



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende *** und die weiteren Mitglieder *** über die Berufung des RX., N-Dorf, vertreten durch Rechtsanwalt, vom 5. März 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See, vertreten durch Mag. ***, vom 2. Februar 2012 betreffend Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO entschieden:

Der Berufung **wird Folge gegeben.**

Der Bescheid betreffend Sicherstellungsauftrag gem. § 232 BAO wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 2. Februar 2002 erließ das Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See gegen den Berufungswerber (Bw.) RX. einen Sicherstellungsauftrag gem. § 232 BAO, in dem die Sicherstellung voraussichtlich vorsätzlich verkürzter Abgabenansprüche (Abgabenbeträge) in Höhe von insgesamt € 1,494.087,03 angeordnet wurde. Diese im Bescheid im Einzelnen angeführten Abgaben betrafen einerseits die A-GmbH (Körperschaftsteuer der Jahre 2007, 2008, 2010 und 2011, Kapitalertragsteuer 2007 bis 2010 sowie Umsatzsteuer 2007 bis 2010), andererseits die B-GmbH (Körperschaftsteuer 2010, Kapitalertragsteuer 2009 und 2010 sowie Umsatzsteuer 2009).

Das Finanzamt stützte diesen Sicherstellungsauftrag auf die Norm des § 232 Abs. 3 BAO wonach die Abs. 1 und 2 des § 232 sinngemäß ab der Anhängigkeit eines Strafverfahrens gegen einen der Begehung eines vorsätzlichen Finanzvergehens Verdächtigen hinsichtlich jenes Betrages, um den die Abgaben voraussichtlich verkürzt wurden, gelten.

Begründend verwies das Finanzamt auf die Feststellungen, die im Zuge der laufenden Außenprüfung bei den genannten Gesellschaften bisher getroffen wurden. Belege und andere Unterlagen seien trotz wiederholter Aufforderung nicht vorgelegt worden. Im Kern gehe es dabei um die unterpreisige Veräußerung von Liegenschaften, Häusern und Wohnungen entweder an den Bw. selbst oder an ihm nahe stehende Gesellschaften. Der Bw. sei bis Ende September 2010 handelsrechtlicher Geschäftsführer der A-GmbH und bis Ende Jänner 2010 Geschäftsführer der B-GmbH gewesen, er habe auch nach Zurücklegung der Geschäftsführerfunktion tatsächlich die Geschäfte weiter geführt. Er sei die de facto bestimmende Person bei Entscheidungen in allen geschäftlichen Belangen gewesen.

Gegen RX. werde von der Staatsanwaltschaft Salzburg ein Finanzstrafverfahren wegen gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehung geführt, hinsichtlich der Gesellschaften sei ein Finanzstrafverfahren nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz anhängig.

Die Einbringung der Abgaben erscheine aus folgenden Gründen gefährdet:

Der Bw. habe kurz vor der Übertragung der beiden GmbHs an andere Personen alle wesentlichen Grundlagen (Vermögen) an die Fa. C-GmbH übertragen und diese dadurch wesentlich begünstigt. Es liege eindeutig eine Vermögensverschiebung zugunsten der C-GmbH vor. Um einen Zugriff auf ihm bzw. seiner geschiedenen Gattin gehörenden Grundstücke zu erschweren, seien gegenseitige Belastungs- und Veräußerungsverbote grundbücherlich eingetragen worden.

Dazu komme, dass der Bw. seine unternehmerischen Aktivitäten auch ins Ausland verlagere. Eine von ihm in T, BRD, gegründete und beherrschte GmbH habe offenkundig eine Scheinrechnung über € 290.000.-- an die C-GmbH gestellt, um dieser einen ungerechtfertigten Aufwandsposten zu verschaffen. Eine Gegenleistung sei nicht zu erkennen. Die Rechnung sei nicht bezahlt worden, allerdings seien Sicherstellungen auf zwei im Eigentum der C-GmbH befindlichen Grundstücken erwirkt worden. Auch hier sei zu vermuten, dass eine unterpreisige Liegenschaftstransaktion geplant war.

Der Bw. sei nicht in der Lage, aus seinen laufenden Einkünften allfällige Haftungen aus den Ergebnissen der Betriebsprüfungen zu bedecken (erklärte Einkünfte 2009: € 15.389; 2010: 23.954.--). Das Grundvermögen des Bw. sei durch Belastungs- und Veräußerungsverbote zugunsten der geschiedenen Gattin dem exekutiven Zugriff entzogen. Das dem Finanzamt bekannte bewegliche Vermögen reiche bei weitem nicht aus um die voraussichtliche Abgabebeforderung abzudecken.

Schließlich stellten die wiederholten Firmensitz- und Wohnsitzwechsel ein Indiz für eine wesentliche Erschwerung der Abgabeneinbringung dar. Bei den angegebenen Adressen in A

bzw. B handle es sich nach Erhebungen des Finanzamtes um reine Bürogebäude, die vom Bw. als Briefkastenadresse benutzt würden.

Gegen diesen Sicherstellungsauftrag hat RX. mit Schriftsatz vom 2. März 2012 berufen und im Wesentlichen eingewendet, dass die gesetzlichen Voraussetzungen des § 232 BAO nicht erfüllt seien. Die vermeintlichen Abgabennachforderungen würden tatsächlich nicht bestehen. Selbst wenn sie zu Recht bestünden, wären etwaige Sicherstellungsaufträge primär gegen die Abgabenschuldnerinnen, d.h. gegen die Gesellschaften zu erlassen gewesen. Aufgrund seiner ehemaligen Geschäftsführertätigkeit könne er nicht mit Sicherstellungsmaßnahmen belangt werden. Die Haftungsbestimmungen der §§ 9 und 80 BAO würden sich nur auf den jeweils aktuellen Geschäftsführer beziehen, er sei lange vor Erlassung des angefochtenen Bescheides als Geschäftsführer aus allen betroffenen GmbHs ausgeschieden. Zur Abgabentrückzahlung sei die Körperschaft verpflichtet und nicht die ehemaligen Geschäftsführer. Aus der Behauptung der Behörde, dass er nach wie vor im Hintergrund die Geschäfte führe, könne eine relevante Rechtsfolge gegen ihn nicht abgeleitet werden; § 9 BAO stelle nicht auf eine faktische Wahrnehmung der Steuerangelegenheiten ab.

Es entspreche Lehre und ständiger Rechtsprechung, dass bei potentiell Haftungspflichtigen die Abgabenschuld als Gesamtschuld erst mit der bescheidmäßigen Geltendmachung der Haftung entstehe. Bei persönlichen Haftungen sei die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nur zwischen Erlassung des Haftungsbescheides und Vollstreckbarkeit des Haftungsbetrages zulässig. Bis heute sei ihm kein Haftungsbescheid zugestellt worden, der Sicherstellungsauftrag daher auch aus diesem Grunde rechtswidrig.

Die Behörde habe weiters in nicht korrekter Weise von der Ermessensübung Gebrauch gemacht. Aus dem Blickwinkel der Verfahrensökonomie sei die Erlassung des Sicherstellungsauftrages unzweckmäßig, weil die Behörde selbst feststelle, dass er weder über die notwendigen Einkünfte noch über verwertbares Vermögen verfüge, um die vermeintliche Abgabenschuld zu erfüllen. Die Abgabenschuld sei bei ihm uneinbringlich, der Sicherstellungsauftrag habe nur Verwaltungsaufwand zur Folge und gehe von seinen Auswirkungen her ins Leere. Damit verstoße das Finanzamt gegen das Gebot der Sparsamkeit des Verwaltungshandelns.

Da beim Berufungswerber weder ein drohendes Konkurs- oder Ausgleichsverfahren vorliege, noch Exekution von dritter Seite geführt werde, keine Abwanderungsabsicht, keine Vermögensverschleuderung und keine Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte gegeben sei, liege auch keine wesentliche Erschwerung der Einbringung iSd. § 232 BAO vor. Bei den auf den Liegenschaften der Ehegatten wechselseitig eingeräumten Belastungs- und Veräußerungsverboten handle es sich um eine in Österreich übliche

Vorgangsweise, die zudem mit den vermeintlichen Abgabenforderungen der GmbHs nichts zu tun hätten. Er habe keine Maßnahmen gesetzt, die die Annahme der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgaben rechtfertigten.

Auch mit § 232 Abs. 3 BAO lasse sich eine rechtsgültige Erlassung des Sicherstellungsauftrages nicht rechtfertigen. Auch wenn ein Strafverfahren anhängig sei, müssten die Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 vorliegen. Die bloße Einleitung eines Strafverfahrens durch die Staatsanwaltschaft C stelle keinen tauglichen Rechtsgrund für die Erlassung des angefochtenen Bescheides dar.

Aus den dargelegten Gründen werde die ersatzlose Aufhebung des Sicherstellungsantrages beantragt. Verfahrensrechtlich werde eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat beantragt.

Mit Eingabe vom 6. Juni 2012 hat Rechtsanwalt seine Bevollmächtigung bekannt gegeben und „Beschwerde“ gegen die aufgrund des Sicherstellungsauftrages vollzogene Beschlagnahme eines Bargeldbetrages erhoben. Darin wird – soweit für gegenständliches Verfahren relevant – folgendes vorgebracht: Zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages sei der Bw. in A ansässig gewesen. Örtlich zuständig sei daher das Finanzamt Salzburg-Land. Dieses Finanzamt habe keinerlei Aufträge (wie Erhebungs- Prüfungsaufträge, Ersuchen um Amtshilfe) an das Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See erlassen, die dieses berechtigten, gegen ihn Verfahrensschritte zu setzen, geschweige denn, Bescheide zu erlassen. Der Abgabenakt des RX. sei gemäß § 50 BAO am 29.11.2011 an das örtlich und sachlich zuständige Finanzamt Salzburg-Land abgetreten worden, dieses habe damit Verfahrenshoheit erlangt. Es liege in den Akten kein Delegierungsantrag vor, aus dem sich ergebe, dass das Finanzamt Salzburg-Land örtlich nicht zuständig sei.

Der Sicherstellungsauftrag sei gesetzwidrig im Namen des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See unter der Steuernummer des FA Salzburg-Land an den Berufungswerber, per Adresse A ergangen, obwohl dieser damals bei den in Rede stehenden GmbHs weder Geschäftsführer noch Gesellschafter gewesen sei. Das FA Salzburg-Land habe einen derartigen Bescheid weder vorbereitet, noch in Auftrag gegeben noch genehmigt. Die Approbation durch die Vorständin des FA St. Johann Tamsweg Zell am See sei unrichtig und widerspreche den Dienstanweisungen des BMF.

Auch sachlich werde ein unrichtiger Sicherstellungsbetrag verfügt. Es handle sich völlig unrealistisch um angeblich nicht abgeführte Beträge von rund € 1,49 Mio., die Unternehmen betreffen, für die der Bw. längst nicht mehr tätig sei.

Mit Anbringen vom 27. Februar 2013 wurde vom Vertreter der Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurückgezogen.

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 einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um eine Gefährdung oder eine wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgaben zu begegnen.

Zufolge des § 232 Abs. 2 hat ein Sicherstellungsauftrag u. a. die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld sowie die Gründe zu enthalten, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt.

Nach Abs. 3 gelten die Abs. 1 und 2 sinngemäß ab der Anhängigkeit eines Strafverfahrens gegen einen der Begehung eines vorsätzlichen Finanzvergehens Verdächtigen hinsichtlich jenes Betrages, um den die Abgaben voraussichtlich verkürzt wurden.

Im Rechtsmittelverfahren betreffend Sicherstellungsauftrag ist zu prüfen, ob die Erlassung des Sicherstellungsauftrages in Bezug auf das Vorliegen von Gefährdungs- und Erschwerungsmomenten dem Grunde nach gerechtfertigt ist. Dazu bedarf es zunächst Feststellungen in der Richtung, ob bzw. wann der Abgabenanspruch entstanden ist. Dies setzt nach § 4 BAO die Verwirklichung jenes Tatbestandes voraus, an den die Abgabepflicht geknüpft ist. Nach der Rechtsprechung muss die Verwirklichung des Tatbestandes in der Begründung des Sicherstellungsauftrages entsprechend dargetan werden. Die Begründung muss jedenfalls erkennen lassen, welcher konkrete Sachverhalt einer Entscheidung zugrunde gelegt wurde (VwGH 26.11.2002, 99/15/0076).

Noch bevor auf die Frage einzugehen ist, ob im vorliegenden Fall die Tatbestandsvoraussetzungen des § 232 BAO erfüllt sind und der angefochtene Bescheid daher zu Recht erlassen wurde, ist die Frage nach der (örtlichen) Zuständigkeit zu klären.

Der berufungsgegenständliche Bescheid wurde mit Datum 2. Februar 2012 vom Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See erlassen und von der Vorständin dieses Finanzamtes approbiert. Als bescheiderlassende Behörde ist das Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See angeführt, am Bescheid findet sich aber nicht die diesem Finanzamt zugeordnete FA-Nr. „90“, sondern die Ordnungsnummer „93“ und die Steuernummer „138/****“. Der Ordnungsbegriff „93“ steht für Finanzamt Salzburg-Land, bei der angeführten Steuernummer handelt es sich um eine Steuernummer des Finanzamtes-Land. Adressiert ist der Sicherstellungsauftrag an Herrn RX. in H-Dorf. Beim Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See ist für den Bw. eine

weitere Steuernummer vergeben (173/****), die am Sicherstellungsbescheid jedoch nicht ausgewiesen wird.

Grundsätzlich stellt die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages eine Maßnahme der Abgabeneinhebung dar, die Zuständigkeit für dessen Erlassung liegt dementsprechend bei dem für die Einhebung der Abgaben zuständigen Finanzamt. Im Gegenstandsfall waren die A-GmbH und die B-GmbH im Bereich des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See ansässig, sodass sich aus § 21 AVOG für die Erhebung der Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und der Abzugssteuern die sachliche und örtliche Zuständigkeit dieses Finanzamtes ergibt (Betriebsfinanzamt). Gemäß § 49 Abs. 2 BAO sind unter Erhebung alle der Durchführung der Abgabenvorschriften dienenden abgabenbehördlichen Maßnahmen zu verstehen. Zu diesen Maßnahmen gehören alle der Durchsetzung von Abgabenansprüchen dienenden Maßnahmen, die die Ermittlung, Festsetzung, Einhebung und zwangsweise Einbringung zum Ziel haben. Die Einhebung ist Teil der Erhebung (Ritz, BAO, 4.Auflage, § 49 TZ 6). Diese Zuständigkeit gilt auch für den Fall, dass der Geschäftsführer einer Gesellschaft mbH als Haftender gem. §§ 9 und 80 BAO in Anspruch genommen wird.

Aus der Aktenlage ergibt sich, dass der Bw. im November 2011 offiziell seinen Wohnsitz nach H-Dorf, verlegt hat, sein Einkommensteuerakt wurde gem. § 50 BAO per 29.11.2011 an das Finanzamt Salzburg-Land übertragen. Er ist nach wie vor bei diesem Finanzamt erfasst. Die Feststellungen, dass es sich beim angeblichen Wohnsitz um ein reines Bürogebäude handelt, das nach der Verkehrsauffassung weder zum Wohnen geeignet war noch jederzeit benutzt werden konnte, wurden erst am 7.2.2012 im Zuge finanzstrafrechtlicher Ermittlungen getroffen. Zu diesem Zeitpunkt war der Sicherstellungsauftrag bereits erlassen.

Für den Berufungssenat stellt sich die Sachlage dergestalt dar, dass aufgrund der Prüfungsfeststellungen bei den genannten GmbHs der begründete Verdacht besteht, dass der Bw. als handelsrechtlicher Geschäftsführer bzw. faktischer Machthaber der Firmen A-GmbH und B-GmbH gewerbsmäßige Abgabenhinterziehungen gem § 33 Abs. 1 iVm § 38 Abs. 1 FinStrG begangen hat. Diesbezüglich ist ein gerichtliches Finanzstrafverfahren anhängig, Einstellungsanträge des Verdächtigen wurden im Instanzenzug abgewiesen. Damit sind – entgegen dem Berufungsvorbringen – hinreichende Anhaltspunkte gegeben, die grundsätzlich die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages auf der Grundlage des § 232 Abs. 3 BAO stützen können.

Der Berufungssenat sieht den bekämpften Sicherstellungsauftrag allerdings mit formalen Mängeln behaftet. Wie oben ausführlich dargestellt, ergeben sich aus der Bezeichnung der Behörde, der angeführten Finanzamtsnummer und der Steuernummer Widersprüche, die auch im Auslegungsweg nicht ausgeräumt werden können. Nach der ständigen Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes bestehen bei der Bezeichnung der Behörde, bei der Bezeichnung des Bescheidempfangers und der Adressierung/Zustellung eines Bescheides strenge formelle Regeln, deren Verletzung einen Bescheid – ungeachtet seiner inhaltlichen Richtigkeit – unwirksam macht.

Der Berufung war daher aus formalen Gründen Folge zu geben und der angefochtene Sicherstellungsauftrag vom 2. Februar 2012 aufzuheben.

Zum Berufungsverfahren ist abschließend Folgendes festzustellen:

Der Bw. hat in seiner Berufung die Befassung des gesamten Berufungssenates und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Nach telefonischer Kontaktaufnahme mit dem Parteienvertreter, bei der ihm die Rechtsansicht des Unabhängigen Finanzsenates signalisiert wurde, hat der Bw. mit Eingabe vom 27. Februar 2013 seinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen. Der zuständige Senat 16 der Außenstelle Salzburg des Unabhängigen Finanzsenates konnte daher in nicht mündlicher Verhandlung über den gegenständlichen Berufungsfall entscheiden.

Der Berufungswerber hat die Zurückziehung seines Antrages auf mündliche Verhandlung mit Bedingungen verknüpft, die weder das Gesetz über den Unabhängigen Finanzsenat noch die Bundesabgabenordnung kennt. Ob die Berufungsinstanz eine Formalentscheidung zu treffen hat oder in der Sache inhaltlich entscheidet, hat sich einzig an der Sach- und Rechtslage zu orientieren und nicht an Wünschen oder Bedingungen des Berufungswerbers. Die begehrte Feststellung, „dass der Sachverhalt vom bescheidausfertigenden Finanzamt unrichtig ermittelt wurde“ hat daher für den entscheidenden Senat keine weitere Relevanz.

Fakt ist, dass der angefochtene Sicherstellungsauftrag aufzuheben war und dem Berufsbegehren damit Rechnung getragen wurde, womit sich ein weiteres Eingehen auf die Einlassungen im Schriftsatz vom 27.2.2013 erübrigt.

Davon abgesehen ist auf die Bestimmung des § 284 Abs. 3 BAO zu verweisen, wonach der Berufungssenat ungeachtet eines Antrages von einer mündlichen Verhandlung absehen kann, wenn die Berufung zurückzuweisen oder als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären ist oder wenn eine Aufhebung nach § 289 Abs. 1 erfolgt.

Diese Bestimmung regelt den Fall der Berufungserledigung durch Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz. Auch wenn im Gegenstandsfall eine Aufhebung des angefochtenen Bescheides im Sinne des § 289 Abs. 2 BAO ohne Zurückweisung an die Abgabenbehörde erster Instanz erfolgt, kann von der Durchführung der mündlichen Verhandlung Abstand genommen werden, weil das Unterlassen einer mündlichen Verhandlung nur dann einen zur Aufhebung durch den Verwaltungsgerichtshof führenden wesentlichen Verfahrensfehler darstellt, wenn die

Vermeidung dieses Verfahrensfehlers zu einem anderslautenden Bescheid hätte führen können (vgl die bei Ritz, BAO, § 284 TZ 11 angeführte Judikatur).

Vor dem Hintergrund der obigen Darstellungen – die im Ergebnis zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides führten – konnte daher in Beachtung des Gebotes der Verwaltungsökonomie von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung Abstand genommen werden.

Salzburg, am 15. März 2013