



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Rechtsanwaltpartnerschaft, vom 2. Oktober 2009 bzw. 14. Oktober 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 4. September 2009 betreffend Sicherstellungsauftrag gemäß [§ 232 BAO](#) sowie vom 7. Oktober 2009 betreffend Pfändung einer Geldforderung ([§ 78 AbgEO](#) iVm [§ 65 AbgEO](#)) entschieden:

I. Der Berufung betreffend Sicherstellungsauftrag wird teilweise Folge gegeben und die Sicherstellung auf folgende Abgabenansprüche im Gesamtbetrag von € 264.580,47 abgeändert:

Körperschaftsteuer 2005	2.980,92
Körperschaftsteuer 2006	12.000,00
Körperschaftsteuer 2007	79.000,00
Umsatzsteuer 2005	2.000,00
Umsatzsteuer 2006	42.067,78
Umsatzsteuer 2007	84.931,77
Umsatzsteuer 2008	34.000,00
Dienstgeberbeitrag 2008	7.000,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2008	600,00

II. Die Berufung betreffend Pfändung einer Geldforderung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Sicherstellungsauftrag vom 22. Juni 2009, persönlich zugestellt am 7. Juli 2009, ordnete das Finanzamt zur Sicherung der im Betriebsprüfungsverfahren festgestellten voraussicht-

lichen Nachforderungen an Körperschaftsteuer 2005-2007 sowie Umsatzsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2005-2008 im Betrag von insgesamt € 298.500,00 die Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen der Berufungswerberin (Bw.) an.

Begründend wurde vorgebracht, dass die sicherzustellenden Abgabenansprüche auf Grund nachstehender Sachverhalte entstanden und wie folgt ermittelt worden wären:

- a) Bis dato hätten im Zusammenhang mit den gewinnmindernd geltend gemachten Fremdleistungskosten Kick-back-Zahlungen in Höhe von rund € 100.000,00, die im Zeitraum 2006-2008 durch den Geschäftsführer und Gesellschafter H.A. von Frau B.N. kassiert worden wären, festgestellt werden können.
- b) Betreffend die rechnungslegenden Fremdleister B.N., M.K., B.D., S.Z. und R.P. wären die geltend gemachten Vorsteuerbeträge mangels Unternehmereigenschaft nicht abzugsfähig. Daraus ergäben sich auch noch die angeführten zusätzlich vorzuschreibenden lohnabhängigen Abgaben.
- c) Die geltend gemachten Werbeaufwendungen wären den nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen zuzuordnen. Sofern nicht schon erklärungsgemäß ein Anteil außerbilanziell zugerechnet worden wäre, werde dies nun von der Abgabenbehörde nachgeholt.
- d) Die per 31. Dezember 2007 pauschal gegen das Konto „Sonstige Verbindlichkeiten“ verbuchten Fremdleistungsaufwendungen in Höhe von € 305.145,00 wären mangels Nachweises gewinnerhöhend auszubuchen.

Abschließend stellte das Finanzamt fest, dass die Einbringung der Abgaben gefährdet wäre, weil außer der für die Bedienung der zu erwartenden Abgabenansprüche notwendigen Vermögenswerte auf Grund der mittlerweile von der Staatsanwaltschaft Wien gemäß [§ 144a StPO](#) in Verwahrung genommenen und mit Verfall bedrohten Bankguthaben kein weiteres verwertbares Vermögen der Bw. bekannt wäre. Darüber hinaus hätte bereits festgestellt werden können, dass durch den Geschäftsführer H.A. durch buchhalterische Nacherfassung von Geschäftsfällen (Kick-back-Zahlungen) das Vermögen der GmbH geschränkt worden wäre.

Mit an das Finanzamt Wien 2/20/21/22 gerichteten Bescheid vom 13. Juli 2009 pfändete dieses Finanzamt das auf dem Abgabenkonto in Höhe von € 275.562,65 bestehende Guthaben.

In der gegen beide Bescheide am 6. August 2009 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte die Bw. Folgendes ein:

A. Sicherstellungsauftrag

Das Finanzamt komme dem Gebot der schlüssigen und nachvollziehbaren Begründung, weshalb die Behörde von der Verwirklichung von Abgabentatbeständen ausgehe, nicht im gesetzlich vorgesehenen (und durch die Erfordernisse des Rechtsschutzes gebotenen) Ausmaß nach. Das Finanzamt beschränke sich auf insgesamt vier Behauptungen, ohne die hierfür erforderlichen Nachweise zu erbringen und ohne die erforderlichen Sachverhaltsfeststellungen zu treffen und durch Beweismittel zu untermauern.

Im Übrigen wären die Vorwürfe auch inhaltlich unberechtigt.

Die Bw. hätte die gesamten Geschäftsunterlagen sowie die betrieblichen Computer derzeit nicht im Zugriff, da diese bei der Hausdurchsuchung am 10. Juni 2009 mitgenommen worden wären. Entgegen den damals getroffenen Zusagen wären ihr bis dato weder die Originale noch Kopien ausgehändigt worden. Die Bw. sehe sich deshalb gezwungen, die Vorwürfe aus dem Gedächtnis zu beantworten und behalte sich daher vor, zu einem späteren Zeitpunkt weitere Argumente bzw. detailliertere Erläuterungen nachzureichen.

Inhaltliches zu a)

Die hier behaupteten Zahlungen hätte es nie gegeben. Für die Höhe des Betrages wäre offenbar gemeinsam von der Finanzbehörde und Frau N. eine Methode geschaffen worden, mit der man zu diesem Betrag komme. Die Bw. könne derzeit nur davon ausgehen, dass es jene Methode wäre, die als Vorhalt im Rahmen der ersten Einvernahme ihres Geschäftsführers hinterfragt worden wäre. Darin wäre das Finanzamt davon ausgegangen, dass statt € 25,00 von Frau N. € 50,00 verrechnet und davon wiederum 80 % an Herrn A. weitergegeben werden würden. Herr A. hätte bereits in dieser Einvernahme erklärt, dass dieses Konstrukt im Allgemeinen und speziell aus ökonomischer Sicht unsinnig wäre. Es wäre deutlich gewesen, dass die anwesenden Finanzbeamten diese Unsinnigkeit erkannt hätten. Dies hätte interessanterweise dazu geführt, dass man von Seiten der Behörde dies gar nicht niederschreiben hätte wollen. Erst auf massives Drängen und längeres Diskutieren hin hätte man sich dazu bereiterklärt, zumindest einen Teil zu protokollieren.

Umso überraschender wäre es jetzt, dass man von Seiten der Finanzbehörde, obwohl man es bereits besser wüsste, trotzdem eine Forderung basierend auf dieser Methode aufstelle bzw. behaupte und dem Sicherstellungsauftrag zu Grunde lege.

Inhaltliches zu b)

Anlässlich der Gründung der Bw. hätten sich die Eigentümer dazu entschlossen, nur mit Selbstständigen zusammenzuarbeiten. Es wären daher keine Angestellten aufgenommen worden. Gleichzeitig wären von der Bw. nur Aufträge entgegengenommen worden, welche sich als Werk verstünden. Diese Aufträge wären auch als Werk an Subunternehmer weitergegeben worden.

Die Bw. stelle den Subunternehmern keinerlei Arbeitsmittel zur Verfügung, diese müssten ihre eigenen Handys, Computer und Speichermedien verwenden. Die Bw. stelle auch keine Möglichkeit zur Stundenerfassung zur Verfügung. Es gebe keinen Server, auf welchem die Subunternehmer Daten ablegen könnten. Des Weiteren stelle die Bw. auch kein Büro und somit keinen physischen Arbeitsplatz zur Verfügung. Tatsächlich verfüge die Bw. auch gar nicht über einen ausreichenden Büroplatz.

Jedem Subunternehmer stehe es zu jedem Zeitpunkt frei, einen qualifizierten Stellvertreter oder Ersatz zu nominieren. Darum müsse er sich auch im Urlaubsfall selber kümmern. Diese Tätigkeit wäre dem Subunternehmer zu keinem Zeitpunkt von der Bw. abgenommen worden. Auch im Falle eines längeren krankheitsbedingten Ausfalles stehe es in dessen Verantwortung, einen geeigneten Ersatz zu benennen. Im Kranheitsfall hätte es keine Zahlungen an den Subunternehmer gegeben.

Es hätte keinerlei fixe Zahlungen an die Subunternehmer gegeben. Der jeweilige Betrag, den ein Subunternehmer in Rechnung stelle, wäre stets allein von der Anzahl der geleisteten Stunden abhängig gewesen. Wieviele Stunden zur Abwicklung eines Auftrages notwendig gewesen wären, wäre entweder zwischen dem Subunternehmer und dem Endkunden vereinbart worden oder der Endkunde hätte eine Höchststundenanzahl für die Abwicklung eines Auftrages vorgegeben gehabt. Wenn der Subunternehmer im letzteren Fall mehr Stunden gebraucht hätte, wären diese nicht bezahlt worden.

Jeder einzelne Subunternehmer wäre bewusst als Selbstständiger in den Vertrag mit der Bw. eingetreten. keiner der von der Bw. beschäftigten Subunternehmer hätte sein selbstständiges Dasein in ein Angestelltenverhältnis umwandeln wollen. Dies hätte zweifellos auch damit zu tun gehabt, dass die Subunternehmer bei der Bw. deutlich mehr verdient hätten als in einem Angestelltenverhältnis.

Alle Subunternehmer wären dazu angehalten worden, auch Aufträge von anderen Auftraggebern abzuwickeln. Tatsächlich generiere sich dadurch ein Mehrwert für die Bw. Ein Subunternehmer, der sich auf dem Markt nicht behaupten könne bzw. welcher nicht laufend

Zusatzqualifikationen dadurch erwerbe, dass er eben unter anderen Auftraggebern arbeite, verliere mittelfristig auch für die Bw. seinen Wert. Die Subunternehmer wären auch stets für ihre Fortbildung verantwortlich gewesen. Es wären zu keinem Zeitpunkt irgendwelche Kurse von der Bw. finanziert worden.

Wenn ein Subunternehmer die Zusammenarbeit mit der Bw. begonnen hätte, wäre vor dem Erteilen des ersten Auftrages unter Anderem das Vorhandensein des Gewerbescheines und dessen UID-Nummer überprüft worden.

Die Einteilung, wann der jeweilige einzelne Subunternehmer arbeite, obliege diesem selbst. Natürlich müsse dies in Absprache mit dem Endkunden oder einem etwaigen Projektteam geschehen.

Es hätte sich bei allen Aufträgen um Zielschuldverhältnisse gehandelt. Mit dem Auslaufen eines Auftrages (Projekt, Erstellen eines Handbuchs, Erstellen eines Qualitätsmanagementkonzeptes, Erstellen eines Projektplanes) hätte dieser Auftrag an den Subunternehmer stets geendet. Es hätte dazu keiner weiteren Maßnahmen, wie etwa einer Kündigung, bedurft. Folglich hätte es auch keine Kündigungsfristen gegeben.

Tätigkeiten, die bei anderen Firmen etwa von einem Sekretariat erledigt werden würden, würden in der Bw. vom Geschäftsführer selbst erledigt.

Abschließend stellte die Bw. zu diesem Punkt zusammenfassend fest, dass es sich bei den angeführten Personen in der Zusammenarbeit mit ihr stets um eigenständige Unternehmer gehandelt hätte. Die Unternehmereigenschaft wäre somit eindeutig festgestellt. Demgemäß wären die geltend gemachten Vorsteuerbeträge abzugsfähig. Desweiteren würden sich keine lohnabhängigen Abgaben ergeben, weshalb die diesbezüglichen Forderungen jeglicher Grundlage entbehren würden.

Inhaltliches zu c)

Im Jahr 2007 hätten sich aus Sicht des Geschäftsführers relativ hohe Aufwände ergeben. Der Geschäftsführer hätte daraufhin in Absprache mit Steuerexperten und der Buchhaltung die Weisung erteilt, die Hälfte der Aufwände des Jahres 2007 in der Buchhaltung der Bw. als Gewinnentnahme darzustellen. Die verbleibende Hälfte von ca. € 84.000,00 wäre auch als Aufwand gebucht worden.

Diese Hälfte wiederum setze sich zusammen aus ca. € 55.000,00, die an den Verein K. für die von ihm erbrachten Leistungen geflossen wären, und ca. € 29.000,00 (ca. 1,3 % des Umsatzes), die im Rahmen von sonstigen Maßnahmen wie Geschäftsessen,

Kundenveranstaltungen etc. verwendet worden wären. Die Leistungen des Vereines hätten unterschiedliche Veranstaltungen umfasst, bei denen sich die Bw. präsentieren hätte können und diese die Möglichkeit gehabt hätte, potenzielle Kunden in bewusst entspannter Atmosphäre anzusprechen. Die dort angebotenen Kontakte wären bereits vorselektiert und auf die Anforderungen der Bw. zugeschnitten worden. Der jeweilige Personenkreis, dem sich die Bw. präsentiert hätte, hätte teilweise nur aus potenziellen Kunden bestanden und teilweise hätte die Strategie darin bestanden, Wirtschaft mit Kunst zu durchmischen. In letzteren Fällen wären eben auch Personen aus der Wirtschaft, aus der Kunst wie auch aus der Politik anwesend gewesen. Da der Vertrag mit dem Verein ebenfalls beschlagnahmt worden wäre, könne er derzeit nicht vorgelegt werden. Der jeweilige Betrag, der an den Verein geflossen wäre, wäre auch variiert worden. Obwohl eigentlich als Fixzahlung von € 5.000,00 vereinbart, hätte es sich die Geschäftsführung der Bw. doch erlaubt, den Betrag im Jahr 2007 einmal nicht auszubezahlen, weil sie von der Leistung des Vereines in einem Monat nicht überzeugt gewesen wäre. Später wäre der Betrag zeitweise überhaupt auf € 3.000,00 reduziert worden.

Für die verbleibenden € 29.000,00 Werbeaufwand liefere die Bw. gerne noch weitere detaillierte Informationen, sobald sie ihre Unterlagen zurückerhalten hätte.

Die dargestellten Werbeaufwendungen wären also klar als solche erkennbar und als solche zu buchen. Die derzeitige Vorgangsweise der Finanzbehörde könne nur so erklärt werden, dass ihr noch nicht alle Informationen vorgelegen wären, wie dies jetzt der Fall wäre.

Inhaltliches zu d)

Der Buchhalter und Mehrheitsbeteiligte der Bw. könne derzeit (ohne Unterlagen) nur feststellen, dass es sich dabei um Aufwände handle, die die Bw. erst später erwartet hätte, die aber zum Jahr 2007 gehören würden, was eben buchhalterisch abgebildet worden wäre. Es handle sich dabei offenbar um Fertigstellungsarbeiten bzw. Nacharbeiten zu verschiedenen Projekten. Ergänzend dürften hier auch noch Provisionszahlungen für die Vermittlung von Projekten beinhaltet sein. Die Bw. gehe davon aus, dass diese Leistungen mittlerweile alle erbracht, verrechnet und versteuert worden wären. Sie sehe daher keinen Anlass für eine Vorgangsweise der gewinnerhöhenden Ausbuchung.

In der Begründung des Sicherstellungsauftrages komme der Darstellung der Gründe besondere Bedeutung zu, aus denen sich die Erschwerung der Einbringung der Abgaben ergeben solle (*Ritz, BAO³, § 232 Tz 9*). Auch diesem Erfordernis werde der angefochtene Sicherstellungsauftrag nicht gerecht.

Wenn sich der angefochtene Bescheid auf „*mittlerweile von der Staatsanwaltschaft Wien gemäß § 144a StPO in Verwahrung genommene und mit Verfall bedrohte Bankguthaben*“ berufe, so werde damit offenkundig, dass schematisch für die gesamte Begründung des Sicherstellungsauftrages ein Muster verwendet worden wäre. Die geltende StPO kenne keinen § 144a (§ 144 StPO betreffe den Schutz der geistlichen Amtsverschwiegenheit und von Berufsgeheimnissen, § 145 StPO betreffe besondere Durchführungsbestimmungen). Unter Voraussetzung einer von der StA (Wien) verfügten Verwahrung von mit Verfall bedrohten Bankguthaben wäre ein Sicherstellungsauftrag unzweckmäßig und zu unterlassen.

Letztendlich wäre darauf hinzuweisen, dass der angefochtene Bescheid die Abgabenarten Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag jeweils für mehrere Kalenderjahre zusammenfasse. Damit verstöße der Sicherstellungsauftrag gegen [§ 232 Abs. 2 lit. b BAO](#), wonach die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld nach den einzelnen Abgabenarten und Zeiträumen aufzugliedern wäre. Die Angabe eines einheitlichen Betrages für mehrere Steuerperioden genüge diesen Anforderungen nicht (VwGH 19.10.1999, [98/14/0122](#)). Das Prinzip der Abschnittsbesteuerung bringe es nämlich mit sich, dass für jeden Abschnitt ein eigener Abgabenanspruch entstehe. Für jeden dieser Ansprüche könne die Abgabenbehörde bei Vorliegen der Voraussetzungen des [§ 232 BAO](#) einen gesonderten Sicherstellungsauftrag erlassen. Fasse die Abgabenbehörde mehrere solcher Ansprüche aus Zweckmäßigkeitssgründen in einer einzigen Bescheidausfertigung zusammen, hätte diese für jeden Anspruch die Abgabe gemäß [§ 232 Abs. 2 BAO](#) zu enthalten. Dem gesetzlichen Begründungserfordernis werde durch die Anführung einer einheitlichen Pauschalsumme für mehrere Besteuerungsabschnitte nicht entsprochen, weil diese Vorgangsweise nicht erkennen lasse, für welchen Abgabenanspruch in welcher Höhe im folgenden Sicherungsverfahren Pfandrechte begründet werden würden (VwGH 4.2.2009, 2006/15/0294). Die solcherart zur Debatte stehenden Prioritäten (Rangprobleme) würden auch eine Aufspaltung der Gesamtsummen im Weg einer „verbessernden“ Berufungsverentscheidung oder Berufungsentscheidung verbieten. Dadurch könnte der Abgabengläubiger nämlich unzulässige Rangvorteile auf Grund eines rechtswidrigen Sicherstellungsauftrages erhalten.

B. Pfändungsbescheid

Auch wenn der Sicherstellungsauftrag auf € 285.500,00 laute und der hier bekämpfte Bescheid davon ausgehe, dass die Bw. an Abgaben € 275.562,65 schulde, wäre doch offenkundig, dass sich der Pfändungsbescheid (ohne Überweisung!) auf den Sicherstellungsauftrag stütze. Wäre der Sicherstellungsauftrag rechtswidrig (von der Berufungsbehörde aufzuheben), so könne er auch nicht Grundlage für eine Pfändung einer Geldforderung sein.

Hilfsweise werde vorgebracht, dass ein Pfändungsbescheid sich nicht darauf beschränken könne, zu behaupten, dass eine GmbH Abgabenschuldner wäre, sondern den entsprechenden Exekutionstitel anführen müsse (siehe auch [§ 78 AbgEO](#) „auf Grund eines Sicherstellungsauftages“). Grundlage eines finanzbehördlichen Sicherstellungsverfahrens wäre gemäß [§ 233 Abs. 1 BAO](#) ein Sicherstellungsauftrag. Ein Rückstandsausweis wäre der Bw. nicht bekannt (und auch nie zugestellt worden). Da die Angabe eines Exekutionstitels fehle (und die Bw. bestreite, Abgaben in Höhe von über € 275.000,00 zu schulden), wäre die Pfändung der Geldforderung in rechtswidriger Weise erfolgt und gleichfalls im Berufungsweg aufzuheben. Die Anführung des zu Grunde liegenden Exekutionstitels ([§ 4 AbgEO](#) bzw. Sicherstellungsauftrag) wäre im Pfändungsbescheid auch deshalb erforderlich, weil nach [§ 16 Abs. 1 Z 1 AbgEO](#) die Vollstreckung einzustellen wäre, wenn der *ihr zu Grunde liegende Exekutionstitel* durch rechtskräftige Entscheidung aufgehoben worden wäre. Die Bestimmung wäre inhaltsleer, wenn nicht die Pfändung genau und verbindlich anführe, auf welchen Exekutionstitel (Sicherstellungsauftrag) sie sich stütze und so den zu Grunde liegenden Exekutionstitel unmissverständlich benenne.

Weiters würden auch die erforderlichen Angaben, aus welchem Rechtsgrund die gepfändete Forderung bestehe und welcher Art sie wäre (OGH 24.4.1957, 7 Ob 18, 202/57), fehlen, was den Bescheid gleichfalls rechtswidrig mache.

Auch hier gelte, dass eine „Verbesserung“ durch Berufungsvorentscheidung oder Berufungsentscheidung angesichts der Rangproblematik nicht in Frage komme.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. September 2009 gab das Finanzamt der Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag statt und hob den Bescheid auf, da dieser formell nicht den Anforderungen des [§ 232 Abs. 2 BAO](#) entspreche.

Ebenfalls am 4. September 2009 erließ das Finanzamt neuerlich einen Sicherstellungsauftrag mit einer inhaltsgleichen Begründung wie im aufgehobenen Sicherstellungsauftrag vom 22. Juni 2009, wobei diesmal im Spruch die Abgaben in Höhe von insgesamt € 308.900,00 nach Abgabenarten und Zeiträumen aufgegliedert wurden:

Körperschaftsteuer 2005	3.000,00
Körperschaftsteuer 2006	12.000,00
Körperschaftsteuer 2007	79.000,00
Umsatzsteuer 2005	2.000,00
Umsatzsteuer 2006	49.000,00
Umsatzsteuer 2007	94.000,00
Umsatzsteuer 2008	34.000,00
Dienstgeberbeitrag 2006	9.000,00
Dienstgeberbeitrag 2007	17.000,00
Dienstgeberbeitrag 2008	7.000,00

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006	800,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007	1.500,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2008	600,00

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Oktober 2009 gab das Finanzamt der Berufung gegen den Pfändungsbescheid statt und hob den Bescheid auf, da dieser auf dem rechtswidrigen und bereits aufgehobenen Sicherstellungsauftrag vom 22. Juni 2009 basiere.

Mit weiterem Bescheid vom 7. Oktober 2009 pfändete das Finanzamt das auf dem Abgabenkonto der Bw. bestehende Guthaben auf Grund des Sicherstellungsauftrages vom 4. September 2009.

Gegen den Sicherstellungsauftrag vom 4. September 2009 brachte die Bw. am 2. Oktober 2009 das Rechtsmittel der Berufung ein und beantragte die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung. Auf die Wiedergabe des größtenteils mit der Berufung vom 6. August 2009 wortidenten Berufungsvorbringens wird verzichtet.

Am 14. Oktober 2009 brachte die Bw. gegen den Pfändungsbescheid vom 7. Oktober 2009 die Berufung ein und brachte vor, dass ein rechtswidriger Sicherstellungsauftrag, der von der Berufungsbehörde aufzuheben wäre, nicht Grundlage für die Pfändung einer Geldforderung sein könne. Formal wäre einzuwenden, dass die erforderlichen Angaben, aus welchem Rechtsgrund die gefändete Forderung bestehe und welcher Art sie wäre (OGH 24.4.1957, 7 Ob 18, 202/57), fehlen würden, wodurch der Bescheid schon aus formellen Gründen rechtswidrig wäre. Außerdem wäre das Finanzamt Wien 2/20/21/22 kein tauglicher Drittschuldner, da die Bw. keine Forderung gegen das Finanzamt, sondern Forderungen gegen den Bund hätte (dies aus verschiedenen Rechtsgründen, nicht nur aus dem Rechtsgrund eines Guthabens auf einem bei diesem Finanzamt geführten Steuerkonto).

Mit Vorhalt vom 24. September 2010 ersuchte der Unabhängige Finanzsenat das Finanzamt im Hinblick auf die im Sicherstellungsverfahren zu beachtende Gefährdung der Einbringlichkeit um Stellungnahme zu den in der beiliegenden Bilanz aufscheinenden beträchtlichen und das Sicherstellungsvolumen bei weitem übersteigenden Aktiven (vor allem Forderungen von über € 2 Mio.).

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte der Betriebsprüfer mit, dass im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages bereits sämtliche Kundenforderungen beglichen gewesen und im zweiten Halbjahr 2009 keine weiteren Umsätze verwirklicht worden wären. Die weiters im Umlaufvermögen enthaltenen Gesellschafterdarlehensbeträge (rund € 1,7 Mio.) würden von der Betriebsprüfung als verdeckte Gewinnausschüttungen gewürdigt, weshalb im Wesentlichen nur das von der Staatsanwaltschaft Wien in Verwahrung genommene Guthaben des

betrieblichen Girokontos von rund € 179.000,00 als verbleibende Aktivpost hätte festgestellt werden können.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Sicherstellungsauftrag

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 Abgabenpflichtigen 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.

Ein Sicherstellungsauftrag ist kein abschließender Sachbescheid, 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 (VwGH 7.2.1990, [89/13/0047](#)), 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 (VwGH 27.8.1998, [98/13/0062](#)).

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

Auf Grund der Feststellungen der Abgabenbehörde, welche sowohl den Berichten über das Ergebnis der Lohnsteuerprüfung vom 13. Oktober 2010 sowie Buch- und Betriebsprüfung vom 16. März 2011 als auch in der Begründung zum Sicherstellungsauftrag vom 4. September

2009 deutlich und schlüssig dargelegt wurden, wonach im Wesentlichen von der Gesellschaft an die Gesellschafter ausbezahlte Darlehen mangels Vorlage von Darlehensverträgen keinem Fremdvergleich standhielten, weiters mangels Unternehmereigenschaft vorgeblicher Subunternehmer nichtabzugsfähige Vorsteuern bzw. Betriebsausgaben, sogenannte kick-back-Zahlungen unter Schmälerung des Gesellschaftsvermögens und Nichterfassung der Rückflüsse festgestellt wurden, legte das Finanzamt schlüssig und nachvollziehbar die Entstehung des Abgabenanspruches dar.

Gemäß § 19 Abs. 2 UStG entstand der Abgabenanspruch bei der Umsatzsteuer mit Ablauf des Monats, in dem die sonstige Leistung erbracht bzw. das Entgelt vereinnahmt worden ist, sowie gemäß [§ 4 Abs. 2 Z 3 BAO](#) bei der veranlagten Körperschaftsteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird. Zudem ist die mit Bescheiden vom 13. Oktober 2010 und 18. März 2011 (teilweise) erfolgte Festsetzung der dem Sicherstellungsauftrag zu Grunde liegenden Abgaben ein Indiz für die Entstehung des Abgabenanspruches, obwohl dieser grundsätzlich unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit entsteht, er demnach keine diesbezügliche Bescheiderlassung voraussetzt (VwGH 19.2.1997, [95/13/0046](#)). Auf die Rechtskraft der Abgabenbescheide kommt es dabei schon gar nicht an, da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden ist, ob der Abgabenanspruch tatsächlich entstanden ist (VwGH 10.7.1996, [92/15/0115](#)); die Einwendungen der Bw. gehen daher ins Leere.

Da mittlerweile infolge Erlassung der Wiederaufnahme- und Sachbescheide das Ausmaß der Abgabenschuld feststeht, war die Sicherstellung auf den im Spruch ersichtlichen Betrag von € 264.580,47 einzuschränken, weil durch die genannten Bescheide (teilweise) Minderungen des Abgabenanspruches eingetreten sind. 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>Beträge laut Sicherstellungsauftrag</i>	<i>Beträge laut Abgabenbescheiden</i>	<i>Nunmehr sichergestellte Beträge</i>
Körperschaftsteuer 2005	3.000,00	2.980,92	2.980,92
Körperschaftsteuer 2006	12.000,00	18.758,11	12.000,00
Körperschaftsteuer 2007	79.000,00	111.302,09	79.000,00
Umsatzsteuer 2005	2.000,00	5.845,01	2.000,00
Umsatzsteuer 2006	49.000,00	42.067,78	42.067,78
Umsatzsteuer 2007	94.000,00	84.931,77	84.931,77
Umsatzsteuer 2008	34.000,00	59.686,04	34.000,00
Dienstgeberbeitrag 2006	9.000,00	0,00	0,00
Dienstgeberbeitrag 2007	17.000,00	0,00	0,00

Dienstgeberbeitrag 2008	7.000,00	8.692,92	7.000,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006	800,00	0,00	0,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007	1.500,00	0,00	0,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2008	600,00	772,68	600,00
gesamt			264.580,47

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 27.8.1998, [98/13/0062](#)).

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 schwer wiegende Mängel in den Büchern und Aufzeichnungen, welche die Annahme begründen, dass sich der Abgabenpflichtige auch der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen trachten wird, rechtfertigen ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des Abgabenpflichtigen, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten lässt, eine Maßnahme nach [§ 232 BAO](#).

Im gegenständlichen Fall bringt die Bw. keine Einwände gegen die Annahme der Gefährdung oder Erschwerung der Abgabeneinbringung vor. Dennoch ist festzuhalten, dass die Gefährdung der Einbringlichkeit bereits darin zu erblicken ist, dass der dringende Verdacht der Abgabenhinterziehung besteht, der zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages zu erwartenden Steuernachforderung kein ausreichendes laufendes Einkommen zur Abdeckung der Steuerschulden gegenüberstand, da nach Verwahrung des Guthabens des betrieblichen Girokontos durch die Staatsanwaltschaft keine verbleibende Aktivpost festgestellt werden konnte.

Darüber hinaus bestand auch die Annahme einer drohenden Konkursgefahr zu Recht, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 26. November 2010 über das Vermögen der Bw. das Konkursverfahren eröffnet wurde.

Somit ist auch die weitere kumulative Voraussetzung des [§ 232 Abs. 1 BAO](#) als erfüllt anzusehen.

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

Gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird.

Zum Antrag der Bw. auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung ist zu bemerken, dass die Bw. durch das Unterbleiben einer mündlichen Verhandlung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.11.2001, 97/13/0138) zwar in ihrem aus § 284 Abs. 1 BAO erfließenden Verfahrensrecht verletzt wird. Auf Grund des zu beachtenden Gebotes der Verwaltungsökonomie (vgl. Ritz, ÖStZ 1996, 70) wurde jedoch in Hinblick darauf, dass nach den vorstehenden Ausführungen ausgeschlossen werden kann, dass der Unabhängige Finanzsenat bei Vermeidung dieses Mangels (Durchführung einer mündlichen Verhandlung) zu einem anderen Bescheid hätte gelangen können, von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen.

II. Pfändung

Auf Grund eines Sicherstellungsauftrages (§ 232 BAO) kann gemäß § 78 Abs. 1 AbgEO zur Sicherung von Abgaben und Abgabenstrafen schon vor Eintritt der Rechtskraft oder vor Ablauf der für die Leistung bestimmten Frist die Vornahme von Vollstreckungshandlungen angeordnet werden. Zur Sicherung kann nur die Pfändung und Verwahrung beweglicher körperlicher Sachen und die Pfändung grundbürgerlich nicht sichergestellter Geldforderungen und von Ansprüchen auf Herausgabe und Leistung beweglicher körperlicher Sachen vorgenommen werden (Abs. 2). Im übrigen sind die Bestimmungen des I. Teiles sinngemäß anzuwenden. Das Bundesministerium für Finanzen kann hinsichtlich der Gebühren und Kosten des Sicherstellungsverfahrens von den Grundsätzen des § 26 AbgEO abweichende Anordnungen über die Voraussetzungen des Eintrittes der Zahlungspflicht treffen (Abs. 3).

Dem zitierten Gesetzeswortlaut folgend kommen als Vollstreckungshandlungen im finanzbehördlichen Sicherungsverfahren nur die Pfändung und Verwahrung beweglicher körperlicher Sachen und die Pfändung grundbürgerlich nicht sichergestellter Geldforderungen von Ansprüchen auf Herausgabe und Leistung beweglicher körperlicher Sachen in Betracht. Damit wird klargestellt, dass das Sicherungsverfahren mit der Pfändung (bzw. Verwahrung) der im Gesetz erschöpfend aufgezählten Vermögenswerte eines Abgabenschuldners sein Ende findet, und bei Pfändung von Geldforderungen insbesondere eine Überweisung an die Republik Österreich zur Einziehung unzulässig ist.

Die Pfändung einer Geldforderung zur Sicherung von Abgaben setzt gemäß § 78 Abs. 1 leg. cit. einen nach den Grundsätzen des § 232 BAO erlassenen Sicherstellungsauftrages voraus. Der Sicherstellungsauftrag ist somit Titel für das finanzbehördliche (und auch das gerichtliche) Sicherungsverfahren. Zweck und Aufgabe des Sicherungsverfahrens ist es, dem Abgabengläubiger bereits in einem Zeitpunkt, in dem sein Anspruch zwar dem Grunde nach feststeht,

aber noch nicht realisierbar ist, wegen drohender Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung von Abgabenschuldigkeiten ein Pfandrecht zu verschaffen, dessen Rang auch für die nachfolgende Exekution zur Hereinbringung der Abgaben maßgebend ist, und dadurch die rechtlich erst später zulässige Durchsetzung des Abgabenanspruches zu gewährleisten. Die Rechtskraft des Sicherstellungsauftrages ist nicht notwendig. Dies findet nicht nur im Wortlaut des [§ 78 Abs. 1 AbgEO](#) Deckung, sondern wäre ansonsten auch der beschriebenen Normzweck vereitelt, da im Falle des Abwartenmüssens der Rechtskraft des Abgabenbescheides und/oder des Sicherstellungsauftrages wertvolle Zeit zur Sicherung des Pfandranges verloren ginge.

Damit der Zweck eines Sicherungsverfahrens als Sofortmaßnahme gewährt ist und zur Sicherung von Abgabenschuldigkeiten Pfandrechte rasch begründet werden können, fordert der Gesetzgeber gemäß [§ 232 BAO](#) schon für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages daher nur das Vorliegen eines dem Grunde nach entstandenen Abgabenanspruches sowie das Vorliegen von gewichtigen Anhaltspunkten für dessen Höhe und für die drohende Gefährdung oder Erschwerung der Abgabeneinbringung beim Abgabenschuldner. Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages ist somit bei Erfüllung der sonstigen tatbestandsmäßigen Voraussetzungen im Sinne des [§ 232 BAO](#) selbst dann rechtmäßig, wenn der Abgabenbescheid noch nicht erlassen ist.

Ebenso wäre es mit dem Normzweck des Sicherungsverfahrens aber auch unvereinbar, wenn für die Vornahme der Pfändung von Vermögenswerten des Abgabenschuldners die Rechtskraft des Sicherstellungsauftrages abgewartet werden müsste. [§ 78 Abs. 1 AbgEO](#) sieht deshalb ausdrücklich vor, dass aufgrund eines Sicherstellungsauftrages Vollstreckungshandlung zur Sicherung von Abgaben schon vor Eintritt der Rechtskraft oder vor Ablauf der für die Leistung bestimmten Frist angeordnet werden können.

Aufgrund des Sicherstellungsauftrages vom 4. September 2009 war die Abgabenbehörde daher grundsätzlich zur Vornahme einer Pfändung einer Geldforderung berechtigt. Wie bereits eingangs ausgeführt geschieht die Sicherung einer Geldforderung eines Abgabenschuldners durch Pfändung. Eine Verwertung der gepfändeten Geldforderung ist im Sicherungsverfahren unzulässig. Für die Durchführung der Sicherung einer Geldforderung gelten auf Grund des Verweises im 3. Abs. des [§ 78 AbgEO](#) auf den I. Teil dieses Bundesgesetzes die im finanzbehördlichen Vollstreckungsverfahren anzuwendenden Grundsätze. Gemäß [§ 65 Abs. 1 zweiter Satz AbgEO](#) sind im Bescheid betreffend Pfändung einer Geldforderung die Höhe der Abgabenschuld und der auf Grund der Pfändung entstandenen Gebühren- und Auslagenersätze ([§ 26 AbgEO](#)) anzuzeigen. Sofern nicht die - im Berufungsfall nicht in Betracht kommende - Bestimmung des § 67 leg.cit. zur Anwendung kommt, erfolgt die Pfändung dadurch, dass

das Finanzamt dem Drittschuldner verbietet, an den Abgabenschuldner zu bezahlen. Zugleich ist dem Abgabenschuldner selbst jede Verfügung über seine Forderung sowie über das für dieselbe etwa bestellte Pfand und insbesondere die Einziehung der Forderung zu untersagen. Nach Abs. 2 leg.cit. ist dem Drittschuldner und dem Abgabenschuldner mitzuteilen, dass die Republik Österreich ein Pfandrecht an der betreffenden Forderung erworben hat. Die Zustellung des Zahlungsverbotes ist zu eigenen Handen vorzunehmen. Gemäß Abs. 3 leg.cit. ist die Pfändung der Geldforderung mit der Zustellung des Zahlungsverbotes an den Drittschuldner als bewirkt anzusehen. Der Pfändungsbescheid kann sowohl vom Drittschuldner als auch vom Abgabenschuldner angefochten werden.

Abgesehen vom Vorliegen eines nach den Grundsätzen des [§ 232 BAO](#) erlassenen Sicherstellungsauftrages, wovon im Berufungsfall auf Grund abweisender Berufungsentscheidung vom 26. April 2011 betreffend den Sicherstellungsauftrag vom 4. September 2009 auszugehen ist, setzt die Pfändung einer Geldforderung zur Sicherstellung von Abgaben einen den vorstehenden Anordnungen entsprechenden Pfändungsbescheid und im Zeitpunkt der Zustellung des Zahlungsverbotes an den Drittschuldner zumindest eine dem Grunde nach entstandene Geldforderung voraus.

Dem Sicherstellungsauftrag bzw. der diesbezüglichen Berufungsentscheidung ist zu entnehmen, dass Abgabenverbindlichkeiten iHv € 264.580,47 dem Grunde nach entstanden sind. Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid ordnete das Finanzamt Wien 2/20/21/22 gegenüber dem Finanzamt Wien 2/20/21/22 die Pfändung des am Abgabenkonto St.Nr. XY für die Bw. ausgewiesenen Abgabenguthabens an. Der bekämpfte Pfändungsbescheid enthält außer dem zu Grunde liegenden Titel (Sicherstellungsauftrag), der Höhe der zu sichernden Abgabenschuld der Bw. (€ 308.900,00) und dem Hinweis, dass die gegenüber dem Finanzamt bestehende Forderung der Bw. damit gepfändet ist, auch das Zweitverbot gegenüber dem Finanzamt Wien 2/20/21/22, dass aus dem Guthaben der Bw. ab sofort keine Zahlungen mehr an diese vorgenommen werden dürfen.

Angesichts dieser Bescheidangaben, des schon existent gewesenen Abgabenguthabens der Bw. und des vorgelegenen Sicherstellungsauftrages (Titel) erweist sich der bekämpfte Pfändungsbescheid somit als gesetzeskonform iSd. § 78 iVm. [§ 65 Abs. 1 und 2 erster Satz AbgEO](#). Dies ungeachtet dessen, dass ihm entgegen [§ 65 Abs. 1 zweiter Satz AbgEO](#) Feststellungen zur Höhe der Pfändungsgebühren für diese Sicherungsmaßnahme fehlen. Auf Grund der bereits zitierten Anordnung des [§ 78 Abs. 3 AbgEO](#) war es nämlich zulässig, dass das Finanzamt aus Anlass dieser Vollstreckungshandlung zur Sicherung von Abgaben von entsprechenden Feststellungen vorerst absah und mit der Vorschreibung der Pfändungsgebühr bis zum Feststehen der tatsächlichen Höhe der sichergestellten Abgabenschuld zuwartet.

Dem Einwand der Bw., dass die gemäß der Judikatur des Obersten Gerichtshofes (OGH 24.4.1957, [7 Ob 18/57](#)) erforderlichen Angaben, aus welchem Rechtsgrund die gepfändete Forderung bestehe und welcher Art sie wäre, fehlen würden, ist zu entgegnen, dass für das abgabenbehördliche Exekutionsverfahren ausschließlich die Bestimmungen der Abgabenexekutionsordnung anzuwenden sind. Die Inhaltserfordernisse sind in [§ 65 Abs. 1 AbgEO](#), wonach im Pfändungsbescheid lediglich die Höhe der Abgabenschuld und der Gebühren und Auslagenersätze enthalten sein muss, abschließend geregelt.

Auch aus dem Vorbringen der Bw., dass das Finanzamt kein tauglicher Drittenschuldner wäre, sondern der Bund, lässt sich nichts gewinnen, weil nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes „in den Fällen, in denen die *Abgabenbehörde* (daher nicht der Bund, sondern das Finanzamt) auf Grund eines Guthabens des Abgabenschuldners selbst als Drittenschuldner anzusehen ist, es der Erlassung eines sogenannten Zweitverbotes bedarf, um das Pfandrecht an dem Guthaben zu begründen“ (VwGH 3.7.2003, [2000/15/0138](#)).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. April 2011