



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der H-KG, vertreten durch TK, gegen den Sicherstellungsauftrag des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 7. März 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Sicherstellungsauftrag vom 7. März 2001 ordnete das Finanzamt die Sicherstellung von Abgabenansprüchen in Höhe von S 6,181.258,00 in das bewegliche und unbewegliche Vermögen der Berufungswerberin (Bw.) an.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung führte die Bw. aus, dass die Tatsache des Vorliegens einer Abgabenhinterziehung und Mängel in der Buchhaltung alleine ohne Bedachtnahme auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Abgabepflichtigen noch nicht ausreichten, daraus eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben abzuleiten.

Die von der Abgabenbehörde behaupteten Aktivitäten des Geschäftsführers betreffend der von ihm im Jahr 2000 getätigten Entnahmen könnten keineswegs den gegenständlichen Bescheid tragen, weil die den gegenständlichen Abgabennachforderungen zugrunde liegende Betriebsprüfung erst am 20. November 2000 begonnen habe, während die von der Betriebsprüfung inkriminierten Entnahmen bzw. Darlehensgewährungen bereits vor Beginn der Betriebsprüfung stattgefunden hätten. Demzufolge könne keineswegs unterstellt werden, dass der Geschäftsführer der Bw. eine Gefährdungshandlung in Kenntnis eines allfälligen

Abgabenanspruches des Finanzamtes gesetzt habe. Im Übrigen seien die Darlehen nicht an die Brüder des Geschäftsführers direkt gegeben worden, sondern an die von diesen betriebenen Unternehmen. So betrieben N und CM mit der N-GmbH ein Schnitzelhaus in M6. Dieser Gesellschaft sei insgesamt ein Betrag von S 2 Mio. im Jahr 2000 in Form eines partiarischen Darlehens zur Verfügung gestellt worden. Nebenbei sei der Bw. unerklärlich, wieso der angefochtene Bescheid behaupten könne, dass sich CM überwiegend im Ausland aufhalte. Er sei geschäftsführender Gesellschafter der N-GmbH und halte sich selbstverständlich laufend im Inland auf. Das zweite partiarische Darlehen sei der K-KEG im Ausmaß von S 1,6 Mio. gewährt worden. Diese Gesellschaft habe ein japanisches Restaurant am Standort H7, errichtet und verpachtet. VM sei geschäftsführender Komplementär dieser Gesellschaft. Die Vergabe dieser partiarischen Darlehen durch die Bw. stelle eine unternehmerische Entscheidung der Geschäftsführung dar, die keineswegs mit einer behaupteten Vermögensverschiebung zu Lasten des Finanzamtes im Zusammenhang stehe. Dies sei bereits aus der Chronologie der Ereignisse ersichtlich.

Die von der Abgabenbehörde behauptete Abgabenhinterziehung liege in Wahrheit ebensowenig vor wie die behaupteten Vermögensverschiebungen. Die Feststellungen der Betriebsprüfung beschränkten sich laut vorliegender Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 5. März 2001 auf die Qualifizierung von Fremdleistungen der R-GmbH und der A-GmbH als Scheinleistungen sowie auf die partiarischen Darlehen als verdeckte Gewinnausschüttungen. Beide Feststellungen der Betriebsprüfung entsprächen aber nicht den Tatsachen. Die strittigen Fremdleistungen seien tatsächlich und in vollem Umfang von den Subunternehmern erbracht worden, die partiarischen Darlehen seien tatsächlich gewährt worden und Ausfluss einer unternehmerischen Entscheidung, deren abweichende Qualifikation der Finanzbehörde nicht zustehe. Die Bw. werde ihre Argumente gegen die Feststellungen der Betriebsprüfung im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens gegen die noch zu ergehenden Steuerbescheide ausführlich darlegen. Jedenfalls sei zum derzeitigen Zeitpunkt davon auszugehen, dass keine Abgabenhinterziehung vorliege (auch im Finanzstrafverfahren gelte der Grundsatz „*in dubio pro reo*“).

Da somit sämtliche Begründungselemente des angefochtenen Bescheides nicht den Tatsachen entsprächen und weitere Begründungselemente nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes im Sicherstellungsverfahren nicht nachgeschoben werden könnten (Ritz, BAO-Kommentar², Tz. 11 zu § 232 BAO), sei der angefochtene Bescheid rechtswidrig ergangen, weshalb er von der Rechtsmittelbehörde ersatzlos aufzuheben sein werde. Der Oberste Gerichtshof (OGH vom 3.9.1986, 1 Ob 30/86) lege im Amtshaftungsverfahren besonderen Wert auf eine einwandfreie Begründung eines Sicherstellungsauftrages, wozu nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Auseinandersetzung mit der

wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Gesellschaft unerlässlich sei, da die Frage der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung einer Abgabe unabhängig vom Verdacht einer Abgabenhinterziehung von den Einkommens- und Vermögensverhältnissen der steuerpflichtigen Gesellschaft nicht zu trennen sei. Diesbezügliche Ermittlungen seien dem angefochtenen Bescheid allerdings nicht zu entnehmen.

In Entsprechung der über § 78 AbgEO der Finanzbehörde eingeräumten Befugnisse sei die Pfändung sämtlicher Kundenforderungen der Bw. verfügt worden. Dass damit die gesamte wirtschaftliche Tätigkeit der steuerpflichtigen Gesellschaft zum Erliegen gebracht werde, liege wohl für jedermann auf der Hand. Sollte der gegenständliche Sicherstellungsauftrag samt den im Gefolge ergangenen Pfändungsbescheiden nicht unverzüglich aufgehoben werden, müsste die Gesellschaft infolge der – ausschließlich durch die finanzbehördlichen (potentiell rechtswidrigen) Maßnahmen – eingetretenen Zahlungsunfähigkeit nach § 66 KO ein Insolvenzverfahren über das Vermögen der Bw. beantragen. In diesem Insolvenzverfahren würden die gegenständlichen Sicherungsmaßnahmen ohnehin unwirksam sein (siehe Körner, ÖStZ 1992, 307), weshalb die Finanzbehörde durch die Aufrechterhaltung gegenständlicher Sicherungsmaßnahmen tatsächlich keine Verbesserung ihres Befriedigungsinteresses herbeiführen könne.

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.

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.

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung laut Bericht vom 12. März 2001, auf dessen Ausführungen verwiesen wird, wurden im Rechnungswesen der Bw. im Jahr 1997 Beträge von insgesamt S 2.856.337,00 zuzüglich S 571.267,00 Vorsteuer und im Jahr 1998 der Betrag von S 493.400,00 zuzüglich S 98.680,00 Vorsteuer als Betriebsaufwand für Fremdarbeit der R-GmbH und im Jahr 1999 der Betrag von S 1.956.056,00 zuzüglich S 391.211,00 Vorsteuer als Betriebsaufwand für Fremdarbeit der A-GmbH gewinnmindernd abgesetzt, obwohl im angegebenen Leistungszeitraum weder Arbeitnehmer der R-GmbH noch der A-GmbH bei der WG angemeldet waren. Für die A-GmbH wurden von SM (Geschäftsführer der Bw. und mit 75% an der Bw. beteiligter Gesellschafter) dennoch Anmeldungen bei der WG etwa für EH und AC vom 6. September 1999 vorgelegt, obwohl diese laut Niederschrift vom 21. Dezember 2000 bzw. 15. Jänner 2001 im Leistungszeitraum (Juli 1999 bis November 1999) nicht für die A-GmbH gearbeitet hatten und ihnen auch die Baustelle in der L2 unbekannt war. Der Vergleich der von SM mit Eingabe vom 29. November 2000 vorgelegten Anmeldungen und der von EH und AC vorgelegten Anmeldungen lässt jedoch leicht erkennen, dass es sich bei den von SM vorgelegten Anmeldungen infolge Manipulation am Datum um Fälschungen handelt. Die Bezahlung erfolgte nur bar entweder von SM selbst oder über die Kassa der Bw., welche durch Privateinlagen des SM im Zeitraum August bis November 1997 aufgefüllt wurde, wobei die Herkunft der laut SM von einem bosnischen Freund als Darlehen gewährten Mittel mangels Beweisbarkeit des Zahlungsflusses infolge angeblicher Durchführung des Umtausches von DM 275.000,00 in österreichische Schillinge am Schwarzmarkt nicht nachvollziehbar ist.

Auch wurde nach den Feststellungen der Betriebsprüfung im Jahr 1997 ein Betrag von S 270.000,00 als Provisionsaufwand gewinnmindernd abgesetzt, obwohl es sich hiebei um

eine aktivierungspflichtige Mietrechtsablöse handelte, deren Anschaffungskosten gemäß § 7 EStG gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen sind.

Weiters wurde von der Betriebsprüfung festgestellt, dass der Geschäftsführer und Gesellschafter der Bw. SM im Jahr 1999 insgesamt S 531.112,70 – ohne vorherige schriftliche Abmachungen über Höhe des Kreditrahmens, Rückzahlungstermine, Verzinsung und Besicherungen – aus der Gesellschaft entnahm. Im Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 2. November 2000 entnahm SM insgesamt S 3.079.543,53 – ebenfalls ohne vorherige schriftliche Abmachungen über Höhe des Kreditrahmens, Rückzahlungstermine, Verzinsung und Besicherungen – aus der Gesellschaft. Diese Entnahmen wurden am Verrechnungskonto SM gebucht. Nach Beginn der Betriebsprüfung am 20. November 2000 wurde das Verrechnungskonto mit Datum 1. Dezember 2000 durch Umbuchung der Entnahmen des SM auf die Konten Darlehen VM, Darlehen NM und Darlehen CM bereinigt, ohne dass eine Rückzahlung erfolgt wäre.

Auf Grund dieser Feststellungen der Betriebsprüfung lagen gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabenanspruches hinsichtlich der Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer 1997 – 1999 und der Kapitalertragsteuer 2000 in der im Sicherstellungsauftrag angeführten Höhe vor, zumal die Bw. für die ungewöhnliche Vorgangsweise der Barzahlung mit dem Vorbringen, dass es ihr unbenommen sei, von dieser Zahlungsmodalität Gebrauch zu machen, zumal ihre damalige auftragsspezifische und personelle Situation einer raschen, wirtschaftlichen und kundenorientierten Lösung habe zugeführt werden müssen, keine überzeugende Begründung gegeben hat. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat das damit verbundene abgabenrechtliche Risiko selbst zu tragen, wer dunkle und undurchsichtige Geschäfte macht und das über diesen lagernde Dunkel auch nachträglich nicht durch eine lückenlose Beweisführung zu erhellen vermag (VwGH 17.9.1974, 1613/73) und sind im Abgabenrecht an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einem die GmbH beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer und der Gesellschaft ebenso strenge Maßstäbe anzulegen wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen (VwGH 15.3.1995, 94/13/0249). Derartige Abmachungen müssen von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten. Ob die Abgabenschuld tatsächlich entstanden ist, ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.10.2001, 96/14/0170) in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden.

Abgesehen davon, dass schon auf Grund des angeführten Sachverhaltes aus dem Gesamtbild der Verhältnisse in Anbetracht einer voraussichtlichen Abgabenschuld in Höhe von S 6.181.258,00 (€ 449.209,54), welche mit Bescheiden vom 9. April 2001 auch in ungefähr dieser Höhe festgesetzt wurde, deren Einbringlichkeit als gefährdet bzw. wesentlich erschwert

anzusehen ist, sind besonderen Umstände des Einzelfalles, die nach der Lage des Falles eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgaben befürchten lassen, entsprechend der Begründung des Sicherstellungsauftrages, auf dessen Ausführungen verwiesen wird, insbesondere in dem vorliegenden dringenden Verdacht einer Abgabenhinterziehung, den getätigten Vermögensverschiebungen und dem bisher gezeigten Verhalten des gesetzlichen Vertreters und Gesellschafters der Bw. (Vorlage gefälschter Anmeldungen bei der WG) zu erblicken, zumal von der Betriebsprüfung ein negatives Betriebsvermögen zum 31. Dezember 1999 in Höhe von S 2,854.049,10 ermittelt wurde.

Dem Einwand, dass die strittigen Fremdleistungen tatsächlich und in vollem Umfang von den Subunternehmern erbracht worden seien, ist entgegenzuhalten, dass die Arbeitnehmer EH und AC, welche laut vom Vertreter der Bw. vorgelegten Anmeldungen bei der WG für den Subunternehmer A-GmbH Fremdleistungen bei der Bw. erbracht hätten, im Leistungszeitraum laut Versicherungsdatenauszug gar nicht Arbeitnehmer der A-GmbH waren. Auch der Behauptung, die partiarischen Darlehen seien tatsächlich gewährt worden, kann auf Grund der erst nach Beginn der Betriebsprüfung erfolgten Umbuchung der Entnahmen auf die genannten Darlehenskonten ohne vorherige Rückzahlung der Entnahmen nicht gefolgt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. November 2006