



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 10

GZ. RV/2909-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Rechtsanwalt, vom 9. Juni 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 31. Mai 2010 betreffend Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Sicherstellungsauftrag vom 31. Mai 2010 ordnete das Finanzamt zur Sicherung der im Betriebspflichtigkeitsverfahren festgestellten voraussichtlichen Nachforderungen an

Umsatzsteuer 2-12/2009	€ 196.271,52
Umsatzsteuer 1/2010	€ 2.500,44
Kapitalertragsteuer 2-12/2009	€ 19.351,18
Kapitalertragsteuer 1/2010	€ 1.391,45

im Betrag von insgesamt € 219.514,59 die Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen der Berufungserwerberin (Bw.) an, da im Zuge der stattgefundenen Prüfung gemäß § 147 BAO zahlreiche grundlegende formelle und materielle Mängel bei den Grundaufzeichnungen festgestellt worden.

Die Grundlagsensicherung (Nummerierung) der Belege sei erst im Zuge der Erstellung der UVAen durch die Buchhalterin erfolgt. Eine Vollständigkeitskontrolle sei daher zwecklos gewesen.

In der Niederschrift mit der gewerblichen Geschäftsführerin Frau D. habe diese angegeben, dass die Bezahlungen der Subunternehmen nicht wie auf den gebuchten Belegen angeführt erfolgt sei, sondern bereits Teilzahlungen durchgeführt und die dazugehörigen Belege (Uraufzeichnungen) vernichtet worden seien.

Weiters seien in der Buchhaltung und im Kassabuch Ausgabenbeträge doppelt verbucht bzw. aufgezeichnet worden (z.B. Beleg 174 und 175/2009 mit Beleg 542/2009).

Der verbuchte Beleg V002501/02 ohne Belegnummer sei nicht mehr aufgefunden worden.

Die Buchhaltung sei weiters nicht chronologisch erstellt worden (z.B. Beleg 122/2009 vom 16.2.2009 verbucht nach den Belegen vom 28.2.2009).

Das vorgelegte Kassabuch habe Kassabestände zwischen € -44.860,87 (1-4.12.2009) und € 210.545,01 aufgewiesen.

Bei den beauftragten Subunternehmen sei festgestellt worden, dass die Unternehmen in den überwiegenden Fällen nicht genügend Personal zur Durchführung der verrechneten Leistungen angestellt gehabt hätten.

Auf Grund der o.a. Punkte sei die Abgabenbehörde gemäß § 184 Abs. 3 BAO verpflichtet gewesen, die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen. Die doppelt im Kassabuch erfassten Aufwendungen (Beleg 174 und 175) und die ohne Beleg und ohne Nummerierung durchgeführte Buchung (ER vom 12.9.2009) inklusive der darauf entfallenden Vorsteuer und der Kapitalertragsteuer würden eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer V. darstellen.

Auf Grund der o.a. formellen und materiellen Mängel bei den Grundaufzeichnungen sei seitens der Prüfung ein gerundeter Gefährdungszuschlag in Höhe von 5% der erklärten Umsätze hinzugerechnet worden.

	2-12/2009	1/2010
Bemessungsgrundlage Ust	2.603.608,11	208.717,03
Gefährdungszuschlag 20% Umsätze	130.180,41	10.435,85
Bemessungsgrundlage USt lt. Prüfung	2.733.788,52	219.152,80

Die als Gefährdungszuschlag hinzugerechneten Umsätze, abzüglich eines seitens der Prüfung geschätzten Aufwandes für Lohnkosten, Betriebsmittel usw. in Höhe von 80% der

hinzugerechneten Umsätze, inklusive der darauf entfallenden Umsatzsteuer und der Kapitalertragsteuer würden ebenfalls eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer V. darstellen.

	2-12/2009	1/2010
Gefährdungszuschlag	130.180,41	10.435,85
darauf entfallende Umsatzsteuer	26.036,08	2.087,17
<u>abzüglich Aufwendungen (80%)</u>	<u>104.144,32</u>	<u>8.348,68</u>
verdeckte Gewinnausschüttung	52.072,16	4.174,34
<u>davon KESt 33.33334%</u>	<u>17.357,39</u>	<u>1.139,45</u>
verdeckte Gewinnausschüttung br.	69.429,55	5.565,79
KESt	17.357,39	1.391,45

Insoweit der von den beauftragten Subfirmen in Rechnung gestellte Nettobetrag, nicht durch entsprechende Arbeitskräfte bei diesen Firmen gedeckt gewesen sei, sei die Prüfung davon ausgegangen, dass es sich um (überhöhte) Scheinrechnungen zur Bezahlung von Schwarzarbeitern handle, wobei die Prüfung von durchschnittlich 22 Arbeitstagen im Monat und einer Arbeitsleistung von 8 Stunden pro Tag und Mitarbeiter ausgegangen sei.

Als Stundenlohn habe der in der Rechnung ausgewiesene Stundensatz gedient.

Die Anzahl der Mitarbeiter der Subfirmen mal den Stundensatz habe den anzuerkennenden Anteil der jeweiligen Rechnung ergeben.

Die Vorsteuer sei daher von der Prüfung entsprechend gekürzt worden.

Im Zuge der Prüfung sei weiters festgestellt worden, dass für Reparaturen von Personenkraftfahrzeugen und deren Betriebsmittel Vorsteuern geltend gemacht worden seien.

Die Vorsteuern für Treibstoffe und KFZ-Kosten seien seitens der Prüfung um 50% gekürzt worden. (Anm.: die Berechnungsdaten werden mangels Entscheidungsrelevanz nicht wiedergegeben.)

Die verbuchte Eingangsrechnung 10033009978 der A- GmbH & CoKG vom 9. Oktober 2009 sei entgegen der Eintragung im Kassabuch nicht von der Gesellschaft bezahlt worden. Die erfasste und nicht bezahlte Aufwendung, inklusive der darauf entfallenden Vorsteuer und der Kapitalertragsteuer stelle eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer dar. Die Vorsteuer sei gemäß § 12 UStG nicht abziehbar und daher entsprechend gekürzt worden.

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.

Die Einbringung der Abgaben sei gefährdet bzw. erschwert, weil die Abgabenpflichtige die Steuernachforderung auf Grund der stattgefundenen Außenprüfung nicht aus den laufenden erwirtschafteten Einkommen zu leisten im Stande sei, wodurch ein Insolvenzverfahren nicht ausgeschlossen sei.

Auf Grund der wirtschaftlichen Lage der Abgabepflichtigen müsse geschlossen werden, dass nur bei raschem Zugriff durch die Behörde eine Abgabeneinbringung gesichert erscheine.

In der dagegen form- und fristgerecht eingebrachten Berufung vom 9. Juni 2010 führte der steuerliche Vertreter aus, dass im Zuge des laufenden, aber noch nicht abgeschlossenen Betriebsprüfungsverfahrens vielleicht Unvollständigkeiten oder Unrichtigkeiten in der Buchhaltung aufgedeckt worden seien, welche aber weder die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages rechtfertigen würden, noch damit faktisch auch die „Blockierung liquider Mittel“ in der Höhe von gerundet € 220.000,00.

Das Betriebsprüfungsverfahren habe für die Umsatzsteuerthematik ergeben, dass die Gesellschaft Werkaufträge (betreffend Reinigungen von Gebäuden) in Sub weitergegeben habe. Der Umfang der erbrachten Werkvertragsleistungen durch die Bw. stehe außer Zweifel und sei vom Finanzamt auch nicht bestritten worden. Damit sei aber erwiesen, dass die Gesellschaft die erwähnten Arbeiten auch tatsächlich erbracht hat. Die Bw. habe auch eigenes Personal (was zur Gänze angemeldet sei), wovon sich die Betriebsprüfung habe überzeugen können. Mit diesem Personal seien die von der Bw. erbrachten Reinigungsleistungen nicht zu bewältigen gewesen. Die Bw. habe daher rechtens Reinigungsarbeiten in sub vergeben. Der Bestand der Sub-Firmen sei nachgewiesen worden und zwar sowohl deren rechtliche Existenz als auch deren Steuernummern und UID-Nummern. Für die erbrachten Sub-Leistungen hätten die Sub-Firmen Werkvertragshonorare in Rechnung gestellt, welche von der Bw. auch bezahlt worden seien. Die Echtheit und Richtigkeit der Rechnungen seien vom Finanzamt faktisch nicht bestritten worden. Formalistische Mängel würden diesen Rechnungen nicht anhaften, jedoch habe das Finanzamt diesen Vorsteuerabzug für die Bw. nicht anerkannt und sei solcherart zu möglichen Nachforderungen gelangt, welche aber nicht rechtskräftig festgestellt worden seien. Ein Bescheid des Finanzamtes in erster Instanz sei zu dieser Thematik noch nicht ergangen.

Das Finanzamt begründe die Nichtanerkennung geltend gemachter Vorsteuern damit, dass die erwähnten Sub-Firmen nicht genügend Personal angemeldet hätten, um diesen

Leistungsumfang zu erbringen. Dies möge dahingestellt sein, jedoch sei für die Sub-Firmen jederzeit möglich gewesen, diese ihre Sub-Leistungen durch weitere Sub-Werkverträge weiter zu geben oder aber Leasing Personal zum Einsatz zu bringen. Es sei aber auch nicht atypisch, dass im Werkvertragsrecht Leistungen in Sub weitergegeben würden. Es würden auch sonst keine Umstände menschlicher Lebenserwartung, noch konkrete Ergebnisse der Betriebsprüfung dagegen sprechen. Im Ergebnis bedeute dies, dass der einzige und alleinige Grund nicht ausreichend sei, es hätte das Sub-Unternehmen keine genügenden MitarbeiterInnen angemeldet, mit welchem der Sub-Leistungsumfang hätte bewältigt werden können. Dies führe auch in weiterer Konsequenz dazu, dass die Vorenthalterung oder Streichung des Vorsteuerabzuges für diese Sub-Werkvertragsrechnungen der Bw. streitig gemacht werden könne oder dürfe. Damit sei aber bereits im Ergebnis abzeichenbar, dass Zahllasten laut Sicherstellungsauftrag gemäß Bescheid vom 31. Mai 2010 wieder wegfallen oder eliminiert bzw. gar nicht festgesetzt würden.

Das Anfallen von Kapitalertragsteuern sei unbegründet angenommen worden. Falls sich wider Erwarten erweise, dass Umsatzsteuern zu Unrecht in Anspruch genommen worden seien, so habe doch die Bw. derartige Beträge an Sub-Firmen bezahlt und würden letztlich in jedem Fall Ausgaben oder Kapitalflüsse an einen Dritten darstellen. Dass dieser Zahlungsfluss einen Zufluss i.S. einer Kapitalertragsbesteuerung darstelle, sei weder erwiesen noch den bisherigen Sachverhalten zu entnehmen oder sonst zu rechtfertigen. Damit würden sich auch Sicherstellungsaufträge im Zusammenhang mit strittigen Kapitalertragsteuern als rechtswidrig erlassen erweisen.

Unrichtigkeiten in der Buchhaltung würden das Finanzamt nicht berechtigen, einen Gefährdungszuschlag in der Höhe von 20% zu verhängen. In den Unrichtigkeiten der Buchhaltung seien jedenfalls keine Fehler im Zusammenhang mit der Rechnungslegung bezüglich der Sub-Firmen zu sehen.

Die Behauptung, es wären gelegte Sub-Rechnungen in einem gewissen Umfang als Scheinrechnungen zu behandeln, sei eine willkürliche Annahme des Finanzamtes. Sie widerspreche dem bisherigen Ergebnis der bis dato vorliegenden Betriebsprüfung, wonach der Leistungsumfang seitens der Bw. gegenüber dem Auftraggeber unstrittig sei. Es habe das Finanzamt auch nicht dargelegt oder begründet offen gelegt, wie sich diese – der angeblichen Scheinrechnungen – zugrunde liegenden Sachverhalte entsprechend darstellen würden. Damit entspreche das Finanzamt nicht den Bestimmungen der BAO, wonach entsprechende Bescheide zu begründen seien.

Die Begründung des angefochtenen Bescheides sei in sich widersprüchlich. Zum Einen werde angemerkt, dass die Bw. nicht im Stande sei, allenfalls durch die Betriebsprüfung

hervorkommende weitere Abgabenpflicht zu leisten, wodurch ein Insolvenzverfahren nicht ausgeschlossen sei. Sollte dem tatsächlich so sein, so würden Vorrechte des Finanzamtes im Zusammenhang mit der Konkursordnung wegfallen und Anfechtungsansprüche bestehen. Mit dieser Argumentation könne ein Sicherstellungsauftrag nicht begründet werden, weil er – losgelöst von den tatsächlichen Verhältnissen – wohl eine Standard- und Scheinbegründung für den Sicherstellungsbescheid darstelle. Es gebe keine Tatsachen, welche diese Annahme des Finanzamtes irgendwie belegen würde. An Hand der Umsatzdaten, die dem Finanzamt ohnedies bekannt seien, sei die Gesellschaft, wenn auch mittelfristig, sehr wohl in der Lage, allenfalls weiter hinzutretende Steuerlasten zu tragen. Andererseits würde gerade die Blockierung liquider Mittel die Gesellschaft in Liquiditätsschwierigkeiten bringen. Die weitere Begründung des Finanzamtes für den Sicherstellungsbescheid, es könne nur bei raschem Zugriff die Abgabeneinbringung gesichert werden, sei verfehlt. Dazu gebe es keine Anzeichen noch Sachverhalte, die das rechtfertigen würden. Die Gesellschaft habe ihre Steuern immer pünktlich bezahlt. Es habe nie Beanstandungen noch Exekutionen gegeben. Diese Tatsache widerspreche dieser vom Finanzamt willkürlich angenommenen Spekulation.

Am 9. Juni 2010 erließ das Finanzamt Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuerbescheide für 2-12/2009 und 1/2010, welche in der Zusammensetzung und Höhe keine Abweichungen vom Sicherstellungsauftrag ergaben. Diese Bescheide wurden an die Bw. adressiert.

Im ergänzenden Berufungsvorbringen vom 16. Juni 2010 brachte der steuerliche Vertreter der Bw. hervor, dass die Abgabenbehörde gemäß § 232 BAO unter bestimmten Voraussetzungen für noch nicht bestehende Abgabenverpflichtungen Exekutionen zur Sicherstellung anordnen könne. Voraussetzung hierfür sei unter anderem das Vorliegen von Gründen, aus denen sich die Gefährdung der Einbringung der Abgabe ergebe. Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu dieser Thematik sei es erforderlich, dass die Abgabenbehörde diese gewichtigen Anhaltspunkte konkret benenne und darlege. Dabei habe die Abgabenbehörde nicht nur den konkreten Sachverhalt anzuführen, sondern es bedürfe außerdem vermehrter Anzeichen, welche für die Annahme der Finanzbehörde sprechen würden. Der VwGH spreche hier von „verdichtetem“ Sachverhalt oder Annahmen.

Die Bw. habe jedenfalls keine Handlungen gesetzt, welche diese Annahme irgendwie rechtfertigen würde.

Im angefochtenen Bescheid würden seitens der Finanzbehörde keine konkreten Sachverhalte dargelegt, welche sich auf die Bestimmung des § 232 Abs. 2 lit d BAO beziehen würden. Insofern hafte dem angefochtenen Bescheid Rechtswidrigkeit wegen fehlender Begründung an.

Letztlich werde darauf hingewiesen, dass liquide Mittel bereits erlegt worden seien (€ 40.000,00) und aus dieser Tatsache entsprechende wirtschaftliche Potenz erfließe und die Annahme der Uneinbringlichkeit oder erschwerten Einbringlichkeit geradezu widerlegt sei.

Mit Eingabe vom 7. September 2010 brachte der steuerliche Vertreter der Bw. einen Zustellantrag ein und führte aus, dass sich die Adresse der Bw. geändert habe und diese Änderung im Firmenbuch auch aufscheine.

Weiters wurde ausgeführt, dass im Zusammenhang des Betriebsprüfungsverfahrens und erforderlichen Regelungen für mögliche Abgabenrückstände die Bw. den Einschreiter zur Vertretung beauftragt und diesem Vollmacht erteilt habe. Die anwaltliche Vertretung sei unbestritten.

Am 31. Mai 2005 habe der anwaltliche Vertreter bei einer Vorsprache im Team Abgabensicherung des Finanzamtes die Vollmacht mitgeteilt und entsprechend kund gemacht. Hierbei habe es eine Besprechung des Rechtsanwaltes mit Herrn K., Team Abgabensicherung gegeben. Der Rechtsanwalt sei unter Hinweis auf das Vollmachtsverhältnis eingeschritten, so dass die Vollmachts- und Vertretungsbekanntgabe dem Gesetz entsprechend dem Finanzamt offen gelegt worden sei. Das Finanzamt habe dem Rechtsanwalt in diesem Zusammenhang einschlägige Informationen über die steuerlichen Belange der Bw. erteilt, welche im Zusammenhang mit den Sicherungsbescheiden zu Exekutionen geführt habe. Im Zusammenhang mit dieser Vorsprache habe es dann am 10. Juni 2010 eine Vorsprache der gewerberechtlichen Geschäftsführerin der GmbH beim Team Abgabensicherung gegeben und es sei ein vorläufiger Konsens mit dem Finanzamt getroffen worden. Diesem Konsens seien Zahlungen gefolgt und auch die teilweise Einstellung des Sicherstellungsverfahrens.

Seit 31. Mai 2010 sei das Finanzamt daher verhalten, Zustellungen ausschließlich an die anwaltliche Vertretung der Bw. zu veranlassen. Entgegen diesem gesetzlichen Erfordernis habe das Finanzamt aber Zustellungen direkt an die Bw. veranlasst, wobei diese Zustellungen keine Rechtswirkungen entfalten könnten. Das Finanzamt könne rechtswirksame Zustellungen ab Bekanntgabe eines Vollmachtsverhältnisses durch einen Rechtsanwalt nicht mehr an die Partei selbst vornehmen, sondern müsse Schriftstücke, Bescheide, Ladungen, Verständigungen etc. an den steuerlichen Vertreter übermitteln.

Das Finanzamt habe entgegen des aufgezeigten und bestehenden Vollmachtsverhältnisses die Zustellungen an die Bw. direkt vorgenommen, wobei diesen Zustellungen keine rechtliche Bedeutung zukomme. Derartige Zustellungen würden auch keine Rechtsmittelfristen auslösen. Es lägen (unter anderem) daher für die Bescheide vom 9. Juni 2010 betreffend Umsatzsteuer

2-12/2009 und 1/2010, die Haftungsbescheide betreffend KESt 2-12/2009 und 1/2010 mangelhafte bzw. keine gesetzeskonforme Zustellungen vor.

Mit Vorhalt vom 29. November 2010 ersuchte der Unabhängige Finanzsenat die Bw., ihre wirtschaftliche Lage zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages offenzulegen bzw. bekannt zu geben.

Im diesbezüglichen Antwortschreiben führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus, dass die Gesellschaft sowohl für das Jahr 2008 als auch für 2009 steuerliche Gewinne ausweise, daher positiv bilanziert habe. Diese Bilanzen seien bereits zwischenzeitig beim Finanzamt abgegeben worden.

Die Vorausschau für das Jahr 2010, welches in der Buchhaltung fast fertig gestellt sei, weise ebenso Gewinne aus, die höher zu liegen scheinen als in den Vorjahren. Die Vorausschau für die Folgejahre sei positiv, weil auch in der Zukunft für die Gesellschaft Gewinne zu erwarten seien.

Die Gesellschaft weise daher eine entsprechende wirtschaftliche Bonität auf.

Die Gesellschaft habe auch im Zuge einer Übereinkunft für die teilweise Einstellung von Sicherstellungsbescheiden Zahlungen an das Finanzamt zur Sicherstellung veranlassen können, was entsprechende Liquiditäten und Reserven darlege. Die Eigenkapitaldeckung sei in genügendem Umfang gegeben.

Sollten weitere Details über die Vermögenslage der Bw. benötigt werden, werde um Bekanntgabe ersucht. Aus den nun dem Finanzamt vorgelegten Bilanzen für 2008 und 2009 sowie der laufenden Erklärungen für 2010 würden sich erforderliche konkrete Zahlen und Ziffern ergänzend ableiten lassen.

Hilfsweise werde die Einvernahme von Herrn W., per Adresse XXX, der erforderliche ergänzende Details zur Buchhaltung bekannt geben könne, beantragt.

Beigelegt wurde ein Schreiben des genannten Steuerberaters, im dem ausgeführt wird, dass sich auf Grund der nunmehr fertig gestellten Bilanzen zum 31. Dezember 2008 und 2009, welche jeweils positiv abgeschlossen hätten, sowie der Aufbuchung der Geschäftsfälle 2010 bis zum 31. Oktober 2010 ergebe, dass die Gesellschaft auf Grund der finanziellen Entwicklung und des Auftragsstandes sowohl zum Stichtag der Ausstellung des Sicherstellungsauftrages vom 31. Mai 2010 wie auch zum heutigen Tage über eine ausreichende Eigenkapitalausstattung verfüge.

Die Auftragslage der Gesellschaft habe zum Stichtag 31. Mai 2010 auf Grund der ableitbaren Bonität die Finanzierung bzw. Abstattung von Fremdmitteln im Betrag von ca. € 100.000,00 erlaubt.

Der derzeitige Geschäftsverlauf lasse eine negative Entwicklung der Eigenkapitalausstattung nicht erkennen.

Der Schriftverkehr wurde dem Finanzamt zur Stellungnahme übermittelt.

In dieser Stellungnahme führte das Finanzamt aus, dass entgegen der Angaben der Bw. im Antwortschreiben bis jetzt beim Finanzamt keine Bilanz eingelangt sei.

In der beim Firmenbuch eingereichten Bilanz für das Jahr 2009 sei ein Bilanzgewinn von € 23.611,51 ausgewiesen.

Wäre die Nachforderung an Umsatzsteuer für 2-12/2009 i.H.v. 386.244,86 laut Festsetzungsbescheid als Verbindlichkeit berücksichtigt worden, ergebe sich für das Jahr 2009 ein Bilanzverlust von € 362.633,35. Dieser sei in das Folgejahr vorzutragen.

Laut des von der Bw. an den Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Schreibens der B-SteuerberatungsgesmbH habe die Auftragslage der Bw. zum Stichtag 31. Mai 2010 auf Grund der ableitbaren Bonität die Finanzierung bzw. Abstattung von Fremdmittel im Betrag von ca. € 100.000,00 ermöglicht. Auf Grund der USO-Feststellungen sei aber die Finanzierung der Nachforderung in Höhe von € 408.764,44 (FSU 2-12/2009 in Höhe von € 386.244,86 und FSU 1/2010 in Höhe von € 22.519,58) erforderlich.

Dem Finanzamt seien keine Unterlagen vorgelegt worden, die unter Beachtung des Verlustvortrages aus dem Jahr 2009 und der USt-Nachforderung für 1/2010 laut Festsetzungsbescheid zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages am 31. Mai 2010 ein positives Betriebsergebnis erwarten lassen würden.

Zum Vorbringen des steuerlichen Vertreters, die Bw. habe im Zuge einer Übereinkunft für die teilweise Einstellung von Sicherstellungsbescheiden Zahlungen an das Finanzamt zur Sicherstellung veranlassen können, werde angemerkt:

Die gewerberechtliche Geschäftsführerin, Frau V, habe im Rahmen ihrer Vorsprache in der Abgabensicherung des Finanzamtes angegeben, dass der gesamte Betrag des Sicherstellungsauftrages nicht auf einmal erlegt werden könne. Es sei eine Zahlung in Höhe von € 40.000,00 geleistet worden, um Forderungspfändungen bei den Auftraggebern der Bw. abwenden zu können, weil diese dazu führen würden, dass die Bw. in Konkurs gehen müsse.

Es sei daher nach Ansicht des Finanzamtes im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages auf Grund der wirtschaftlichen Lage der Bw. von einer Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben auszugehen.

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 Abgabenpflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung zu begegnen.

Der Sicherstellungsauftrag hat die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld, die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt, den Vermerk, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann und die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung der Abgabenpflichtige erwirken kann, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden zu enthalten.

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.

Die Sicherstellung ist kein abschließender Sachbescheid, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende "Sofortmaßnahme", die 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, so hin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern dass es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind.

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.

Aus dem Wissensstand der prüfenden Abgabenbehörde erster Instanz zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages ergaben sich gravierende formelle und materielle Mängel der Buchhaltung, die im angefochtenen Bescheid auch angeführt wurden.

Diese Feststellungen wurden nicht bestritten.

Gemäß der Begründung des Sicherstellungsauftrages wurde bei den Subunternehmen festgestellt, dass diese in den überwiegenden Fällen nicht genug Personal zur Durchführung der verrechneten Leistungen beschäftigt gehabt hätten.

Die Prüfung ging davon aus, dass es sich um überhöhte Scheinrechnungen zur Bezahlung von Schwarzarbeitern handle (vgl. die im Sachverhalt wiedergegebene Bescheidbegründung). Die Geschäftsführerin D. habe im Rahmen der Betriebsprüfung angegeben, dass die Bezahlung der Subunternehmen nicht wie auf den gebuchten Belegen angeführt erfolgt sei, sondern bereits Teilzahlungen geleistet und die dazugehörigen Belege vernichtet worden seien.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 31. Mai 2010, welche der Bw. (deren Geschäftsführern) auch ausgehändigt wurde, wird dazu ausgeführt, dass laut Angabe der Abgabepflichtigen (Anm.: gemeint offenbar Geschäftsführerinnen) die Geschäftsführer der beauftragten Subfirmen von sich aus den Kontakt zur Bw. hergestellt hätten.

Seitens der Bw. sei nicht überprüft worden, ob die Subunternehmen ausreichend Personal zur Erbringung der Leistung beschäftigt hätten. Der Firmensitz der Subunternehmen sei ebenfalls nicht überprüft worden. Zur jeweiligen Monatsmitte seien die Subfirmen gekündigt worden. Die laut Subunternehmervertrag verlangten nachweislichen schriftlichen Mahnungen seien nicht vorgelegt worden. Ebenso sei die Kündigung weder durch Einschreiben mit Rückschein noch durch Zustellung gegen Empfängerbestätigung zugeschickt worden. Über die näheren Umstände über den Wechsel der Subfirmen hätten die Geschäftsführer keine Angaben gemacht.

Im Zusammenhang mit den Sub-Firmen liegen daher zumindest gewichtige Anhaltspunkte dafür vor, dass Scheinrechnungen vorliegen.

Die Kapitalertragsteuer steht im Zusammenhang mit doppelt verbuchten Aufwendungen, den als Gefährdungszuschlag hinzugerechneten Umsätzen und den Reparaturkosten für PKW.

Entgegen der Behauptung des Bw. stehen die Kapitalertragsteuern in keinem Zusammenhang mit den Sub-Firmen.

Die Verhängung eines Sicherheitszuschlages stellt eine Form der Schätzung dar. Der Sicherheitszuschlag ist allerdings zu begründen (vgl das Erkenntnis vom 27. Juli 1994, 91/13/0222).

Der angefochtene Bescheid enthält eine hinreichend schlüssige Begründung des Sicherheitszuschlages, da das Finanzamt im angefochtenen Bescheid auf die formellen und materiellen Mängel der Grundaufzeichnungen verwiesen hat.

Der Sicherheits- (Gefährdungs-)zuschlag wurde entgegen den Berufungsausführungen nicht mit 20%, sondern nur in Höhe von 5% verhängt.

Dass der Abgabenanspruch betreffend Kapitalertragsteuern ansonsten (im Zusammenhang mit doppelt verbuchten Aufwendungen, Sicherheitszuschlag und den Reparaturkosten für PKW) nicht vorliegen würde, wurde nicht behauptet.

Es ist daher davon auszugehen, dass der Abgabenanspruch für die Kapitalertragsteuern entstanden ist.

Der im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages vorliegende Sachverhalt erfuhr durch die am 9. Juni 2010 ergangenen Abgabenbescheide nachträglich inhaltlich seine Bestätigung.

Gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Jänner 2006, 95/13/0147, können Verfahrensergebnisse im Abgabenfestsetzungsverfahren ein Indiz für eine dem erstbehördlichen Sicherstellungsauftrag zu Grunde gelegte unrichtige Sachverhaltsdarstellung sein. Derlei aufzuzeigen obliegt jedoch der von einem Sicherstellungsauftrag betroffenen Partei.

Weichen daher die Abgabenfestsetzungsbescheide nicht von der dem erstbehördlichen Sicherstellungsauftrag zu Grunde gelegten Sachverhaltsdarstellung ab, stellt dies ein gewichtiges Indiz dafür dar, dass der Abgabenanspruch entstanden ist.

Entgegen der Ansicht des steuerlichen Vertreters wurden diese Bescheide rechtswirksam zugestellt. Es ist zwar aktenkundig, dass der rechtsfreundliche Vertreter in der Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag als Bevollmächtigter ausgewiesen ist, jedoch muss gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Bevollmächtigung grundsätzlich im jeweiligen Verfahren geltend gemacht werden. Sie ist von der Abgabenbehörde nur in dem Verfahren, in dem darauf hingewiesen wird, zu beachten (vgl Ritz, BAO-Kommentar³, § 9 ZustellG, Tz 19 mit Hinweis auf die Rechtsprechung).

Weder aus der Eingabe vom 7. September 2010 noch aus den vorliegenden Akten ist ersichtlich, dass die Vollmacht im Abgabenfestsetzungsverfahren vor Erlassung der Abgabenbescheide vom 9. Juni 2010 geltend gemacht worden wäre.

Ein Zustellmangel liegt daher nicht vor, die genannten Bescheide sind nach der Aktenlage in Rechtskraft erwachsen.

Der Begründung eines Sicherstellungsauftrages muss unter anderem entnommen werden können, aus welchen konkreten Gegebenheiten auf eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Beiträge zu schließen ist und aus welchen besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Behörde die Einbringung der Beiträge gesichert erscheint (VwGH 27. August 1998, 98/13/0062). Solche Umstände liegen nach der Judikatur (VwGH 17. Dezember 1996, 95/14/0130) vor allem bei drohendem Konkurs - oder Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite oder bei Vermögensverschleppung bzw. Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte vor. Die abstrakte Möglichkeit von Vermögensverminderungen reicht allerdings nicht aus (OGH 3. September 1996, 1 Ob 30/86 = JBI 1987, 244).

Das Finanzamt begründet den Sicherstellungsauftrag diesbezüglich damit, dass die Bw. die Steuernachforderung nicht aus dem laufenden erwirtschafteten Einkommen zu leisten imstande sein werde, weshalb ein Insolvenzverfahren nicht ausgeschlossen sei.

Zur Beurteilung der Rechtmäßigkeit eines Sicherstellungsauftrages bedarf es gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und nach dem Wortlaut des Gesetzes der Auseinandersetzung mit der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen.

Der Unabhängige Finanzsenat forderte die Bw. daher mit Vorhalt vom 29. November 2010 auf, ihre wirtschaftliche Lage zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages (31. Mai 2010) offen zu legen.

Im daraufhin vorgelegten Schreiben der B-SteuerberatungsgesmbH vom 29. Dezember 2010 wird ausgeführt, dass sich auf Grund der nunmehr fertig gestellten Bilanzen zum 31. Dezember 2008 und 2009, welche jeweils positiv abgeschlossen hätten, sowie der Aufbuchung der Geschäftsfälle 2010 bis zum 31. Oktober 2010 ergebe, dass die Gesellschaft auf Grund der finanziellen Entwicklung und des Auftragsstandes sowohl zum Stichtag der Ausstellung des Sicherstellungsauftrages vom 31. Mai 2010 wie auch zum heutigen Tage über eine ausreichende Eigenkapitalausstattung verfüge.

Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass die Bilanz für das Jahr 2009 ein Eigenkapital in Höhe von € 58.611,51 bzw. jene für das Jahr 2008 ein Eigenkapital in Höhe von € 46.389,26

aufweist, wobei der angefochtene Bescheid auf Sicherstellung eines Betrages in Höhe von € 219.514,59 lautet. Die Bilanz für 2009 weist zwar Aktiva in Höhe von € 441.007,60 aus, diesen stehen jedoch Verbindlichkeiten in Höhe von € 369.076,26 und Rückstellungen in Höhe von € 13.319,83 gegenüber. Da der sicherzustellende Betrag in den Aktiven keine Deckung findet, ist daher von einer Gefährdung der Einbringlichkeit auszugehen, zumal auch der steuerliche Vertreter selbst ausführt, dass die Auftragslage der Gesellschaft zum 31. Mai 2010 auf Grund der ableitbaren Bonität die Finanzierung bzw. Abstattung von Fremdmittel im Betrag von ca. € 100.000,00 (dies entspricht etwa 50% des sicherzustellenden Betrages) erlaube.

Das Vorliegen der Gefährdung der Einbringung wurde durch die Geschäftsführerin D. in einem Telefongespräch mit der Abgabensicherung vom 31. Mai 2010 (das ist der Tag der Erlassung des Sicherstellungsauftrages) bestätigt, in dem sie mitteilte, sie wolle mit allen Mitteln die Forderungspfändung bei der Firma S. verhindern, da die Firma die Geschäftsbeziehung beenden würde und die Bw. dann nur mehr in Konkurs gehen könne.

Zur Abwendung der Forderungspfändungen wurden zwar € 40.000,00 (vgl. Stellungnahme des Finanzamtes) geleistet, dies entspricht jedoch nur nicht einmal einem Fünftel des sicherzustellenden Betrages, weshalb auch aus diesem Umstand nicht darauf geschlossen werden kann, dass im vorliegenden Fall keine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung vorliegt.

Angemerkt wird, dass trotz Rechtskraft der Abgabenbescheide vom 9. Juni 2010 betreffend Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer 2-12/2009 und 1/2010 und Verbuchung des genannten Betrages in Höhe von € 40.000,00 derzeit ein Abgabenzugstand in Höhe von € 168.877,10 besteht.

Weiters wird darauf hingewiesen, dass das Finanzamt in der Stellungnahme vom 31. Jänner 2011 zwar irrtümlich von einer Umsatzsteuernachforderung 2-12/2009 in Höhe von € 386.244,87 (dies ist die gesamt zu leistende Steuer) anstatt vom sicherzustellenden Betrag in Höhe von € 219.514,59 ausgegangen ist, jedoch ist den Ausführungen (unter Berücksichtigung der tatsächlichen Beträge) im Ergebnis zuzustimmen.

Dem Sicherstellungsauftrag lastet daher keine Rechtswidrigkeit an, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 9. Februar 2011