

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf., Masseverwalter im Konkurs der x GmbH, vertreten durch Rechtsanwalt, über die Beschwerde vom 30.01.2015 gegen den Bescheid der Magistratsabteilung 6 Rechnungs- u. Abgabenwesen Dezernat II vom 22.01.2015, MA 6/1/2015 betreffend Sicherstellung der Abgabenansprüche hinsichtlich Vergnügungssteuer für den Zeitraum vom 01.11.2012 bis zum 31.12.2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Zunächst wurde gegenüber der x GmbH ein mit 22.01.2015 datierter Bescheid nachstehenden Inhalts erlassen:

"Gemäß § 232 der Bundesabgabenordnung (BAO) wird in das Vermögen der x GmbH die Sicherstellung folgender Abgabenansprüche angeordnet:

Abgabenart Zeitraum (voraussichtlicher) Betrag

Vergnügungssteuer November 2012	28.500,-- EUR
Vergnügungssteuer Dezember 2012	49.500,-- EUR
Vergnügungssteuer Jänner 2013	21.500,— EUR
Vergnügungssteuer Februar 2013	25.800,— EUR
Vergnügungssteuer März 2013	30.800,— EUR
Vergnügungssteuer April 2013	16.300,-- EUR
Vergnügungssteuer Mai 2013	37.100,-- EUR
Vergnügungssteuer Juni 2013	31.600,-- EUR
Vergnügungssteuer Juli 2013	25.200,-- EUR
Vergnügungssteuer August 2013	36.700,-- EUR
Vergnügungssteuer September 2013	24.300,-- EUR
Vergnügungssteuer Oktober 2013	26.500,-- EUR
Vergnügungssteuer November 2013	26.500,-- EUR

Vergnügungssteuer Dezember 2013	34.500,-- EUR
Vergnügungssteuer Jänner 2014	20.700,-- EUR
Vergnügungssteuer Februar 2014	21.900,-- EUR
Vergnügungssteuer März 2014	22.900,-- EUR
Vergnügungssteuer April 2014	15.900,— EUR
Vergnügungssteuer Mai 2014	37.300,-- EUR
Vergnügungssteuer Juni 2014	31.400,— EUR
Vergnügungssteuer Juli 2014	25.100,-- EUR
Vergnügungssteuer August 2014	37.000,— EUR
Vergnügungssteuer September 2014	24.300,-- EUR
Vergnügungssteuer Oktober 2014	26.500,— EUR
Vergnügungssteuer November 2014	26.800,-- EUR
Vergnügungssteuer Dezember 2014	34.700,-- EUR
Gesamt	739.300,-- EUR

Die Sicherstellung dieser Abgabenansprüche kann sofort vollzogen werden.

Eine Hinterlegung des Betrages von 739.300,-- EUR (davon wurden rund 153.000,-- EUR bereits am Abgabenkonto einbezahlt) bei der oben bezeichneten Abgabenbehörde bewirkt, dass Maßnahmen zur Vollziehung dieses Sicherstellungsauftrages unterbleiben und dies bezüglich bereits vollzogene Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben werden.

Begründung:

Gemäß § 232 kann die Abgabenbehörde nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO) bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen.

Der sicherzustellende Abgabenanspruch gemäß §§ 1 Abs. 1 Z 5 und 8 Abs. 1 des Vergnügungssteuergesetzes 2005 — VGSG entstand auf Grund der regelmäßig durchgeführten Publikumstanzveranstaltungen in z (Club nn). Die voraussichtliche Höhe des Abgabenanspruchs basiert für den Zeitraum November 2012 bis März 2014 auf den Geschäftsaufzeichnungen der x GmbH. Für den Zeitraum April 2014 bis Dezember 2014, für den keine Buchhaltungsdaten vorliegen wird von einem vergleichbaren Geschäftsgang wie im Monat des Vorjahres ausgegangen.

Die der Sicherstellung zu Grunde liegenden Abgabenansprüche ergeben sich aus der Differenz zwischen der Vergnügungssteuer auf Basis der Buchhaltung nach Rechtsansicht der Abgabenbehörde (Eintrittsbesteuerung und Konsumation) und der von der x GmbH gelegten Steuererklärungen (Raumpauschsteuer).

Die Abgabenbehörde geht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise beim gewählten Zugangsmodell zu den steuerpflichtigen Tanzveranstaltungen davon aus, dass die Entgelte für die Bonusbänder Entgelte im Sinne des § 8 Abs. 1 VGSG sind und somit als Eintrittsgelder zu qualifizieren sind, was einer Berechnung der Vergnügungssteuer nach § 3 Abs. 7 VGSG (Pauschsteuer) entgegensteht. Für eine tiefergehende Begründung wird

auf den Berufungsbescheid vom 13. Dezember 2013, Zl. 2 betreffend den Vorzeitraum März 2012 bis Mai 2012 verwiesen. Die dagegen ergangene Beschwerde wurde vom Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 22. Juli 2014, B 230/2014 abgelehnt und ist nun beim Verwaltungsgerichtshof unter der Zahl Ro 2014/17/0117 anhängig.

Die Gefährdung der Einbringung der Abgabe liegt im beabsichtigten Verkauf des Diskothekenbetriebes und dem damit verbundenen Entfall von Einnahmen durch die Abgabepflichtige."

In der gegen vorgenannten Bescheid erhobenen Beschwerde vom 30.01.2015 führte der vormalige rechtsfreundliche Vertreter der x GmbH aus, dass der von der belangten Behörde als Gefährdung der Einbringung der Abgaben ins Treffen geführte beabsichtigte, in realiter jedoch nicht einmal angedachte Verkauf der Diskothek einerseits nicht den Tatsachen entspreche, andererseits bei Unterstellung eines Verkaufes für die Abgabenbehörde ob der Norm des § 38 Abs. 1 UGB nunmehr ein "zweiter" Schuldner hinzutrete. Ungeachtet dessen, dass dem Sicherstellungsauftrag ein Begründungsmangel anhafte, befindet sich die belangte Behörde in Anbetracht des zu Ro/2014/17/0117 anhängigen Verwaltungsgerichtsverfahrens in Kenntnis darüber, dass sich die Sicherstellung auf eine Abgabe, sprich die Vermögenssteuer (richtig wohl Vergnügungssteuer) beziehe, welche ihrerseits europarechtswidrig sei. Zusammenfassend seien die mit Hilfe des in Beschwerde gezogenen Sicherstellungsauftrages während der Betriebszeiten durchgeführten Pfändungsmaßnahmen sowie das behördliche "Anbot" gegen Zahlung von 100.000 EUR auf weitere Exekutionen während der Betriebsstunden verzichten zu wollen, nur darauf gerichtet die wirtschaftliche Existenz der x GmbH zu ruinieren.

Aus vorgenannten Gründen werde die Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt.

Mit Schriftsatz vom 06.05. 2015 wurde seitens der MA 6 gegenüber dem seit dem xy als Masseverwalter im Konkurs der x GmbH fungierenden Bf. eine Beschwerdevorentscheidung (BVE) nachstehenden Inhalts erlassen:

"Die fristgerecht eingebrachte Beschwerde vom 30. Jänner 2015 gegen den Bescheid der Magistratsabteilung 6, Dezernat II, Referat 1 vom 22. Jänner 2015, mit der Zahl MA 6/DII/11/2015, mit dem gemäß § 232 der Bundesabgabenordnung (BAO) in das Vermögen der x GmbH die Sicherstellung von Abgabenansprüchen in Höhe von EUR 739.300,00 angeordnet wurde, wird gemäß § 273 Abs. 1 Bundesabgabenordnung-BAO, in der derzeit geltenden Fassung, abgewiesen.

Begründung:

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde gemäß § 232 der Bundesabgabenordnung (BAO) in das Vermögen der x GmbH die Sicherstellung von Vergnügungssteueransprüchen in Höhe von EUR 739.300,00 im Zeitraum November 2012 bis Dezember 2014 angeordnet.

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 sind derartige Gefährdungen oder Erschwerungen u.a. bei drohendem Konkurs - oder Ausgleichsverfahren gegeben. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 232 BAO liegt es im Ermessen der Abgabenbehörde, einen Sicherstellungsauftrag zu erlassen.

Zur Gefährdung und wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung ist festzuhalten, dass die Steuerpflichtige mit Prüfungsauftrag vom 25. Februar 2014 über eine Außenprüfung der Vergnügungssteuer über den Zeitraum November 2012 bis Februar 2014 in Kenntnis gesetzt wurde. Die für den Prüfungszeitraum zu erwartende Steuernachforderung lag bei rund 0,5 Mio. EUR. Kurz vor der Schlussbesprechung erfuhr die Abgabenbehörde am 21. Jänner 2015 vom Geschäftsführer der Abgabepflichtigen, dass eine Veräußerung des Unternehmens um rund 2,4 Mio. EUR geplant ist.

Aus den bisherigen Zahlungsschwierigkeiten, der Überschuldung der Abgabepflichtigen und der zu erwartenden Steuernachforderung, die allesamt der Abgabenbehörde bekannt waren, war abzuleiten, dass eine Gefährdung der Abgabeneinbringung vorliegt. Das drohende Konkursverfahren wurde durch die Konkursöffnung am xy1, somit kurz nachdem der Abgabepflichtigen der Festsetzungsbescheid vom 16. Februar 2015 zugestellt wurde, bestätigt.

Ziel des Sicherstellungsauftrages war, eine Grundlage für eine Forderungspfändung für den Unternehmenskaufpreis zu erwirken, sofern der Verkauf noch vor der bescheidmäßigen Abgabenfestsetzung und dem Eintritt der daran gebundenen Vollstreckbarkeit erfolgt wäre.

Da somit im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages die diesbezüglichen Voraussetzungen vorlagen, war spruchgemäß zu entscheiden.

In der Folge wurde mit Schriftsatz vom 10.06.2015 gegen vor angeführte BVE ein Vorlageantrag an das BFG eingebracht und hierbei begründend ausgeführt, dass ein Sicherstellungsauftrag nur dann erlassen werden dürfe, wenn der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, ein Umstand, welcher bedeute, dass die Abgabepflicht dem Grunde nach feststehen müsse. Angesichts der

Tatsache, dass betreffend die Vergnügungssteuer für den vor November 2012 gelegenen Zeitraum ein Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof zur Zahl Ro 2014/17/0117 anhängig sei, respektive für den Zeitraum vom 01.11.2012 bis zum 31.03.2014 ein Beschwerdeverfahren anhängig sei, sowie in einem gleichartigen Verfahren seitens des BFG ein Aussetzungsbeschluss gemäß § 271 BAO gefasst worden sei, stehe die Abgabenschuld schon dem Grunde nach nicht fest, mit der Folge, dass von der Erlassung des Sicherstellungsauftrages Abstand zu nehmen gewesen wäre.

Über die Beschwerde 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.

Sicherstellungsaufträge setzen voraus, dass der *Tatbestand verwirklicht* ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen. Dieser Zeitpunkt wird von der h. A. (z.B. *Stoll*, BAO, 2396; *Fischerlehner*, ÖStZ 1998, 323; *Ryda/Langheinrich*, FJ 1999, 239; *Liebeg*, AbgEO, § 78 Tz 5; *Ellinger* u.a., BAO³, § 4 Anm. 16; RAE, Rz 1550) mit dem Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches gleichgesetzt. Dafür spricht, dass § 232 erster Satz dieselbe Wortfolge wie § 4 Abs 1 verwendet. Auch der VwGH geht offenbar von dieser Gleichsetzung aus (zB 26.11.2002, 99/15/0076, wonach es genügt, dass „die Abgabenschuld dem Grunde nach [nämlich gemäß § 4 BAO] mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist“).

Im Berufungsverfahren (nunmehr Beschwerdeverfahren) 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 (Beschwerdeerledigung) 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.

Wie bereits in der BVE vom 06.05.2015 ausgeführt sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes derartige Gefährdungen oder Erschwerungen u.a. bei drohendem Konkurs- oder Ausgleichsverfahren gegeben (VwGH 24.2.2000, 96/15/0217; 26.11.2002, 99/15/0076; 3.7.2003, 2000/15/0042; 29.3.2006, 2006/14/0045).

Nach Auffassung des BFG war - bezogen auf den Erlassungszeitpunkt des in Beschwerde gezogenen Sicherstellungsauftrages - vorgenannte - letztendlich durch die am xy1 erfolgte Eröffnung eines Sanierungsverfahrens bestätigte - Insolvenzgefahr in Anbetracht aus der, dem Firmenbuch im September 2014 übermittelten Bilanz für das Jahr 2013 ersichtlichen angespannten wirtschaftlichen Lage (Ausweis eines negativen Eigenkapitals von rund 417.000 EUR) im Allgemeinen, sowie der aus der Differenz zwischen den im Zeitraum vom 01.11.2012 bis zum 28.02.2014 erklärten Vergnügungssteuerbeträgen sowie den im Prüfungsverfahren nämlichen Zeitraumes ermittelten Werten herrührenden Abgabennachforderungen im Besonderen, bereits mehr als evident, so dass schlussendlich an dieser Annahme sowie an jener der Gefährdung und Erschwerung der Abgabeneinbringung keine Zweifel obwalten.

Der im Vorlageantrag erhobene Einwand des Bf., wonach ob anhänger und zum Teil unerledigter Beschwerdeverfahren der Abgabenanspruch nicht entstanden sei, geht ins Leere, da ob regelmäßig durchgeföhrter - auch seitens des Bf. nicht in Abrede gestellter - Publikumstanzveranstaltungen nach den Bestimmungen der § 1 Abs. 1 Z 5 VSG 2005 der in Abrede gestellte Anspruch betreffend die Vergnügungssteuer dem Grunde nach sehr wohl entstanden ist, während sich der Inhalt der ins Treffen geföhrte Beschwerdeverfahren ausschließlich auf die Höhe der Abgabenschuld bezieht.

In Anbetracht des Umstandes, dass nach Bestimmung des § 232 Abs. 2 BAO ein Sicherstellungsauftrag die - nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung einen Spruchbestandteil (VwGH 4.2.2009, 2006/15/0204 bildende - voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld zu beinhalten hat, vermögen daher unerledigte, exklusiv das Ausmaß der Abgabenfestsetzung betreffende Beschwerden an der Rechtmäßigkeit des Sicherstellungsauftrages somit keine Änderung herbeiführen.

Es war daher wie im Spruch zu befinden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine derartige Rechtsfrage lag im zu beurteilenden Fall in Anbetracht der an oberer Stelle zitierte Judikate des Verwaltungsgerichtshofes, auf welche - schon um Wiederholungen zu vermeiden verwiesen wird -, gerade nicht vor.

Wien, am 20. Jänner 2017