerde der Abgabepflichtigen führt die Betriebsprüfung aus, dass am 28.03.2012 der Kaufvertrag vom Erwerb der Liegenschaft ***E*** zwischen den Parteien Bf. und ***F*** unterzeichnet. Der Kaufpreis der Liegenschaft wird im Kaufvertrag auf mehrere Teilbeträge aufgeteilt. Unter Punkt 2 Abs. 6 des Kaufvertrages wurde vereinbart das ein Teilbetrag von 150.246,00 € durch Überlassung der Nutzung und Vereinnahmung der Miet- und Pächterträge von 16.694,00 bis zum 31.12.2012 geleistet werden soll. Der Verkäufer vereinnahmt bis zum 31.12.2020 alle Pacht und Mieteinkünfte und trägt bis zu diesem Zeitpunkt alle mit dem Betrieb und der Liegenschaft verbundenen Kosten.

Im Jahr 2010 gab die Bf. ein Gutachten über den Verkehrswert der Liegenschaft in Auftrag. In diesem Gutachten wurden die Ertragswerte der Liegenschaft ermittelt. Die Bf. hatte zu diesem Zeitpunkt jegliche Mietverträge und konnte den Wert dementsprechend ermitteln.

Im gesamten Prüfungszeitraum werden seitens der Bf. keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt.

Die in der Beschwerde erwähnte Zusatzvereinbarung mit dem Datum 13.11.2015 wurde von Herrn ***F*** und Herrn ***D*** unterzeichnet. In der Mailbox ist ersichtlich, dass diese „Vereinbarung“ am 14.03.2016 von ***D*** an ***F*** übermittelt wurde. An diesem Tag wurde sie von Herrn ***F*** unterschrieben und eingescannt retourniert

In dieser Zusatzvereinbarung als Begründung für diese ausgeführt: Das Grundverkehrskommission das Geschäft nicht genehmigt hat, dies ist nicht nachvollziehbar da die Grundverkehrskommission den Verkauf schon im September 2012 genehmigt hat, und zu diesem Zeitpunkt Herrn ***F*** die gesamten Einnahmen zugerechnet wurden.

Dass der Pächter die Pachtzahlungen nicht leistet, dazu wird bemerkt, dass nur von den Pächterträgen die Rede, die Mieterträge werden nicht erwähnt, obwohl diese den Hauptteil der Einnahmen bilden. Die Vertragsparteien vereinbaren, dass der Kaufpreis in Wirtschaftsjahren 2014- 2015 - 2016- 2017 durch wirtschaftliche Überlassung des Kaufgegenstandes als Kaufpreis 37.561,50 € jährlich erfüllt wird und dieses nach dem Kaufvertrag vereinbarten Bedingungen. Es ist nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht eindeutig erkennbar, wie sich dieser Teil der Vereinbarung zusammensetzt. Im Kaufvertrag wird der Übergangsstichtag mit 01.01.2013 festgelegt. Diese „Vereinbarung“ wird im Jahr 2016 an Herrn ***F*** übermittelt. Bis zu diesem Zeitpunkt liegen keine weiteren nachvollziehbaren, fremdüblich gestalteten Vereinbarungen vor. Für die Ermittlung des Wertes in Höhe von EUR 37.561,50 € gibt es keine Unterlagen, Berechnungen, Nachweise oder ähnliches. Lediglich in der Buchhaltung ist erkennbar, dass der im Kaufvertrag und im Gutachten nachvollziehbare Wert in Höhe von EUR 150.246,00 € einfach geviertelt wurde. Für das Jahr 2013 wurde in dieser Zusatzvereinbarung nichts festgelegt.

In der Beschwerde wird ausgeführt, dass aus der Bf. die Erzielung eines höheren Ertrages als 37.000 € nicht möglich gewesen wäre, in besonders nach Abzug aller Aufwendungen durch Herrn ***F***. Es kann von der Bf. weder die mangelnde Erzielung des im Kaufvertrag erzielten Ertrages in der Höhe von 150.246,00 € als auch die von Herrn ***F*** getätigten Aufwendungen nachgewiesen werden. Die Umsatzsteuerpflicht und Körperschaftsteuerpflicht betreffend Mietzahlungen und Pachtzahlungen bleibt auch in dem Falle bei der Bf. bestehen, auch wenn Herr ***F*** zu Unrecht oder auch zu Recht die vereinnahmten Einnahmen nicht weiterleitet oder nicht weiterleiten muss.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde eine Hausdurchsuchung durchgeführt und somit sind die Unterlagen vorliegend. Ein Blick in die Unterlagen in denen man erkennt, dass ein im Kaufvertrag vereinbarter Betrag ohne jegliche Nachweise und Belege geviertelt wird, räumt die Unkenntnis nicht aus. Es wurde mehrmals versucht mit dem eingetragenen Geschäftsführer und dem faktischen Geschäftsführer Kontakt aufzunehmen, was jedoch nicht möglich war.

Die Stellungnahme des Masseverwalters ist der Abgabenbehörde bekannt, jedoch wie in der Stellungnahme angeführt, gehe der Masseverwalter zum Zeitpunkt 2011 davon aus, dass 5 Wohnungen vermietet werden und Mieter der Halle das Pachtverhältnis beenden möchte. Wie im Sicherstellungsauftrag mitgeteilt und hier auch ausgeführt, liegen zum Zeitpunkt der Bemessung des angeführten Ertrages in Höhe von EUR 150.246,00 jegliche Mietverträge und ein Verkehrswertgutachten vor. Über dies hinaus liegen als Bemessungsgrundlage für den Sicherstellungsauftrag das Bankkonto der ***G*** vor, auf das die Mieten monatlich geflossen sind sowie die Aufzeichnungen des Herrn ***F***.

In der Beschwerde wird angeführt, dass die Forderung gegen die einzelnen Mieter oder Pächter einzelwertberichtigt gehören. Herr ***F*** gibt an, dass er einen Teil des Kaufpreises nicht erhalten hat und somit die Mieten einbehält. Seitens der Bf. wird im gesamten Prüfungszeitraum gegen dieses Einbehalten der Mieten und der Nutzung von Gebäudeteilen durch Herrn ***F*** keine rechtlichen Schritte gesetzt. Viel mehr noch werden seitens Herrn ***D*** die jährlichen Förderungsanträge für die Agrar Markt Austria unterschrieben und die Auszahlung auf das Konto von Herrn ***F*** veranlasst.

In einer e-mail vom 19.02.2020 an die Betriebsprüfung führt der steuerliche Vertreter des Herrn ***F*** unter anderem aus, warum der Sicherstellungsauftrag vom 1.4.2019 über EUR 301.715,19 ausgestellt an die Bf. noch nicht aufgehoben wurde, da nunmehr feststeht, dass diese Einkünfte ausschließlich meinem Klient zuzurechnen sind. Seitens der Bf. wird mein Klient stets aufgefordert, dass dies klargestellt und bereinigt werde.

Die Betriebsprüfung nimmt dazu wie folgt Stellung:

Die Bf. hat am 28.03.2012 die Liegenschaft ***E*** von Herrn ***F*** erworben. Die Bf. ist die grundbücherliche Eigentümerin dieser Liegenschaft.

Herr ***F*** gibt laufend an, dass er einen Teil des Kaufpreises nicht erhalten hat und somit die Mieten einbehält. Auch seitens der Bf. kann der tatsächliche Zahlungsfluss eines bedeutenden Anteils des Kaufpreises nicht nachgewiesen werden. Gegenüber Herrn ***F*** wurden bezüglich der Einbehaltung der Mieten und der Eigennutzung des Gebäudes nie rechtliche Schritte gesetzt. Es kann somit davon ausgegangen werden, dass die Einbehaltung der Mieten im beidseitigen Einvernehmen erfolgte.

Die Einbehaltung der Mieten ist als Ratenzahlung des Kaufpreises an Herrn ***F*** anzusehen. Die Bf. ist laut Kaufvertrag berechtigt die Mieten ab 01.01.2013 einzubehalten und wäre daher verpflichtet gewesen ab 01.01.2013 die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung körperschaftsteuerlich sowie umsatzsteuerlich zu berücksichtigen. Daran ändert sich auch nichts, dass Herr ***F*** bis dato die Mieten einbehält.

L GmbH: Betreffend dieses Unternehmens liegen uns bis dato keinerlei Unterlagen vor. Aufgrund welcher rechtlichen Grundlage nun dieses Unternehmen die Mieten einbehält (die Bf. ist nach wie vor die Eigentümerin des gesamten Grundstückes) ist nicht nachvollziehbar und konnte auch bis dato vom steuerlichen Vertreter der ***L*** GmbH nicht beantwortet werden.

Es gibt keinen Grund den Sicherstellungsauftrag aufzuheben über 301.715,19 ausgestellt an die Bf. aufzuheben.

Rechtliche Würdigung:

Die Abgabenbehörde kann gemäß § 232 BAO, 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 an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabepflichtige kann durch Ertrag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden. Der Sicherstellungsauftrag hat gemäß § 232 BAO zu enthalten: Lit a) die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld; lit b) die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt; lit c) den Vermerk, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann; lit d) die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung der Abgabe-pflichtige erwirken kann, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Sicherstellungsaufträge setzen eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraus. Dies 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 (zB 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; 19.12.2013, 2012/15/0036; 11.2.2016, Ra 2015/13/0039). Solche Umstände liegen nach der Judikatur (zB VwGH 24.2.2000, 96/15/0217; 26.11.2002, 99/15/0076; 3.7.2003, 2000/15/0042; 29.3.2006, 2004/14/0045; 30.6.2015, 2012/15/0165; 30.9.2015, 2012/15/0174) vor allem vor: bei drohendem Insolvenzverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, bei Vermögensverschleppung, bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte, bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung. Abgabenhinterziehung und Mängel der Buchführung allein reichen ohne Bedachtnahme auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Abgabepflichtigen noch nicht stets aus, da mit eine solche Gefährdung oder Erschwerung angenommen werden darf (VwGH 4.7.1990, 89/15/0131; RAE, Rz 1572). Nicht erforderlich sind vom Abgabenschuldner selbst gesetzte Gefährdungshandlungen (VwGH 26.4.2000, 97/14/0003; 30.10.2001, 96/14/0170; 19.3.2002, 97/14/0004).

Bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind, bei rechnungslegungspflichtigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und bei vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften sind gemäß § 7 Abs 3 KStG alle Einkünfte (§ 2 Abs 3 des Einkommensteuergesetzes 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) zuzurechnen.

Folgende Einkünfte sind gemäß § 28 Abs 1 EStG, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: lit 1. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, lit 2) Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichem Betriebsvermögen, lit 3) Einkünfte aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der Gestattung der Verwertung von Rechten, insbesondere aus der Einräumung der Werknutzung (Werknutzungsbewilligung, Werknutzungsrecht) im Sinne des Urheberrechtsgesetzes der Überlassung von gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen Erfahrungen und von Berechtigungen.

Wie oben ausgeführt wurde die Liegenschaft ***E*** von der Bf. um 6.860.000 € von Herrn ***F*** erworben. Die Miet- und Pächterträge hätten laut Kaufvertrag ab 01.01.2013 der Bf. zugestanden. Bis zum 14.03.2016, Übermittlung der Zusatzvereinbarung von ***D*** an ***F*** liegen keinerlei fremdüblichen Vereinbarungen vor. Es wurden bis heute keinerlei Nachweise Unterlagen vorgelegt wie der Betrag von 37.561,50 € ermittelt wurde. Der in der Buchhaltung nachvollziehbare Wert in der Höhe in der Höhe von 150.246,00 € wurde einfach geviertelt. Auch wieso höchstens ein Betrag von 37.500 € und der im Kaufvertrag angeführte Ertrag in der Höhe von 150.246,00 € erzielt werden könnte, konnte nicht nachgewiesen

werden. Die Höhe der Mieteinnahmen, die als Bemessung für die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer herangezogen wurden, werden durch das vorliegende Bankkonto im Jahr 2013 sowie den vorliegenden jährlichen Aufzeichnungen über die monatliche Höhe der Miet-, Betriebs- und Heizkosten, die an die Mieter weiterverrechnet wurden, ermittelt. Die jährliche Höhe der Abschreibung für Abnutzung ist anhand des Kaufvertrages genau nachvollziehbar. Übrige Ausgaben wurden im Schätzungswege ermittelt. Daraus ergeben sich die im Sicherstellungsauftrag festgesetzten bezüglich Beträge der Körperschaftssteuer 2013- 2017 und der Umsatzsteuer 2013- 2018. Diese wurden auch zurecht festgesetzt da Miet- und Pächterträge nach Rechtsansicht des hiesigen Finanzamtes eindeutig der ***Bf1*** zuzurechnen sind, da dieser laut Kaufvertrag die Miet- und Pächterträge ab 01.01.2013 zustehen. Durch die Einbehaltung der Mieten und die fortlaufende Eigennutzung des Gebäudes durch Herrn ***F***, gegen den niemals rechtliche Schritte gesetzt worden sind, liegt eine Ratenzahlung an Herrn ***F*** vor die in Höhe der Mieterträge Körperschafts- und Umsatzsteuerpflichtig sind. Durch die Nichterklärung der Mieterträge liegen hinterzogene Abgaben gemäß § 33 FinStrG vor.

Die Einbringung der Abgaben ist gefährdet, weil es sich um hinterzogene Abgaben handelt. Es ist davon auszugehen, dass die im Sicherstellungsauftrag angeführten Nachforderungsbeträge weder von der Gesellschaft noch von dem haftenden Geschäftsführer bzw. faktischen Geschäftsführer entrichtet werden bzw. diese nicht entrichtet werden können. Weder der im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführer Herr ***C*** (Slowakei) noch der faktische Geschäftsführer Herr ***D*** kommen der Erfüllung von abgabenrechtlichen Pflichten nach. Außerdem wurde im Verfahren weder von Herrn ***C*** noch von Herrn ***D*** auf Vorladungen, Schriftstücke und Weiterleitungen durch den steuerlichen Vertreter reagiert. Jeder der nach außen hin Vertretenen trachtet sich den abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu entziehen.

Die Einbringung der Abgaben ist weiters gefährdet bzw. wird wesentlich erschwert, da eine Möglichkeit einer Vermögensverschiebung durch Veräußerung allgemein aber auch ins Ausland oder Belastung der Liegenschaft ***E***, der einzige vorhandene Vermögenswert der Bf., besteht. Die Bilanzgewinne/-verluste die erklärt wurden sind 2013 14.218,75 €, 2014 - 37.158,63 €, 2015 7.267,20 €, 2016 10.759,88, 2017 9.986,11 und stehen somit in keiner Relation zu den Nachforderungen aus der Körperschaftsteuer.

Aufgrund dieser Tatsachenfeststellungen liegt eine Gefährdung der Einbringung vor, damit ist Sicherstellungsauftrag der Sicherstellungsauftrag bezüglich der Körperschaftssteuer und der Umsatzsteuer zu Recht erlassen worden, und die Beschwerde ist in diesen Teilen als unbegründet abzuweisen.

Bezüglich der Kapitalertragsteuer ist festzustellen, dass keine Haftungsbescheide erlassen worden sind und daher liegt auch kein Tatbestand vor der Haftungs- Abgabepflicht bewirkt,

daher ist Sicherstellungsauftrag bezüglich der Kapitalertragsteuer aufheben und der Beschwerde teilweise stattzugeben.“

Im Vorlageantrag vom 29. September 2020 wird wie folgt ausgeführt:

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 13. März 2020, zugestellt am 20. März 2020, wurde die Beschwerde unseres oben angeführten Mandanten gegen den angeführten Sicherstellungsauftrag (mit Ausnahme der Kapitalertragsteuer) als unbegründet abgewiesen. Innerhalb offener Frist gem § 264 BAO (Fristverlängerung beantragt mit Schreiben vom 15. April 2020 bis zum 30. September 2020) wird nun die Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt. Betreffend die Beschwerdegründe wird auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen. Die Ausführungen betreffend die Kapitalertragsteuer sind hinfällig, da der Beschwerde hinsichtlich Kapitalertragsteuer stattgegeben wurde.

Einzig betreffend die für eine Sicherstellung notwendige „Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung“ dürfen die in der Beschwerde angeführten Argumente noch einmal angeführt und bezugnehmend auf die Beschwerdevorentscheidung ergänzt werden:

Nach § 232 BAO ist eine Sicherstellung nur zulässig, wenn einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung begegnet werden muss.

Tatsache ist, dass die Gesellschaft bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen zur Gänze nachgekommen ist. Die im Sicherstellungsauftrag angeführten Begründungen sind völlig floskelhaft und entbehren jeglicher Grundlage. Der in der Bescheidbegründung gezogene Schluss, dass die Einbringung gefährdet ist, weil es sich um hinterzogene Abgaben handelt ist unzulässig, und wird sowohl von der höchstgerichtlichen Judikatur (VwGH 4.7.1990, 89/15/0131) als auch von den Richtlinien der Finanzverwaltung abgelehnt (RAE, Rz 1572). Die (bloße) Behauptung eines "dringenden Verdachts der Abgabenhinterziehung" in den in der Begründung des Sicherstellungsauftrages enthaltenen Ausführungen dazu, weshalb die Einbringung der Abgabe gefährdet sei, ist kein Ersatz für diesbezügliche Tatsachenfeststellungen der Behörde (VwGH, 4.6.2008, 2005/13/0041). In der Beschwerdevorentscheidung werden die schon in der Beschwerde vorgebrachten floskelhaften Begründungen lediglich wiederholt, das ändert nichts an deren Unzulässigkeit.

Die weiteren Ausführungen im Sicherstellungsauftrag sind rein spekulativ und setzen sich in keinsten Weise mit den Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Steuerpflichtigen auseinander. Diese Auseinandersetzung wäre nach herrschender Meinung aber gefordert. Der Annahme der Gefährdung müssen entsprechende Tatsachenfeststellungen und nicht bloße Vermutungen zu Grund liegen (vgl Ritz, BAO, 6. Aufl. 2017, § 232, Rz 5; vgl zur Begründungspflicht VwGH 20.12.1973, 1473/72; 20.2.1997, 95/15/0057). Die abstrakte

Möglichkeit von Vermögensminderungen reicht nicht (OGH 3.9.1986, 1 Ob 30/86, JBl 1987, 244). Auch in der Beschwerdeentscheidung erfolgt keine Auseinandersetzung mit den Einkommens- und Vermögensverhältnissen der Gesellschaft.

In diesem Zusammenhang ist auch noch auf die in der Bescheidbegründung angesprochene „notwendige Sofortmaßnahme“ einzugehen. Wenn die Gesellschaft beabsichtigt hätte, das Vermögen wie von der belangten Behörde unterstellt „ins Ausland zu verschieben“ wäre in den zwei Jahren seit Prüfungsbeginn ausreichend Zeit gewesen, diesen Plan umzusetzen. Tatsache ist jedoch, dass die Gesellschaft sich weder ihren steuerlichen Verpflichtungen entzieht noch eine Vermögensverschiebung in irgendeiner Form geplant hat.

Der Vollständigkeit halber darf noch darauf hingewiesen werden, dass eine Abänderung der Sicherstellung hinsichtlich Kapitalertragsteuer wie in der Beschwerdeentscheidung gefordert wird bis heute nicht erfolgt ist.

Demnach liegt eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung im vorliegenden Fall eindeutig nicht vor, wodurch die Sicherstellung rechtswidrig ist.

Wir ersuchen um stattgebende Erledigung.“

Mit Eingabe vom 29. Juni 2022 wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung von der aktuell vertretungsbefugten SWP Steuerberatung GmbH zurückgezogen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Rechtslage:

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

Abgabenanspruch:

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages setzt zunächst die Verwirklichung jenes Tatbestandes voraus, an den die Abgabepflicht geknüpft ist. Die Verwirklichung dieses Tatbestandes muss im Hinblick auf die auch für Sicherstellungsaufträge geltende Begründungspflicht im Sinne des § 93 Abs. 3 lit. a BAO in der Begründung des Sicherstellungsauftrages oder in der diesen bestätigenden Entscheidung dargetan werden. Die

Begründung muss in diesem Zusammenhang jedenfalls erkennen lassen, welcher konkrete Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde und welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung dafür maßgebend waren. Ein Sicherstellungsauftrag ist aber kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme, die dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zur Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Tatbestandes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind. Ob der Abgabensanspruch tatsächlich entstanden ist, ist in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden (vgl. VwGH 26.7.2007, 2007/15/0131, VwSlg 8260 F/2007; 4.6.2008, 2005/13/0041, je mWN; VwGH 08.10.2020, Ra 2020/13/0044).

Ein angefochtener Sicherstellungsauftrag ist ohne Rücksicht auf später eingetretene Tatsachen allein darauf zu prüfen, ob im Zeitpunkt seiner Erlassung die dafür erforderlichen sachlichen Voraussetzungen gegeben waren (vgl. VwGH 30.06.2015, 2012/15/0165).

Die Finanzverwaltung ging laut angefochtenem Bescheid offenbar davon aus, dass als Folge des Erwerbes einer Liegenschaft Mieterträge der Jahre 2013 bis 2018 von der Bf. nicht korrekt steuerrechtlich erklärt worden sein sollen. Als Begründung wurde darauf verwiesen, dass Mieterträge auf ein deutsches und später auf ein Schweizer Konto geflossen sind. Diese Konten sind Herrn ***F*** zuzurechnen, was jedenfalls betreffend das deutsche Konto einer Anordnung des Amtsgerichts ***K*** zu entnehmen ist.

Folgt man den insoweit unwidersprochenen Ausführungen in der Beschwerde, wonach die Außenprüfung mit Prüfungsauftrag vom 3. April 2017 eröffnet wurde und zwischen der Eröffnung des Prüfungsverfahrens und der Ausfertigung des Sicherstellungsauftrages praktisch zwei Jahre vergangen sind und in diesen zwei Jahren die belangte Behörde nur eine einzige Frage an die Gesellschaft stellte (mit Email an den steuerlichen Vertreter vom 11. August 2017, beantwortet von diesem am 28. August 2017 im Zusammenhang mit dem Ausweis des negativen Eigenkapitals im Jahresabschluss), die steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin jedoch stets zur Beantwortung von Fragen zur Verfügung gestanden wären, kann eine angeblich mangelnde Mitwirkung am Verfahren nicht festgestellt werden. Der steuerliche Vertreter der Gesellschaft hat bzw hätte Fragen der belangten Behörde iZm dem Verfahren jederzeit beantwortet. Es wurden aber – laut Beschwerde (unwidersprochen) – schlichtweg über zwei Jahre keine Fragen gestellt.

Wenn in der Beschwerdeentscheidung ausgeführt wird, es sei nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht eindeutig erkennbar, wie sich dieser Teil der Vereinbarung (des Kaufvertrages) zusammensetzt, wäre es durchaus an der Betriebsprüfung gelegen, für eine entsprechende Aufklärung des Tatbestandes, der zu einer Abgabepflicht bei der Beschwerdeführerin führen hätte können, zu sorgen.

In der Beschwerde wurde weiters ausgeführt: Aus umsatzsteuerlicher Sicht ergibt sich auf Grund von § 16 UStG (Änderung der Bemessungsgrundlage) im Endeffekt grundsätzlich die gleiche rechtliche Würdigung wie hinsichtlich der Körperschaftsteuer. Auf Grund von im Endeffekt niemals zugeflossenen Erträgen kann auf Ebene der Gesellschaft keine Umsatzsteuerschuld entstehen. Auch hier ist daher die von der belangten Behörde getroffene rechtliche Würdigung aus dem Sachverhalt nicht ableitbar.

Im Übrigen führte zwischenzeitig laut Akt in einer e-mail vom 19.02.2020 an die Betriebsprüfung der steuerliche Vertreter des Herrn ***F*** unter anderem aus, warum der Sicherstellungsauftrag vom 1.4.2019 über € 301.715,19 ausgestellt an die Bf., noch nicht aufgehoben wurde, da nunmehr feststeht, dass diese Einkünfte ausschließlich meinem Klient zuzurechnen sind. Seitens der Bf. wird mein Klient stets aufgefordert, dass dies klargestellt und bereinigt werde.

Die belangte Behörde vertritt die Ansicht, dass es sich durch die Nichterklärung der Mieterträge um hinterzogene Abgaben gemäß § 33 FinStrG handelt. Dem angefochtenen Bescheid oder dem vorgelegten Abgabenakt ist jedoch nicht zu entnehmen, wer Täter dieser Abgabenhinterziehung gewesen sein hätte sollen.

Eine entsprechende Kommunikation mit dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin hat allerdings bis zur Erlassung des Sicherstellungsauftrages nicht wirklich stattgefunden.

Als Folge der zwischenzeitig mit BP-Bericht vom 14. Mai 2022 abgeschlossenen Außenprüfung bei der Bf. der Jahre 2012 bis 2018 wurden die Abgaben der verfahrensrelevanten Jahre 2013 bis 2018 neu festgesetzt wie folgt:

Körperschaftsteuer 2013: Gutschrift von € 564,00;
Körperschaftsteuer 2014: keine Änderung € 0,00;
Körperschaftsteuer 2015: Nachforderung von € 11.720,00;
Körperschaftsteuer 2016: Nachforderung von € 940,00;
Körperschaftsteuer 2017: Nachforderung von € 747,00;
Körperschaftsteuer 2018: keine Änderung € 0,00.

Umsatzsteuer 2016: Gutschrift von € 1.890,00;
Umsatzsteuer 2017: Gutschrift von € 1.430,21;
Umsatzsteuer 2018: Gutschrift € 1.354,39.

Laut höchstgerichtlicher Judikatur (vgl. VwGH 24.01.2006, 95/13/0147) können Verfahrensergebnisse im Abgabenfestsetzungsverfahren ein Indiz für eine dem erstbehördlichen Sicherstellungsauftrag zu Grunde gelegte unrichtige Sachverhaltsdarstellung sein.

Zieht man die Ergebnisse der Außenprüfung ins Kalkül, sind die dem Sicherstellungsauftrag zugrundeliegenden Abgabennachforderungen demnach zum Großteil nicht mehr existent, sodass insoweit von der Entstehung des Abgabenanspruches keine Rede mehr sein kann und für die Bf. kein Schuldverhältnis für die gegenständlichen Abgaben, die sichergestellt werden könnten, mehr vorliegt (vgl. BFG 24.5.2016, RV/7104395/2015). Die Abgabepflicht als Voraussetzung für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages im laut angefochtenen Bescheid dargestellten Ausmaß ist bei Gesamtbetrachtung des Falles nicht entstanden.

Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung

In Bezug auf die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung muss der Begründung der Entscheidung entnommen werden können, aus welchen besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass die Einbringung nur bei raschem Zugriff der Behörde gesichert erscheint (vgl. etwa Ritz, BAO5, § 232 Tz 5f, sowie als Beispiel für viele das zu § 232 BAO in Verbindung mit § 66 ASVG ergangene Erkenntnis vom 21. November 2001, 96/08/0104; VwGH 11.02.2016, Ra 2015/13/0039), wobei die abstrakte Möglichkeit von Vermögensminderungen nicht ausreicht.

Im Urteil des OGH vom 3. September 1986, 1 Ob 30/86, JBl 1987, 244, war dargelegt worden, § 232 Abs. 1 erster Satz BAO setze einen konkreten Gefährdungstatbestand voraus und die Rechtsauffassung, ein Sicherstellungsauftrag könne ungeachtet des Vorhandenseins eines zur Deckung der voraussichtlichen Abgabenerforderung ausreichenden Vermögens des Schuldners stets schon dann erlassen werden, wenn nur in abstracto mit einer Verminderung desselben gerechnet werden müsse, sei *„nicht haltbar und auch nicht vertretbar, weil dann Sicherungsmaßnahmen jederzeit erlassen werden könnten, ohne daß ein konkreter Gefährdungstatbestand vorliegen müsste“*.

Im vorliegenden Fall ist das Finanzamt - durch Erlassung des Sicherstellungsauftrages allein aufgrund einmaliger Kontaktaufnahme mit der Beschwerdeführerin in zwei Jahren – so vorgegangen, dass die Vertreter nicht Gelegenheit bekamen, sich vor Erlassung des Sicherstellungsauftrages zumindest zu den möglichen Abgabenerforderungen zu äußern.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 7.2.1990, 89/13/0047) sind Gefährdungen oder Erschwerungen iSd § 232 BAO u.a. bei drohendem Insolvenzverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte oder bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung gegeben. Auch schwerwiegende 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.

Ob eine solche Gefährdung vorliegt, ist auf Grund der Gegenüberstellung der Abgabenschuld und des zur Begleichung der Forderung zur Verfügung stehenden Einkommens und Vermögens zu beurteilen. Es reicht, wenn das Aufkommen in Gefahr gerät (VwGH 20.4.1989, 88/16/0243; vgl. BFG 14.2.2014, RV/7101442/2013).

Eine Übersicht über die wirtschaftlichen Verhältnisse der Bf. wurde zwar nicht vorgelegt oder wäre dem Akt zu entnehmen. Aus dem Abgabenkonto ist jedoch zu ersehen, dass höhere offene Abgabenrückstände im gesamten Prüfungszeitraum nicht feststellbar sind. Aktuell besteht zum 30. Juni 2022 am Abgabenkonto ein Guthaben von € 37.517,30, entstanden am 20. April 2022.

Eine Gefährdung der Einbringlichkeit von Abgaben ist aus dem Abgabenakt nicht ableitbar.

Da die Voraussetzungen für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages gemäß § 232 BAO nicht vorgelegen sind, war der Beschwerde stattzugeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Zur Unzulässigkeit 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. Wie sich aus der zitierten Judikatur ergibt liegen Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung, die nicht eindeutig geklärt wären, nicht vor.

Wien, am 30. Juni 2022