



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Firma L-GmbH, Wien, vertreten durch den Masseverwalter Dr. Bernhard Eder, Rechtsanwalt, 1040 Wien, Brucknerstraße 4/5, vom 21. Juni 2004 gegen den Sicherstellungsauftrag des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk vom 19. Mai 2004 gemäß § 232 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Sicherstellungsauftrag des Finanzamtes Wien 2/20 vom 19. Mai 2004 ordnete das Finanzamt gemäß § 232 BAO die Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen der Firma L-GmbH, Wien, zur Sicherstellung folgender Abgabenansprüche der Republik Österreich an:

Lohnsteuer für März und April 2004 € 24.000,00

Dienstgeberbeitrag für März und April 2004 € 4.100,00

Dienstgeberzuschlag für März und April 2004 € 400,00

Summe € 28.500,00.

Es wurde gesetzeskonform angemerkt, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden könne. Weiters werde durch Erlag eines Betrages von € 28.500,00 erwirkt, dass Maßnahmen zur Vollziehung dieses Bescheides unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden würden.

Als Begründung wurde ausgeführt, dass im vorliegenden Fall der Anspruch auf die sicherzustellenden Abgaben bereits entstanden sei, was sich aus den Bestimmungen des § 4 BAO bzw. durch Auszahlung an die Dienstnehmer ergeben habe. Aufgrund von Erhebungen des Finanzamtes habe festgestellt werden können, dass zumindest seit März 2004 bis April 2004 Dienstnehmer bei der WGKK angemeldet gewesen seien, ohne Lohnabgaben abzuführen.

Die Einbringung der Abgabe sei gefährdet, weil zum derzeitigen Zeitpunkt der Abgabenbehörde kein verwertbares Vermögen zur Abdeckung der zu erwartenden Abgabennachforderung bekannt sei. Es bestehe der begründete Verdacht der Abgabenhinterziehung von Lohnsteuer im bereits bekannten Ausmaß.

Mit Eingabe vom 21. Juni 2004 brachte die Berufungswerberin (in weiterer Folge Bw.) dagegen (und gegen den Pfändungs- und Haftungsbescheid) Berufung ein und führte – soweit es den angefochtenen Sicherstellungsauftrag betrifft – aus, dass sich der Sicherstellungsauftrag mehrfach als rechtswidrig erweise und der Bescheid daher wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes als auch wegen Rechtswidrigkeit in Folge Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften seinem gesamten Inhalte nach angefochten werde.

Der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages gemäß § 232 BAO müsse nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes unbedingt auch ein Parteiengehör des betroffenen Abgabenschuldners vorangehen. Es müsse dem Abgabenschuldner Gelegenheit geboten werden, zu den Tatsachenfeststellungen und den daraus gezogenen Tatsachenschlüssen der Behörde, die für den Bescheid und für seine Begründung von Bedeutung seien, Stellung zu nehmen. Dem Gebot des Parteiengehörs komme daher hier besondere Bedeutung zu (VwGH 11. Mai 1983, 82/13/0262).

Vor Erlassung dieses Sicherstellungsauftrages habe die bescheiderlassende Behörde der Einschreiterin kein wie immer geartetes Parteiengehör zugebilligt und bereits dies stelle eine Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften dar.

§ 232 BAO sehe eine Gefährdung oder eine Erschwerung der Einbringung einer Abgabenschuld als wesentliche Voraussetzung zur Erlassung eines Sicherstellungsauftrages vor. Nach der Rechtsprechung würde es genügen, wenn aus der wirtschaftlichen Lage des Abgabenschuldners und den besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden könne, dass nur bei raschem Zugriff die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheine (VwGH 3. März 1982, 81/13/0182). In der Bescheidebegründung werde lediglich angeführt, dass die Einschreiterin keine Lohnabgaben für März und April 2004 abgeführt haben soll und deshalb auch der Verdacht der Abgabenhinterziehung im bereits genannten Ausmaß von € 28.500,00 gegeben sein soll.

Eine derartige dürftige Bescheidbegründung müsse bei einem derartig existenzgefährdenden Vorgehen für die Einschreiterin als Zumutung bewertet werden. Auch diese äußerst dürftige Scheinbegründung entspreche weder den Tatsachen noch den formalen Voraussetzungen der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages. Die Judikatur verlange besonders im Hinblick auf die Erfordernisse eines mangelfreien Verfahrens, dass jene Tatsachen, auf die sich die Schlussfolgerungen der Gefährdung und Erschwerung der Abgabeneinbringung stützen, festgelegt und dargelegt werden (VwGH 8. Februar 1989, 88/13/0154f).

Im gegenständlichen Fall habe es die Behörde durch ihr äußerst fahrlässiges und oberflächliches Verhalten zu verantworten, dass sie hier einen Sicherstellungsauftrag erlassen habe, der sich auf eine Nichtabführung von Lohnabgaben in den Monaten März und April stütze. Wenn sich die Behörde bei gesetzeskonformem Vorgehen die Mühe gemacht hätte, der Einschreiterin ein entsprechendes Parteiengehör zuzubilligen, so wäre sie jedenfalls davon in Kenntnis gesetzt worden, dass die Einschreiterin bereits am 17. Mai 2004, sohin zwei Tage vor der Bescheiderlassung an das Finanzamt für den 2. und 20. Bezirk folgende Lohnabgaben abgeführt habe: eine Zahlung über € 2.995,53 und eine Zahlung über € 5.265,52. Die Abgabenzahlung für den April 2004 sei zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung überhaupt noch nicht fällig gewesen und basiere die im Sicherstellungsauftrag angeführte Summe von € 28.500,00 nur auf der reinen Phantasie der Abgabenbehörde.

Im Rahmen des Parteiengehörs wäre die Finanzbehörde auch davon in Kenntnis gesetzt worden, dass die Einschreiterin am 17. Mai 2004 auch eine Zahlung an die Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse in Höhe von € 12.112,55 sowie zwei Zahlungen an die Wiener Gebietskrankenkasse über € 13.164,53 sowie über € 7.092,11 durchgeführt habe.

Von einer grundsätzlich mangelnden Bereitschaft entsprechende Dienstgeberabgaben abzuführen könne daher keine Rede sein und entspringe diese Annahme nur der nicht gegebenen Einräumung eines Parteiengehörs.

Zur wirtschaftlichen Gefährdung könne ausgeführt werden, dass hier die Abgabenbehörde vor Erlassung des Sicherstellungsauftrages verpflichtet gewesen wäre, die wirtschaftliche Lage der Einschreiterin zu überprüfen. Bei ordnungsgemäßer Vorgangsweise hätte sie feststellen müssen, dass bei der Einschreiterin nicht nur zig Arbeitnehmer ordnungsgemäß beschäftigt seien und weder bei der Finanzbehörde noch bei der Wiener Gebietskrankenkasse noch sonstigen Gläubigern gegenüber irgend welche Schulden bestehen. Bei Einräumung eines Stellungnahmerechtes hätte die bescheiderlassende Behörde jederzeit bei Durchführung eines entsprechenden formgerechten Verfahrens auch erkennen können, dass keine Gefährdung von möglichen Abgabenschulden vorgelegen sei. Das Finanzamt habe es jedoch nicht der Mühe wert gefunden, die Umstände näher zu prüfen und es sei daher der

bescheiderlassenden Behörde jedenfalls auch in diesem Punkt eine Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften zur Last zu legen. Auch in diesem Punkt werde auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen. Der VwGH verlange, dass sich die Behörde mit der wirtschaftlichen Situation des Abgabepflichtigen in ausreichender Weise auseinandersetze (VwGH 7. Juni 1989, 88/13/0208, 997/75 und 15. Februar 1983, 82/14/0246, 0268f).

Die Bw. stelle daher insgesamt den Berufungsantrag, den Sicherstellungsantrag (gemeint wohl Sicherstellungsauftrag) vom 19. Mai 2004 ersatzlos zu beheben.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wien 2/20 vom 3. März 2005 wurde die Berufung abgewiesen und ausgeführt, dass die Firma L-GmbH in den Monaten 03 und 04/2004 Dienstnehmer beschäftigt habe, jedoch zum Fälligkeitszeitpunkt keine Lohnabgaben gemeldet oder entrichtet habe.

Dem Unternehmen haben laut Angaben des Steuerberaters im Jahr 2004 laufend die Mittel für die Erstellung der Buchhaltung gefehlt. Die Lohnverrechnung sei laut GKK-Anmeldungen mit Kollektivvertragslöhnen und Normalarbeitszeit erfolgt. Tatsächlich seien wesentlich höhere Stundenlöhne bezahlt und wesentlich mehr Stunden geleistet worden als in der Lohnverrechnung angesetzt. Zusätzlich seien Lohnzahlungen an Arbeiter erfolgt, die nicht bei der Firma L-GmbH angemeldet gewesen waren. Die Arbeiter haben 12 Euro (brutto für) netto pro Stunde kassiert, hätten jedoch nur die vom Steuerberater errechneten Kollektivvertragslöhne bestätigt.

Es seien laufend schwarze Lohnzuzahlungen geleistet und damit Lohnabgaben hinterzogen worden. Zudem seien vom Unternehmen die verkürzt berechneten Lohnabgaben nicht oder verspätet entrichtet worden. Die Einbringlichkeit der Abgaben sei somit gefährdet gewesen.

In der Berufung sei behauptet worden, dass mit den Zahlungen vom 17. Mai 2004 über € 2.995,53 und € 5.265,52 die Lohnabgaben sogar schon vor Fälligkeit entrichtet worden seien. Dazu werde angemerkt, dass die Zahlung über € 2.995,53 die Lohnabgaben 02/2004 betroffen haben und die Zahlung der Lohnabgaben für 03/2004 bereits am 15. April 2004 fällig gewesen wäre. Eine Zahlung für Lohnabgaben 04/2004 sei erst im Rahmen der Forderungspfändung erfolgt.

Die Lohnabgaben für den Zeitraum 03-04/2004 seien aufgrund der Berufungsvorentscheidung vom 3. März 2005 mit insgesamt € 33.813,00 festgesetzt worden. Selbst bei Berücksichtigung einer Zahlung von € 5.265,52 auf die Lohnabgaben 03-04/2004 sei der Sicherstellungsauftrag über gesamt € 28.500,00 nicht überhöht.

Dagegen brachte der Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der Firma L-GmbH mit Schreiben vom 9. März 2005 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die

Abgabenbehörde zweiter Instanz ein, ohne auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung näher einzugehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 232 Abs. 2 BAO hat der Sicherstellungsauftrag (Abs. 1) 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.*

Zunächst ist festzuhalten, dass ein Sicherstellungsauftrag kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO ist, 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 (VwGH 26.11.2002, 99/15/0076).

Das Ziel des Sicherungsverfahrens besteht darin, 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, dessen Rang auch für die nachfolgende Exekution zur Einbringung maßgebend ist (VwGH 11.11.2004, 2004/16/0065).

Soweit den Berufungsausführungen zu entnehmen ist, dass bei der Bw. nicht nur zig Arbeitnehmer ordnungsgemäß beschäftigt gewesen sind und weder bei der Finanzbehörde noch bei der Wiener Gebietskrankenkasse noch sonstigen Gläubigern gegenüber irgend welche Schulden bestanden hätten, ist festzuhalten, dass die Abgabenbehörde erster Instanz aufgrund von Ermittlungen feststellen musste, dass die Bw. die Arbeitnehmer nur mit einem Minimallohn offiziell gemeldet hat, jedoch nebenbei Löhne „schwarz“ an gemeldete und nicht gemeldete Arbeitnehmer ausbezahlt hat, ohne die entsprechenden Abgaben und Beiträge gesetzeskonform zu entrichten.

Die Behauptung, zig Arbeitnehmer ordnungsgemäß beschäftigt zu haben, ist daher insoweit einzuschränken, als – wie dem Akt zu entnehmen ist – die Bw. für die gemeldeten Arbeitnehmer die tatsächlich ausbezahlten Löhne verschwiegen und nur die Kollektivvertragslöhne bestätigen ließ. Diese Vorgangsweise als „ordnungsgemäß“ zu bezeichnen ist nicht nachvollziehbar und kann nur als Schutzbehauptung gewertet werden.

Wenn zudem behauptet wird, dass keine weiteren Schulden bestanden hätten, ist zu berücksichtigen, dass die Tatsache, dass offiziell zu geringe Löhne angegeben worden sind, den Umstand verschleierte, dass bei wahrheitsgemäßen Angaben und gesetzeskonformer Berechnung und Meldung der Beträge größere Verbindlichkeiten sowohl bei der Wiener Gebietskrankenkasse als auch bei der Bauarbeiter- Urlaubs- und Abfertigungskasse sowie dem Finanzamt entstanden wären. Aufgrund der strafrechtlich relevanten Vorgangsweise noch dazu in einer – aus steuerlicher Sicht betrachtet – Hochrisikobranche war daher durchaus der Verdacht gegeben, dass die Einbringlichkeit der Abgaben gefährdet war. Wie groß das von der Abgabenbehörde erster Instanz befürchtete Gefährdungspotential war, zeigt die Konkurseröffnung über das Vermögen der Bw. 22. Dezember 2004.

Soweit sich die Berufungsausführungen auf eine Verletzung des Parteiengehörs und die diesbezügliche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes beziehen ist festzuhalten, dass ebenfalls nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Mängel des Verfahrens erster Instanz, wie etwa die Verletzung des Rechts auf Parteiengehör, im Berufungsverfahren sanierbar sind (VwGH 18.9.2002, 99/17/0261). Wenn der Verpflichtung der Partei Gehör zu gewähren, von der Behörde nicht entsprochen wird, so liegt zwar ein Verfahrensmangel vor, der jedoch noch im Rechtsmittelverfahren saniert werden kann, etwa durch die Behörde zweiter Instanz, wenn diese das Parteiengehör gewährt (Hinweis Stoll, BAO-Kommentar, 1902 und VwGH 15.3.2001, 98/16/0205). Die Bw. kann nicht mit Recht behaupten, im Rahmen der Berufung keine Gelegenheit erhalten zu haben, vom Parteiengehör Gebrauch zu machen, sodass insoweit eine Sanierung des Verfahrensmangels eingetreten ist.

Zur Gefährdung oder eine Erschwerung der Einbringung der Abgabenschuld als wesentliche Voraussetzung zur Erlassung eines Sicherstellungsauftrages ist festzuhalten, dass diese aus der wirtschaftlichen Lage der Bw. und den besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden konnte. Einerseits haben laut Angaben des Steuerberaters der Bw. im Jahr 2004 laufend die Mittel für die Erstellung der Buchhaltung gefehlt, andererseits ist die Lohnverrechnung sehr „kreativ“ geführt worden, indem offiziell (auch gegenüber der WGKK) Kollektivvertragslöhnen und Normalarbeitszeit angegeben wurden. Tatsächlich sind wesentlich höhere Stundenlöhne bezahlt und wesentlich mehr Stunden geleistet worden als in der Lohnverrechnung angesetzt. Zusätzlich sind Lohnzahlungen an Arbeiter erfolgt, die nicht bei der Firma L-GmbH angemeldet gewesen waren. Die Arbeiter haben demnach 12 Euro (brutto für) netto pro Stunde kassiert, jedoch nur die vom Steuerberater errechneten Kollektivvertragslöhne bestätigt. Daraus ist objektiv jedenfalls der von der Abgabenbehörde erster Instanz geäußerte Verdacht der Abgabenhinterziehung, wonach laufend Lohnzahlungen „schwarz“ geleistet und damit Lohnabgaben hinterzogen worden sind, abzuleiten.

Nicht zuletzt sind die vom Unternehmen verkürzt berechneten Lohnabgaben nicht oder verspätet entrichtet worden. In der Berufung wurde behauptet, dass mit den Zahlungen vom 17. Mai 2004 über € 2.995,53 und € 5.265,52 die Lohnabgaben sogar schon vor Fälligkeit entrichtet worden seien. Dazu wurde schon in der Berufungsvorentscheidung angemerkt, dass die Zahlung über € 2.995,53 die Lohnabgaben 02/2004 betroffen haben und die Zahlung der Lohnabgaben für 03/2004 bereits am 15. April 2004 fällig gewesen wäre. Entgegen der Angaben der Bw. erfolgten die Zahlungen weder in der richtigen Höhe noch zu den Fälligkeitstagen, schon gar nicht vor Fälligkeit; die diesbezüglichen Aussagen der Bw. sind aus dem Akt nicht nachvollziehbar. Eine Zahlung für Lohnabgaben 04/2004 ist erst im Rahmen der Forderungspfändung erfolgt.

Soweit Streit über die genaue Höhe der sichergestellten Abgaben besteht, ist darauf hinzuweisen, dass dies nicht Gegenstand des Rechtsmittelverfahrens gegen den Sicherstellungsauftrag ist, sondern in einem Berufungsverfahren gegen den jeweiligen Abgabenbescheid abzuführen ist. Die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld, wie sie nur durch ein ordnungsgemäßes Festsetzungsverfahren gewährleistet und etwa für die Vollstreckbarkeit einer Abgabenschuld iSd § 226 BAO Voraussetzung ist, ist für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich (VwGH 3.5.1982, 81/13/0182, 8.2.1989, 88/13/0154f). Die Lohnabgaben für den Zeitraum 03-04/2004 sind aufgrund der Berufungsvorentscheidung vom 3. März 2005 mit insgesamt € 33.813,00 festgesetzt worden. Selbst bei Berücksichtigung einer Zahlung von € 5.265,52 auf die Lohnabgaben 03-04/2004 ist daher die Höhe des Sicherstellungsbetrages von € 28.500,00 nicht überhöht.

Zur behaupteten dürftigen Bescheidbegründung ist festzustellen, dass diese bereits im Rahmen der Berufungsvorentscheidung nachgeholt wurde und auch im Vorlageantrag nicht mehr bemängelt wurde. Jene Tatsachen, auf die sich die Schlussfolgerungen der Gefährdung und Erschwerung der Abgabeneinbringung stützen, sind darin ausreichend mitgeteilt worden.

Soweit Zahlungen der Bw. vom 17. Mai 2004 an die Bauarbeiter- Urlaubs- und Abfertigungskasse in Höhe von € 12.112,55 sowie zwei Zahlungen an die Wiener Gebietskrankenkasse über € 13.164,53 sowie über € 7.092,11 erwähnt werden, ist dadurch nichts über die Zeiträume der Verbindlichkeiten erwähnt, für die die Zahlungen durchgeführt wurden. Auch an die Finanzverwaltung wurden – wie oben dargestellt – Zahlungen geleistet, die jedoch weder die behaupteten Zeiträume betrafen noch an die volle Höhe der richtiger Weise zu entrichtenden Abgaben herankamen. Daraus ist nur die Bereitschaft abzuleiten, nach der „Loch-auf-Loch-zu“-Taktik die Gläubiger vorübergehend zu beruhigen, ohne den objektiven Verdacht einer Abgabenhinterziehung beseitigen zu können. Dass die Einschätzung der wirtschaftlichen Gefährdung durch die Abgabenbehörde vor Erlassung des Sicherstellungsauftrages richtig war, ist allein durch die Tatsache bestätigt, dass über das Vermögen der Bw. am 22. Dezember 2004 der Konkurs eröffnet wurde. Bei Gesamtbetrachtung kann nur bestätigt werden, dass die Einbringlichkeit der Abgaben gefährdet gewesen ist.

Die zweitinstanzliche Überprüfung hat somit ergeben, dass die im Sicherstellungsauftrag angegebene Abgabenschuld dem Grunde nach 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, somit der Sicherstellungsauftrag zu Recht ergangen ist.

Wien, am 19. Mai 2006