



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Steuerberatungs_GmbH, vom 10. September 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 18. August 2010 betreffend Sicherstellungsauftrag gemäß [§ 232 BAO](#) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Sicherstellungsauftrag vom 18. August 2010 ordnete das Finanzamt zur Sicherung der im Betriebsprüfungsverfahren festgestellten voraussichtlichen Nachforderungen an nachstehenden Abgaben im Gesamtbetrag von insgesamt € 114.750,00 die Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen des Berufungswerbers (Bw.) an:

<i>Abgabe</i>	<i>(voraussichtliche) Höhe in €</i>
Kapitalertragsteuer 01-12/2008	54.000,00
Kapitalertragsteuer 01-12/2009	60.750,00

Begründend wurde ausgeführt, dass die P-GmbH als Personalgestalterin in der Lebensmittelbranche, vorwiegend bei Bäckereien, tätig wäre. Sie melde ihre Dienstnehmer meist nur als geringfügig Beschäftigte mit acht Wochenstunden bei der Gebietskrankenkasse

an. Anhand von Arbeitsaufzeichnungen, die bei den Auftraggebern auflägen, hätte festgestellt werden können, dass das Personal tatsächlich meist Vollzeit tätig wäre. Zwecks Verschleierung der vom Personal tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden würden in den an die Auftraggeber gelegten Rechnungen nur Pauschalen ausgewiesen werden.

Anstatt den abgabenhängigen Lohnaufwand im Rechenwerk zu erfassen, würden in der Buchhaltung der P-GmbH Rechnungen der Firma A-GmbH als Fremdleistungsaufwand abgesetzt und von diesen Vorsteuern geltend gemacht werden. Die Firma A-GmbH verfüge an der angegebenen Unternehmensanschrift X-Straße, über keinen aktuellen Betrieb und hätte zudem laut Erhebungen bei der Gebietskrankenkasse nicht genügend Personal, um die in den von ihr gelegten Rechnungen aufscheinenden Leistungen auch nur annähernd erbringen zu können.

Die Rechnungen der A-GmbH wären daher als Deckungsrechnungen zu beurteilen und der Vorsteuerabzug zu versagen gewesen. Vom abgesetzten Fremdleistungsaufwand wären rund 95 % nicht anzuerkennen.

Als tatsächlich angefallener Aufwand wären rund 50 % des zu Unrecht abgesetzten Fremdleistungsaufwandes als schwarze Lohnzahlungen bzw. schwarze Lohnzuzahlungen anerkannt und die übrigen 50 % als verdeckte Ausschüttungen an die Gesellschafter behandelt worden. Dies entspreche einem durchschnittlich abgesetzten Stundenlohn von ca. € 15,00 in den Rechnungen der A-GmbH gegenüber einem tatsächlich an die Dienstnehmer brutto für netto bezahlten Stundenlohn von ca. € 7,50. Davon ausgehend errechne sich ein durchschnittlicher Monatslohn von ca. € 1.350,00 und damit ein Lohnsteuersatz von ca. 3 %.

Der Abgabenanspruch für die sichergestellten Abgaben wäre bereits entstanden. Für Steuerabzugsbeträge wäre der Abgabenanspruch im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte entstanden ([§ 4 Abs. 2 BAO](#)), für die zu veranlagende Körperschaftsteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorzunehmen wäre ([§ 4 Abs. 2 BAO](#)), und für die Umsatzsteuer mit Ablauf des betreffenden Kalendermonats ([§ 19 Abs. 2 UStG](#)).

Um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung zu begegnen, könne die Abgabenbehörde nach Entstehung des Abgabenanspruches ([§ 4 BAO](#)) bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit ([§ 226 BAO](#)) einen Sicherstellungsauftrag erlassen ([§ 232 BAO](#)). Die Einbringung der Abgaben wäre gefährdet, weil durch die ungenügende Anmeldung der Dienstnehmer bei der Gebietskrankenkasse erhebliche Beitragsnachforderungen zu erwarten wären. Für diese Beitragsnachforderungen stünden der P-GmbH keine Mittel zur Verfügung, weil dem Unternehmen die liquiden Mittel laufend durch verdeckte Ausschüttungen entzogen

worden wären. Auch die sichergestellten Abgabennachforderungen an Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Lohnabgaben könnten mit dem vorhandenen Gesellschaftsvermögen nur zu einem Bruchteil abgedeckt werden.

Der Bw. wäre ab Gründung (4. Juni 2007) bis 15. September 2009 alleiniger Geschäftsführer und seit 1. Oktober 2010 als Angestellter im Personalmanagement der P-GmbH tätig gewesen. In der Zeit ab Gründung bis 25. November 2008 wäre er alleiniger Gesellschafter und vom 25. November 2008 bis 30. Dezember 2009 wäre er zu 50 % an der P-GmbH beteiligt gewesen.

A.H. wäre seit 15. September 2009 alleiniger Geschäftsführer der P-GmbH und im Zeitraum 25. November 2008 bis 30. Dezember 2009 zu 50 % an der Gesellschaft beteiligt gewesen. Seit 30. Dezember 2009 halte er 100 % der Gesellschaftsanteile.

Die verdeckten Ausschüttungen wären den Gesellschaftern entsprechend ihrem Beteiligungsverhältnis zugerechnet worden. Bei unterjährigem Gesellschafterwechsel wären die verdeckten Gewinnausschüttungen aliquot zu den in den betreffenden Zeiträumen erzielten Umsätzen aufgeteilt worden:

<i>Aufteilung</i>	<i>2008</i>	<i>2009</i>	<i>01-06/2010</i>
S.N.	90 %	50 %	0 %
A.H.	10 %	50 %	100 %

Für verdeckte Ausschüttungen an die Gesellschafter wäre von der P-GmbH Kapitalertragsteuer weder einbehalten noch abgeführt worden. Die Gesellschafter hätten davon gewusst, weil sie auch Geschäftsführer oder in leitender Position bei der GmbH tätig gewesen wären. Da auch die Kapitalertragsteuer bei der P-GmbH im Hinblick auf die übrigen Abgabennachforderungen nicht einbringlich wäre, wäre die Vorschreibung gemäß § 95 Abs. 5 EStG bei den Gesellschaftern erfolgt.

In der dagegen am 10. September 2010 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte der Bw. ein, dass die Sicherstellung auf Grund von Vorerhebungen durch die zuständige Behörde angeordnet worden wäre, deren rechtsgültige Auswirkungen erst nach Abschluss des Prüfungsverfahrens festgestellt werden könnten.

Der Bw. müsse seinen Lebensunterhalt durch seine Tätigkeit bei der P-GmbH verdienen, welche sich im Stadium der Betriebsprüfung befinde. Erst nach deren Beendigung könnten die tatsächlichen Ausmaße einer eventuellen steuerlichen Nachforderung offenliegen, welche einen derartigen Auftrag rechtfertige.

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 BAO](#)) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung zu begegnen.

Im Berufungsverfahren ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als Ausnahme vom Grundsatz, wonach für Berufungsentscheidungen grundsätzlich die Sachlage zur Zeit der Entscheidung maßgeblich ist, lediglich zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides die diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben waren (VwGH 20.2.1997, [95/15/0057](#)), somit nicht, ob sie im Zeitpunkt der Berufungserledigung noch vorliegen.

Aus dem Vorbringen des Bw., dass rechtsgültige Auswirkungen der Vorerhebungen durch das Finanzamt erst nach Abschluss des Prüfungsverfahrens festgestellt werden könnten, lässt sich nichts gewinnen, weil ein Sicherstellungsauftrag kein abschließender Sachbescheid ist, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme, aus deren Natur sich ergibt, dass die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich ist, zumal er dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zu der Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind. Ob der Abgabenanspruch tatsächlich entstanden ist, ist in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden (VwGH 2.9.2009, [2005/15/0063](#)).

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

Auf Grund der im Sachverhalt ausführlichen Feststellungen der Abgabenbehörde in der Begründung zum Sicherstellungsauftrag, auf die verwiesen wird, wurde schlüssig und nachvollziehbar die Entstehung des Abgabenanspruches dargelegt, wonach Malversationen im Zusammenhang mit Scheinrechnungen und nicht existenten Subunternehmern bestehen.

Gemäß [§ 4 Abs. 2 lit. a Z 3 BAO](#) entstand der Abgabensanspruch bei der Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte, daher im gegenständlichen Fall laufend im Zeitraum vom 1. Dezember 2008 bis 30. Juni 2010. Steuerschuldner ist gemäß [§ 95 Abs. 1 EStG 1988](#) der Empfänger der Kapitalerträge, abzugsverpflichtet ist gemäß [§ 95 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) der Schuldner der Kapitalerträge. Gemäß [§ 95 Abs. 3 EStG 1988](#) hat der Abzugsverpflichtete die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abziehen. Dem Empfänger der Kapitalerträge ist gemäß § 95 Abs. 4 EStG die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Die Abgabenschuld ist daher entstanden und durfte auch dem Bw. bzw. dem Mitgesellschafter A.H. vorgeschrieben werden.

Zudem ist die mit Bescheiden vom 17. Oktober 2011 erfolgte Festsetzung der dem Sicherstellungsauftrag zu Grunde liegenden Abgaben ein Indiz für die Entstehung des Abgabenspruches, obwohl dieser grundsätzlich unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit entsteht, er demnach keine diesbezügliche Bescheiderlassung voraussetzt. Auf die Erlassung sowie Rechtskraft der Abgabenbescheide kommt es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in einem Sicherstellungsverfahren dabei ebenfalls nicht an (VwGH 10.7.1996, [92/15/0115](#)).

Mittlerweile steht infolge Erlassung der Wiederaufnahme- und Sachbescheide das Ausmaß der Abgabenschuld fest. Unberücksichtigt bleiben mussten dabei jene Fälle, bei denen die bescheidmäßige Vorschreibung höhere Beträge als im Sicherstellungsauftrag angenommen ergab.

Der nunmehr sichergestellte Betrag stellt sich wie folgt dar:

<i>Abgabe</i>	<i>laut Sicherstellungsauftrag</i>	<i>laut Bescheid</i>	<i>nunmehr</i>
Kapitalertragsteuer 01-12/2008	54.000,00	74.757,83	54.000,00
Kapitalertragsteuer 01-12/2009	60.750,00	83.364,57	60.750,00
gesamt			116.750,00

Darüber hinaus war auch die weitere Voraussetzung für die Rechtmäßigkeit eines Sicherstellungsauftrages, nämlich das Nichtvorliegen einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgaben zu prüfen.

Von einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung von Abgaben im Sinne der Bestimmung des [§ 232 BAO](#) ist im Wesentlichen dann zu sprechen, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint (VwGH 29.3.2006, [2004/14/0045](#)).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 7.2.1990, [89/13/0047](#)) sind derartige Gefährdungen oder Erschwerungen u.a. bei drohendem Konkurs- oder Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte oder bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung gegeben. Auch schwerwiegende Mängel in den Büchern und Aufzeichnungen, welche die Annahme begründen, dass sich der Abgabepflichtige der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen trachten wird, rechtfertigen ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des Abgabepflichtigen, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten lässt, eine Maßnahme nach [§ 232 BAO](#).

Gegen die Annahme einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit der sichergestellten Abgaben wurde vom Bw. kein Vorbringen erstattet.

Im gegenständlichen Fall war festzustellen, dass laut Erhebungen der Betriebsprüfung Malversationen im Zusammenhang mit Scheinrechnungen und nicht existenten Subunternehmen bestehen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes reichen Abgabenhinterziehungen und Mängel in der Buchführung allein ohne Bedachtnahme auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Abgabepflichtigen nicht aus, damit eine solche Gefährdung oder Erschwerung angenommen werden kann (VwGH 4.7.1990, [89/15/0131](#)), zumal es bei der Sicherstellung nicht auf vom Abgabepflichtigen selbst gesetzte Gefährdungshandlungen ankommt (VwGH 30.10.2001, [96/14/0170](#)).

Dazu war festzustellen, dass der Bw. laut Vermögensverzeichnis vom 6. September 2010 zum damaligen Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages lediglich über äußerst geringe Barmittel und Sparbuchguthaben, monatliche Geschäftsführerbezüge von € 800,00, die mittlerweile durch den Konkurs der P-GmbH weggefallen sind, sowie über kein nennenswertes Vermögen verfügte.

Da die Gefährdung der Einbringlichkeit damit feststeht, ist somit auch die weitere kumulative Voraussetzung des [§ 232 Abs. 1 BAO](#) als erfüllt anzusehen.

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

Wien, am 21. November 2011