



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch H-GmbH, vom 29. Jänner 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 8. Oktober 2012 betreffend Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Sicherstellungsauftrag vom 8. Oktober 2012 ordnete das Finanzamt zur Sicherstellung von Abgabenansprüchen in voraussichtlicher Höhe von € 4,618.696,67 die Sicherstellung in das Vermögen der Berufungswerberin (Bw) an.

In der dagegen eingebrachten Berufung führte die Bw im Wesentlichen aus, dass eine Sicherstellung der im Sicherstellungsauftrag genannten Abgabenansprüche nicht gerechtfertigt sei, da die von der Abgabenbehörde vorgebrachten Ansprüche vollumfänglich angefochten würden.

Die Vorsteuerkorrekturen, die Kapitalertragsteuer durch die verdeckte Gewinnausschüttung sowie die außerbilanzmäßige Zurechnung resultierten aus der behaupteten Nichtanerkennung der Fremdüblichkeit der Mieten und einer damit zusammenhängenden vermeintlichen verdeckten Gewinnausschüttung an die Vermieterin.

### ***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.*

Von einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung von Abgaben im Sinne dieser Bestimmung ist im Wesentlichen dann zu sprechen, 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 gesichert erscheint.

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 auch 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.

Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 232 BAO liegt es im Ermessen der Abgabenbehörde, einen Sicherstellungsauftrag zu erlassen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>4</sup>, § 232 Tz. 1). Bilden Ermessensentscheidungen den Gegenstand eines Berufungsverfahrens, so tritt gemäß § 289 Abs. 2 BAO das Ermessen der Berufungsbehörde an die Stelle des Ermessens der Abgabenbehörde erster Instanz.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen 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. Ermessensentscheidungen müssen sohin mit dem im § 20 BAO programmatisch zu normativem Ausdruck gebrachten Sinn des Gesetzes im Einklang stehen. Dieser liegt im Falle des § 232 BAO in der Möglichkeit, bei Vorliegen einer Gefährdung oder wesentlichen

Erschwerung der Einbringung von Abgaben bereits zu einem Zeitpunkt, in dem der Anspruch zwar dem Grunde nach feststeht, aber noch nicht vollstreckbar ist, Sicherungsmaßnahmen zu setzen.

Laut Aktenlage haftete am Abgabenkonto der Bw im Zeitpunkt der Erlassung des gegenständlichen Sicherstellungsauftrages bereits ein vollstreckbarer Rückstand in Höhe von € 18,603.375,32 aus, zu dessen Einbringung mit Bescheiden vom 8. Oktober 2012 die angeblich der Bw gegen die UB und die G-GmbH zustehende Forderungen und laut Protokoll über die Pfändung vom 9. Oktober 2012 diverse Fahrnisse gepfändet wurden.

Mit Beschluss des Gs vom 11. Juli 2013 wurde über das Vermögen der Bw das Insolvenzverfahren eröffnet. Mit Beschluss des Gs vom 9. August 2013 wurde die Schließung des Unternehmens angeordnet und vom Insolvenzverwalter angezeigt, dass die Insolvenzmasse nicht ausreicht, um die Masseforderungen zu erfüllen (Masseunzulänglichkeit).

Eine Festsetzung der sichergestellten Abgabenforderungen ist weder bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens noch vor Erlassung der gegenständlichen Berufungsentscheidung erfolgt.

Aufgrund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens war die Berufungsentscheidung an den Insolvenzverwalter zu richten, da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 2.3.2006, 2006/15/0087) durch Eröffnung des Konkurses über das Vermögen eines Steuerpflichtigen das gesamte, der Exekution unterworfenene Vermögen, das dem Gemeinschuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Konkurses erlangt (Konkursmasse), dessen freier Verfügung entzogen wird. Der Masseverwalter ist für die Zeit seiner Bestellung betreffend die Konkursmasse - soweit die Befugnisse des Gemeinschuldners beschränkt sind - gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners iSd § 80 BAO. Auch in einem Abgabenverfahren tritt nach der Konkurseröffnung der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners, soweit es sich um Aktiv- oder Passivbestandteile der Konkursmasse handelt. Die Abgaben sind daher während des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, festzusetzen.

Von einem Sicherstellungsauftrag kann abgesehen werden, wenn aufgrund der wirtschaftlichen Situation des Abgabepflichtigen mit einer Sicherung der Abgabennachforderungen nicht gerechnet werden kann. Dies wird der Fall sein, wenn bei einem Abgabepflichtigen schon erhebliche Steuerrückstände bestehen und diese kaum einbringlich sind. Zwar liegt eine Gefährdung der Einbringlichkeit vor, jedoch wird die Sofortmaßnahme kaum zielführend und daher auch nicht zweckmäßig sein (vgl. *Fischerlehner*, Der Sicherstellungsauftrag (§232 BAO), ÖStZ 1998, 326).

Zwar wurde der angefochtene Sicherstellungsauftrag auch insofern vollzogen, als er laut Protokoll über die Pfändung vom 9. Oktober 2012 neben dem Rückstandsausweis vom 8. Oktober 2012 über € 18,603.375,32 auch als Exekutionstitel für die Pfändung angeführt wurde, doch konnten laut Bericht des Finanzamtes vom 28. Juni 2013 nicht einmal die vollstreckbaren Forderungen hereingebracht werden, sodass sich die Erlassung des Sicherstellungsauftrages – wie zu erwarten war - als nicht zielführend erwies.

Die Bevorzugung der Zweckmäßigkeitserwägungen erscheint somit als keineswegs begründet und mit dem Sinn des Gesetzes im Einklang stehend (vgl. Ritz, ÖStZ 1996, 72).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. September 2013