

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 23. Mai 2017 gegen den Bescheid - Sicherstellungsauftrag des Finanzamtes FA (nunmehr ***FA***) vom 18. April 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensverlauf

Mit Bescheid - Sicherstellungsauftrag vom 18. April 2017 ordnete das ehemalige Finanzamt FA (nunmehr ***FA***) gemäß § 232 Bundesabgabenordnung (BAO) die Sicherstellung folgender Abgabenansprüche in das Vermögen der beschwerdeführenden Gesellschaft, der ***Bf1*** (in der Folge abgekürzt Bf), an:

Abgabenart	Zeitraum	(voraussichtliche) Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2015	288.619,31
Umsatzsteuer	Jänner 2016	2.235,02

Umsatzsteuer	Februar 2016	2.235,02
Umsatzsteuer	März 2016	2.235,02
Umsatzsteuer	April 2016	2.235,02
Umsatzsteuer	Mai 2016	2.235,02
Umsatzsteuer	Juni 2016	2.235,02
Umsatzsteuer	Juli 2016	2.235,02
Umsatzsteuer	August 2016	2.235,02
Umsatzsteuer	September 2016	2.235,02
Umsatzsteuer	Oktober 2016	2.235,02
Umsatzsteuer	November 2016	2.235,02
Umsatzsteuer	Jänner 2017	94.213,96
Summe		407.418,49

Die Sicherstellung dieser Abgabenansprüche könne laut Bescheid sofort vollzogen werden.

Eine Hinterlegung des Betrages in Höhe von 407.418,49 Euro bei der oben bezeichneten Abgabenbehörde bewirke, dass Maßnahmen zur Vollziehung dieses Sicherstellungsauftrages unterblieben und diesbezüglich bereits vollzogene Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben würden.

Zur Begründung wurde wie folgt ausgeführt:

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

*Die ***Bf1*** (fortan kurz: Abgabepflichtige) mietet seit dem Jahr 2002 von der Republik Österreich Mietgegenstand_1 mit dem Ziel, an diesem Ort ein Hochsicherheitsdatencenter zu errichten. In den letzten Jahren fanden umfangreiche Planungs- und Projektierungsarbeiten statt.*

Diverse Leister stellten Erfolgshonorare in Rechnung. Zahlungen erfolgten vielfach nicht, jedoch wurden Vorsteuerbeträge aus den entsprechenden Eingangsrechnungen in Abzug gebracht.

Verfahrensgegenständlich waren bereits Leistungen des Herrn B. an die Abgabepflichtige im Rahmen einer vorangegangenen Umsatzsteuernachschau und der folglich erhobenen

Bescheidbeschwerde. Laut dem Erkenntnis BFG 14.02.2017, RV/7103864/2015, sind Vorsteuern aus diesen Leistungen nicht abzugsfähig.

Im nunmehrigen Prüfungszeitraum betreffend die Jahre 2013 bis 2015 und USt Nachschau betreffend die Jahre 2016 und 2017 traten als Leister unter anderem auf:

1) BH als Vermieterin der Mietgegenstand_1.

*2) Be. Privatstiftung als Vermieterin der Geschäftsräume in ***Bf1-Adr***.*

Auch die Forderungen dieser Leister wurden zum überwiegenden Teil nicht beglichen, Vorsteuerbeträge hieraus jedoch in Abzug gebracht.

Ad 1)

Laut Schreiben der BH vom 25.1.2017 wurde die Fälligkeit der vom 1.1.2012 bis 31.12.2015 angefallenen Mietentgelte bis zum Beginn der Bauzeitphase 2 ausgesetzt. Diese tritt vertragsgemäß nach Abschluss der Bewilligungsphase ein.

Zum gegenwärtigen Zeitpunkt ist die Bewilligungsphase nicht abgeschlossen, indem zumindest die Baubewilligung mit 31.12.2016 erloschen ist und nicht verlängert wurde.

Die Fälligkeit der Mietentgelte ist daher von einem ungewissen und bislang nicht eingetretenen Ereignis, welches in der Erlangung sämtlicher Bewilligungen besteht, abhängig und somit aufschiebend bedingt.

Eine Stundung der Mietentgelte liegt seit 25.1.2017 jedenfalls nicht vor.

Eine Berichtigung gem. § 16 Abs. 1 Z. 2 UStG infolge des Wegfalls der Berechtigung zum Vorsteuerabzug durch die nunmehr aufschiebend bedingten Entgeltforderungen der Republik Österreich mit der UVA für Jänner 2017 unterblieb.

Die Vorsteuerbeträge aus den nicht bezahlten Mietentgelten sind im UVA Zeitraum Jänner 2017 zurückzufordern [laut Aufstellung]:

- Mietentgelt brutto (Mietgegenstand_1): 565.283,74 Euro*
- Vorsteuer: 94.213,96 Euro*

Ad 2)

*Die Abgabepflichtige war auch Mieterin von Büroräumlichkeiten in ***Bf1-Adr***.*

Mit Jahresende 2015 betrugen die Verbindlichkeiten gegenüber der Vermieterin 1.731.715,85 Euro brutto, wobei der genannte Betrag auch die durch Erklärung vom 12.11.2015 des zu diesem Zeitpunkt eingesetzten handelsrechtlichen Geschäftsführers H.E. akzeptierten Verbindlichkeiten von 1.037.393,75 Euro aus dem Zeitraum von Oktober 2002 bis Juni 2012 enthält.

Von Frau K. wurde ausgeführt, dass die Rückzahlung der geschuldeten Beträge gestundet sei, jedoch konnten Zahlungsziele nicht bezeichnet und entsprechende Nachweise nicht erbracht werden.

In Ansehung der wirtschaftlichen Lage der Abgabepflichtigen jeweils zu Jahresende 2015 und 2016 ist festzustellen, dass mangels Vorliegens liquider Mittel Zahlungsunfähigkeit bestand.

Binnen angemessener Frist konnte die Tilgung der Verbindlichkeiten nicht in Aussicht genommen werden. Aus Sicht der Gläubigerin mussten die Mietentgelte als uneinbringlich, die Forderungen folglich als wertlos, angesehen werden (vertiefend hierzu die Darstellungen unten zur Begründung der Gefährdung der Einbringung der Abgaben).

Zu der von Frau K. vielfach erwähnten Finanzierungsgarantie von Dr. K. vom 16.10.2013: Diese dient lediglich der Sicherstellung des Entgelts für eine Bauleistung als „Sicherstellung von Forderungen und Ansprüchen, die aus den Ausräum- und Sanierungsarbeiten im Mietgegenstand_1 erwachsen“ und ist in ihrer Gültigkeit bis 31.12.2016 oder mit Abschluss der Abbruch- und Sanierungsarbeiten begrenzt (Feststellung BFG 14.02.2017, RV/7103864/2015).

Die Möglichkeit der Tilgung der Verbindlichkeiten mit diesen Mitteln scheidet daher von vornherein aus.

Die Berichtigung der Vorsteuern ist in jenem Voranmeldungszeitraum bzw. Veranlagungszeitraum durchzuführen, in dem die Uneinbringlichkeit eingetreten ist, somit erstmals für das Kalenderjahr 2015 und folglich monatsweise für den jeweiligen Veranlagungszeitraum.

- *Miete Mietgegenstand_2:*
- *Verbindlichkeit per Dezember 2015 – Entgelt brutto: 1.731.715,85 Euro; Vorsteuer: 288.619,31 Euro*
- *Jänner bis November 2016 - Vorsteuer monatlich: 2.235,02 Euro*

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).

Zur Gefährdung der Einbringung der Abgaben:

Die Abgabepflichtige ist zumindest seit Ende des Jahres 2015 zahlungsunfähig, da das Bestehen freier Zahlungsmittel (Bankguthaben, offene Kreditlinien, Kassabestand, etc.) in der erforderlichen Höhe zu verneinen ist.

Den nicht vorhandenen liquiden Mitteln stehen mit 31.12.2015 laut Saldenliste bzw. Jahresabschluss Verbindlichkeiten von 4.270.272,70 Euro und Forderungen von 641.520,42 Euro gegenüber. 254.792,85 Euro dieser Forderungen richten sich gegen die B-GmbH, welche zu diesem Zeitpunkt als zahlungsunfähig einzustufen war, da sie ihre Geschäftstätigkeit weitgehend eingestellt hatte. Diese Forderungen sind somit wertlos.

Die nachträglich anerkannten Mietverbindlichkeiten sind in den Gesamtverbindlichkeiten augenscheinlich nicht enthalten (Rückschluss über Vergleich der in den Jahresabschlüssen ausgewiesenen Werte).

Den nicht vorhandenen liquiden Mitteln stehen mit 31.12.2016 laut Saldenliste Verbindlichkeiten von 5.164.982,45 Euro und Forderungen von 719.516,16 Euro gegenüber.

Von den Verbindlichkeiten werden mit 31.12.2016 ca. 4.600.000 Euro als fällig angesehen, da davon auszugehen ist, dass die Gläubiger mit Ausnahme der BH jederzeit dazu berechtigt sind, deren Forderungen einzutreiben.

Von den Forderungen der Abgabepflichtigen waren mit 31.12.2016 nicht werthaltig: 273.488,64 Euro gegenüber der B-GmbH, da diese zahlungsunfähig war. 88.400 Euro gegenüber dem Finanzamt FA an Vorsteuern aus der UVA für November 2016, welche jedoch nicht zu gewähren sind (Leistungen der A-GmbH).

Die Abgabepflichtige kann demnach auch aus aktueller Sicht ihre voraussichtlichen Abgabenschulden nicht tilgen bzw. sich die erforderlichen Mittel binnen angemessener Frist (Richtwert: 3 Monate) auch nicht beschaffen.

Kurzfristig verwertbares Vermögen ist nicht vorhanden. Fraglich ist die Werthaltigkeit des Bilanzpostens „Anlagen in Bau“, welcher laut Saldenliste für das Jahr 2016 mit 3.363.183,60 Euro dotiert war. Sehr wahrscheinlich sind darin Kosten für abgelaufene Baubewilligungen, etc. enthalten.

Die Abgabepflichtige ist zudem überschuldet:

Es wurde bislang keine Fortbestehensprognose eingebracht. Es ist jedoch davon auszugehen, dass sich die Abgabepflichtige aus dem Betrieb des geplanten Datacenters in absehbarer Zeit keine Einnahmen, durch welche die Zahlungsfähigkeit wiederherzustellen ist, verschaffen kann. Weitere Geschäftszweige (bis auf Untervermietung der unbezahlten Geschäftsflächen innerhalb der „Unternehmensgruppe K.“) bestehen nicht.

Die Fortbestehensprognose ist daher als negativ zu bewerten, so dass aus insolvenzrechtlicher Sicht neben Zahlungsunfähigkeit auch Überschuldung vorliegt.

Die Einbringung der voraussichtlichen Abgabenschuld ist als gefährdet zu erachten, da die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens droht.“

Gegen den Bescheid – Sicherstellungsauftrag vom 18. April 2017 erhob die Bf mit Eingabe vom 23. Mai 2017 fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte die ersatzlose Aufhebung des Bescheides.

Zur Begründung wurde in der Beschwerde wie folgt ausgeführt:

„Die unter § 232 (2) lit. b BAO angeordnete Begründung, aus derer sich die Gefährdung oder Erschwerung der Abgabe ergibt wurde nicht ordnungsgemäß erhoben. Es wurden nicht sämtliche wirtschaftlichen Verhältnisse geprüft und gewürdigt.

*Als Begründung des Finanzamtes zum Bescheid - Sicherstellungsauftrag vom 25.04.2017 wird auf ein Erkenntnis des BFG vom 14.02.2017 verwiesen. Gegen das Erkenntnis des Verwaltungsgerichts des Bundes für Finanzen mit der GZ RV/7103864/2015 vom 14.02.2017 erhebt die ***Bf1*** gem. Art. 133 Abs. 1 Z 1 iVm Art 133 Abs. 6 Z 1 B-VG außerordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof zum 31.03.2017.*

*Es wurden willkürlich Annahmen betreffend Verbindlichkeiten und ihren Zahlungszielen, betreffend Sachverständigen Gutachten und Finanzierungsgarantien, dem Vermieter BH als auch dem Vermieter Be. Privatstiftung getroffen, ohne Überprüfung des tatsächlichen Sachverhalts. Derzeit liegt keine Bedrohung durch eine Eröffnung eines Insolvenzverfahren vor. Die ***Bf1*** wartet auf das Anerkennen von Umsatzsteuervoranmeldungen aus Juli, November und Dezember 2016. Dieses Guthaben würde die am 22.05.2017 fällige Abgabenschuld decken.*

Um die gesetzte Frist von einem Monat zur Beschwerdeeinbringung einhalten zu können, war es nicht möglich auf jede einzelne willkürlich und ungeprüfte Behauptung einzugehen. Diesbezüglich arbeite ich an einer zusätzlichen Eingabe.“

Das nunmehr zuständige ***FA*** wies die Beschwerde vom 23. Mai 2017 mit Beschwerdeverentscheidung vom 28. August 2023 als unbegründet ab und hielt zur Begründung fest:

„Ziel des Sicherungsverfahrens ist es, dem Abgabengläubiger bereits zu einem Zeitpunkt, in dem sein Anspruch zwar dem Grunde nach feststeht, er aber noch nicht realisierbar ist, wegen Drohung der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung ein Pfandrecht zu verschaffen.

Eine Sicherstellung ist 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 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 dass es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach (nämlich gemäß § 4 BAO) mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind. Von einer solchen Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung kann im Wesentlichen dann gesprochen werden, wenn aus der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen und den besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden muss, dass nur bei raschem Zugriff der Behörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint (Hinweis E 27. August 1998, 98/13/0062).

Es wird eingewendet, dass die „angeordnete Begründung, aus derer sich die Gefährdung oder Erschwerung der Abgabe ergibt, nicht ordnungsgemäß erhoben" worden sei. Gegenargumente gegen die sehr wohl ausführliche Begründung der Vermögenslosigkeit und Zahlungsunfähigkeit des Unternehmens im Sicherstellungsauftrag - diese zieht sich über eine ganze Seite - werden gar nicht vorgebracht. Es werden auch keine Ausführungen oder gar Belege vorgebracht, die Vermögen und Einkünfte des Unternehmens zur Sicherung der Steuerforderungen darstellen würden.

*Aus dem Hinweis, dass gegen ein BFG-Erkenntnis außerordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof vorgebracht werde, lässt sich für die Beschwerdeführerin nichts gewinnen. Weder ist unter der angeführten Geschäftszahl des BFG ein Beschwerdeverfahren der ***Bf1***. erfasst, und vermag diese daher im Sicherstellungsverfahren nicht zu exculpieren. Noch ist überhaupt irgendein Revisionsverfahren vor dem VwGH zu gegenständlicher Firma bekannt. Im Übrigen wäre selbst dies einer Sicherstellung nicht hinderlich, auf die beiden ersten Absätze darf wiederholend hingewiesen werden.“*

Mit – nach verlängerter Rechtsmittelfrist – fristgerechter Eingabe vom 22. Oktober 2023 beantragte der Bf die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und führte ergänzend wie folgt aus:

„Sachverhalt:

Für die Erbringung ihrer Leistungen wurden in den Jahren 2013ff Leistungen von selbständigen Einzelunternehmen z. B. Dr. K./W. B. bzw. von Kapitalgesellschaften in Anspruch genommen. Für die in Rechnung gestellten Leistungen wurden von Seiten der Beschwerdeführerin Vorsteuerbeträge zum Abzug gebracht, während die noch nicht vereinnahmten Rechnungen

beim leistenden selbständigen Einzelunternehmer mangels Vereinnahmung im Rahmen der IST-Besteuerung nach § 17 UStG noch nicht erklärt wurden; bei den Kapitalgesellschaften hingegen sehr wohl!

Die Gesellschaft beschäftigt sich mit der Errichtung und dem Anschluss von Datacentern für ihre Kunden, für die sichere Verwahrung und permanente Verfügbarkeit von essentiellen Interesse ist.

Gang des Ermittlungs-/Verwaltungsverfahrens:

Die Bf wurde vom 17.2.2017 bis 29.6.2017 einem Außenprüfungsverfahren für den Zeitraum 2013 - 2015, einer Nachschau für den Zeitraum 01/2016 - 04/2017 und der Wiederaufnahme der Verfahren für die Zeiträume 2013 - 2014 unterzogen.

Im Rahmen dieser Außenprüfung wurden umsatzsteuerlich die Vorleistungen des Einzelunternehmers W. B. hinterfragt. In weiterer Folge wurden die von der geprüften Gesellschaft aus diesen Vorleistungen geltend gemachten Vorsteuerbeträge nicht zum Abzug zugelassen. Richtig ist, dass im Rahmen der letzten Außenprüfung (11.09.2014 - 12.03.2015) die Leistungen des Herrn B. dem Grunde nach als erbracht angesehen wurden und folglich anerkannt wurden. Unrichtig ist, dass keine Grundlagen betreffend der verrechneten Leistungen mitgeteilt wurden. In weiterer Folge wurden auch die von der geprüften Gesellschaft aus den Vorleistungen der Kapitalgesellschaften - z.B. Be. oder A-GmbH - geltend gemachten Vorsteuerbeträge nicht zugelassen bzw. auch nicht ausbezahlt. Jedoch werden laut Bericht vom 29.06.2017 von der Abgabenbehörde, die in Abzug gebrachten Vorsteuerbeträge im Weg einer Festsetzung der Umsatzsteuer zurückgefordert. Diesbezüglich habe ich auch Unterlagen zum Ergänzungsansuchen 19.07.2023 (Frau Mag. G.) fristgerecht am 30.08.2023 übermittelt. Inhaltlich verweise ich weiter auf die Ausführungen der Beschwerde vom 03.10.2018.

Unsere Beschwerde vom 23.5.2017 wird als unbegründet abgewiesen, obwohl dem Finanzamt zum damaligen Zeitpunkt bekannt war, dass die Räumlichkeiten, welche vom Finanzamt geöffnet wurden, damals nicht von der Bf gemietet wurden und somit die Begehung rechtswidrig war. Weiters war dem Finanzamt bekannt, dass nicht alle Fahrnisse, die vom Finanzamt sichergestellt wurden, der Bf gehören und die Vermögenswerte durch anfechtungsfeste gerichtliche Pfandrechte belastet waren.

Weiter kann ich Sie informieren, dass über den Zivilweg am 30. Dezember 2016 von der Beschwerdeführerin Klage gegen Dr. K. GZ-Zivilverfahren wegen sechs Millionen eingebracht wurde. Dieses Verfahren ist noch nicht endgültig abgeschlossen. Wir gehen davon aus, dass unsere Anstrengungen gewürdigt werden und wir im Zivilverfahren obsiegen. Mit Erhalt der 6 Millionen werden alle offenen Rechnungen ausgeglichen. Eine Löschung der Bf zum jetzigen Zeitpunkt nutzt der Beschwerdeführerin noch der Abgabenbehörde. [...]"

Am 1. März 2024 legte das Finanzamt als nunmehr belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die abweisende Erledigung iSd Beschwerdeverentscheidung vom 28. August 2023.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

1. Ad Mietverhältnis Mietgegenstand_1

Die Bf mietete im Februar 2002 von der Republik Österreich Mietgegenstand_1 zum Zweck der Errichtung eines sogenannten Hochsicherheitsdatencenter an.

Wegen der schwierigen Projektrealisierung und des Zustandes des Vertragsgegenstandes, hatte die Vermieterin zunächst von Vertragsbeginn an, dh ab dem Jahr 2002, auf Mietzahlungen verzichtet. Ab Jänner 2012 vereinbarten die Vertragsparteien - je nach Stufe der Projektrealisierung - während der „Bewilligungsphase“ Jahrespauschalen und in der darauffolgenden „Bauzeitphase“ Monatspauschalen als Mietgelt. In weiterer Folge – in den „Refinanzierungs- bzw Gewinnphasen“ – wären ansteigende Mietzinse pro m² Nutz- bzw Freifläche vereinbarungsgemäß vorgesehen gewesen.

Mit Schreiben vom 25. Jänner 2017 teilte die BH als Vertreterin der Vermieterin der Bf ua mit, dass die Fälligkeit der Mietentgelte bis zum Beginn der Bauzeitphase (Phase 2), dh bis zum Baubeginn auf Basis der abgeschlossenen Einreichplanung (Anzeige des Baubeginns), ausgesetzt ist.

In der ersten Jahreshälfte 2017, dh zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides, war die Bewilligungsphase (Phase 1) noch gar nicht abgeschlossen, da die Baubewilligung mit 31. Dezember 2016 erloschen und nicht verlängert worden war.

Der Mietzinsrückstand der Bf per 31. Jänner 2017 betrug für den Zeitraum von Jänner 2012 bis einschließlich Jänner 2017 brutto insgesamt 565.283,74 Euro. Darin enthalten waren Vorsteuerbeträge im Ausmaß von 94.213,96 Euro. Seitens der Bf waren im Zeitraum ab Jänner 2012 keinerlei Mietzahlungen erfolgt.

Aufgrund des geschilderten Sachverhaltes stellte die Außenprüfung fest, dass die erforderliche Berichtigung der Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer infolge des Wegfalls der Berechtigung zum Vorsteuerabzug durch die nunmehr aufschiebend bedingten Entgeltforderungen der Republik Österreich unterblieben sei.

Mit Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01/2017 vom 30. Juni 2017 wurden die Vorsteuerbeträge daher um die erwähnten 94.213,96 Euro gekürzt und eine Abgabennachforderung in derselben Höhe festgesetzt.

Im anschließenden Beschwerdeverfahren erstattete die Bf hinsichtlich des Sachverhaltes „Mietverhältnis Mietgegenstand_1“ sowohl in der Beschwerde vom 4. Oktober 2018 als auch im Vorlageantrag vom 3. August 2021 kein ergänzendes rechtliches Vorbringen, wobei auch der Sachverhalt nicht bestritten wurde. Die Beschwerde vom 4. Oktober 2018, die sich (ua) gegen den Festsetzungsbescheid Umsatzsteuer 01/2017 gerichtet hatte, wurde schließlich mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 23. Mai 2023, GZ. RV/7100090/2022, als nicht fristgerecht eingebracht zurückgewiesen.

2. Ad Mietverhältnis Mietgegenstand_2

Die Be. Privatstiftung hat als Eigentümerin der Liegenschaft in ***Bf1-Adr***, ab 1. Oktober 2002 an dieser Adresse Büroräumlichkeiten, ein Lager und Stellplätze an die Bf vermietet. Die Vorschreibungen von Hauptmietzinsen, Betriebskosten erfolgten monatlich zuzüglich 20% Umsatzsteuer. Hierfür wurden Dauerrechnungen bzw. Belege von der Hausverwaltung-GmbH im Namen der Be. Privatstiftung ausgestellt.

Die Bf hat im Laufe des Mietverhältnisses die vorgeschriebenen Rechnungen bis auf geringfügige Teilzahlungen nicht bezahlt. Eine gerichtliche Klage gegen die Bf wegen der offenen Verpflichtungen war nicht eingebracht worden. Ob und allenfalls wann eine Zahlung durch die Bf erfolgen würde, war zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung in der ersten Jahreshälfte 2017 unklar.

Die Verbindlichkeiten aus dem Mietverhältnis betrugen per 31. Dezember 2015 1.731.715,85 Euro. Darin waren Vorsteuerbeträge im Ausmaß von 288.619,31 Euro enthalten. Die laufenden Vorsteuern aus dem Mietverhältnis betrugen im Zeitraum von Jänner 2016 bis November 2016 monatlich 2.235,02 Euro, dh insgesamt 24.585,22 Euro.

Von der Bf wurde bezüglich der Verbindlichkeiten ein Verjährungsverzicht abgegeben, eine schriftliche Stundungsvereinbarung existierte nicht. Hinsichtlich der allfälligen Uneinbringlichkeit der Mietrückstände verwies die Bf wiederholt auf die Finanzierungszusage des Herrn Dr. K. über 6 Millionen Euro.

Aufgrund des geschilderten Sachverhaltes stellte die Außenprüfung fest, dass die Forderungen der Be. Privatstiftung als uneinbringlich anzusehen sind und eine Berichtigung der Vorsteuern im oben angeführten Umfang zu erfolgen hat.

Mit dem Umsatzsteuerbescheid 2015 und dem Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/2016, beide vom 30. Juni 2017, wurden die Vorsteuerbeträge daher um die erwähnten Beträge gekürzt.

Die dagegen erhobene Beschwerde vom 4. Oktober 2018 wurde hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides 2015 mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 20. August 2024, GZ. RV/7100825/2024, abgewiesen. Gegen diese Entscheidung ist beim Verwaltungsgerichtshof derzeit zur Zahl Ra 2024/15/0065 eine außerordentliches Revisionsverfahren anhängig. Hinsichtlich des Festsetzungsbescheides Umsatzsteuer 12/2016 wurde die Beschwerde mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 23. Mai 2023, GZ. RV/7100090/2022, als nicht fristgerecht eingebracht zurückgewiesen. Dieser Beschluss ist in Rechtskraft erwachsen.

3. Wirtschaftliche Lage der Bf

Die Bf wies in den laut Firmenbuch vorliegenden Jahresabschlüssen der Jahre von 2015 bis 2017 – trotz des hohen Stammkapitals von 2,5 Millionen Euro – ein laufend ansteigendes negatives Eigenkapital von -837.599,18 Euro (2015), -1.445.696,28 Euro (2016) und -2.371.748,29 Euro (2017) aus. Die Verbindlichkeiten betrugen in diesem Zeitraum ca zwischen 4 und 6 Millionen Euro.

Es war daher von einer Überschuldung der Bf auszugehen, zumal weder nennenswerte stille Reserven vorhanden waren noch eine positive Fortführungsprognose vorgelegt wurde. Die Aktiva der Bf bestanden – abgesehen von teilweise nicht werthaltigen Forderungen – vorwiegend aus der Position „Anlagen in Bau“. Soweit nachvollziehbar handelte es sich dabei um das Projekt „Datencenter Mietgegenstand_1“. Diesbezüglich waren keine nennenswerten stillen Reserven zu erwarten, da die Baubewilligung (und sämtliche andere Bewilligungen) bereits abgelaufen waren. Das Projekt wurde im Übrigen bis dato nicht realisiert.

Weiters war die Bf zumindest seit Ende des Jahres 2015 zahlungsunfähig, da der Gesellschaft praktisch keinerlei liquide Mittel zur Verfügung standen (Höhe der Bilanzposition „Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten“: 77,18 Euro (2015), 1.386,69 Euro (2016) bzw 179,79 Euro (2017)).

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist unstrittig und gründet sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes bzw die Eingaben der Bf sowie insbesondere die Einsichtnahme des Richters in den elektronischen Steuerakt, die Urkundensammlung des Firmenbuchs und den Arbeitsbogen der Außenprüfung.

Rechtsgrundlagen

§ 232 Abs. 1 und 2 Bundesabgabenordnung (BAO) lauten:

Die Abgabenbehörde kann, 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. Der Abgabepflichtige kann durch Erlag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Der Sicherstellungsauftrag (Abs. 1) hat zu enthalten:

- a) die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld;*
- b) die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt;*
- c) den Vermerk, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann;*
- d) die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken kann, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.*

Rechtliche Beurteilung

Nach der Bestimmung des § 232 BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, wobei dieser durch Erlag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken kann, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages ist somit zwischen der Entstehung des Abgabenanspruches, auch wenn die Abgabenschuld dem Ausmaß nach noch nicht feststeht, und dem Eintritt der Vollstreckbarkeit zulässig. Die Vollstreckbarkeit tritt gemäß § 226 BAO ein, wenn bescheidmäßig festgesetzte oder selbstberechnete Abgabenschuldigkeiten nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wurden. Einbringungsmaßnahmen dürfen frühestens ab dem Eintritt der Vollstreckbarkeit gesetzt werden.

Ein Sicherstellungsauftrag ist 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, somit nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern dass es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach (gemäß § 4 BAO) mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (VwGH 24.01.1996, 95/13/0147).

Zwar muss nicht das genaue Ausmaß der Abgabenschuld ermittelt und dem Sicherstellungsauftrag zu Grunde gelegt werden, doch müssen entsprechende Tatsachen (Sachverhalte) ermittelt und angeführt werden, aus denen fundiert auf die Höhe der Abgabe, die sicherzustellen beabsichtigt ist, geschlossen werden kann.

Im Beschwerdeverfahren ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes allein zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung der Einbringung gegeben sind (VwGH 31.01.2002, 96/15/0271). Zu prüfen ist somit nicht, ob die diesbezüglichen Voraussetzungen im Zeitpunkt der Beschwerdeerledigung noch vorliegen. Auch im Beschwerdeverfahren ist jedoch auf der Behörde bzw dem Gericht zur Kenntnis gelangte neue Tatsachen und Beweise Bedacht zu nehmen, soweit sie im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Sicherstellungsauftrages objektiv gegeben waren. Verfahrensergebnisse im Abgabenfestsetzungsverfahren können ein Indiz für eine dem Sicherstellungsauftrag zu Grunde gelegte unrichtige Sachverhaltsfeststellung darstellen.

Da die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages die Verwirklichung jenes Tatbestandes voraussetzt, an den die Abgabepflicht geknüpft ist, muss - im Hinblick auf die auch für Sicherstellungsaufträge geltende Begründungspflicht im Sinne des § 93 Abs. 3 lit. a BAO - die Verwirklichung dieses Tatbestandes 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 Beweismwürdigung dafür maßgebend waren (vgl. VwGH 8.10.2020, Ra 2020/13/0044, mwN). Für die Feststellung des Sachverhaltes genügt die auf konkrete Umstände gestützte Vermutung, ohne dass bereits der Nachweis erbracht werden muss (vgl. VwGH 16.12.2014, Ro 2014/16/0070).

Nach der Generalklausel des § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Im Sicherstellungsverfahren genügt es, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist.

Abgabenanspruch ist auch der Rückforderungsanspruch einer zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorsteuer (VwGH 17.10.2001, 96/13/0055).

Im vorliegenden Fall ist hinsichtlich der Vorsteuerbeträge aus dem Mietverhältnis Mietgegenstand_2 festzuhalten, dass die Uneinbringlichkeit der Mietschuldigkeiten im Jahr 2015 gegeben war, da spätestens ab diesem Zeitpunkt keine operative Tätigkeit der Bf mehr vorlag und die Bf als zahlungsunfähig einzustufen war. Im Jahr 2015 erzielte die Bf nur mehr Umsätze aus der Weiterverrechnung der Büromieten an verbundene Unternehmen (vgl zum Sachverhalt die Ausführungen in BFG 20.08.2024, RV/7100825/2024).

Aufgrund der Tatsache, dass Uneinbringlichkeit iSd Bestimmungen der § 16 Abs. 3 iVm § 16 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 vorlag, waren die Vorsteuerbeträge iHv 288.619,31 Euro im Zeitraum 2015 bzw iHv 24.585,22 Euro im Zeitraum von Jänner bis Dezember 2016 als nicht abzugsfähig zu qualifizieren.

Hinsichtlich der Vorsteuerbeträge aus dem Mietverhältnis Mietgegenstand_1 hat der erkennende Richter keine Bedenken gegen die Rechtsansicht der Außenprüfung, wonach die Entgeltforderungen der Republik Österreich unter der aufschiebenden Bedingung des Abschlusses der Bewilligungsphase des Projekts Datencenter standen. Diese Bedingung ist weder zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsbescheides noch bis dato eingetreten. Eine Stundung der Mietentgelte konnte der Aktenlage nicht entnommen werden.

Dementsprechend standen die verrechneten Mietentgelte unter einer aufschiebenden Bedingung, weshalb mangels entgeltlicher Leistung von einem nicht steuerbaren Umsatz auszugehen war. In diesem Sinne stand der Bf der Vorsteuerabzug iHv 94.213,96 Euro nicht zu.

Der Vollständigkeit halber war darauf hinzuweisen, dass auch hinsichtlich des Sachverhaltes Mietverhältnis Mietgegenstand_1 im Falle des Vorliegens einer steuerpflichtigen sonstigen Leistung von der Uneinbringlichkeit des vereinbarten Entgelts auszugehen war.

Zusammengefasst waren in beiden Sachverhalten die Tatbestandselemente verwirklicht, an denen die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht iSd Rückforderung der zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorsteuerbeträge knüpft.

Aus Bestimmung des § 232 BAO geht hervor, dass Sicherstellungsmaßnahmen im Wege eines Sicherstellungsauftrages innerhalb des in dieser Bestimmung umschriebenen Zeitraumes zulässig sind, wenn eine Gefährdung oder Erschwerung der nachfolgenden Einbringung von Abgaben begründet zu befürchten ist. Derartige Gefährdungen oder Erschwerungen werden u. a. bei drohendem Insolvenz- 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 zB VwGH 26.07.2007, 2007/15/0131).

Die belangte Behörde begründete die Annahme der Gefährdung oder Erschwerung der Abgabeneinbringung mit dem Vorliegen von Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung und damit einem drohendem Insolvenzverfahren.

Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes konnte dieser Gefährdungstatbestand als erwiesen angesehen werden.

Zum Beschwerdevorbringen der Bf iZm den Finanzierungsgarantien des Herrn Dr. K. bzw der zivilrechtlichen Klage über 6 Millionen Euro war festzuhalten, dass dieses nicht geeignet erschien, die Zahlungsfähigkeit der Gesellschaft zu untermauern. Die Garantien waren Ende des Jahres 2016 abgelaufen und hatten sich auf Verpflichtungen aus der Ausräumung und Sanierung der Mietgegenstand_1 bezogen. Es war daher zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides nicht zu erwarten gewesen, dass die Bf in diesem Zusammenhang finanzielle Mittel erhalten würde.

Somit waren die Voraussetzungen des § 232 Abs. 1 BAO als erfüllt anzusehen.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit einer ordentlichen 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.

Im gegenständlichen Fall lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, da das Erkenntnis der angeführten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Sicherungsverfahren folgte. Eine ordentliche Revision war daher nicht zulässig.

Wien, am 26. September 2025