

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 17.01.2011 gegen den Bescheid - Sicherstellungsauftrag des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 17.12.2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben. Der Bescheid-Sicherstellungsauftrag vom 17.12.2010 wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Mit **Bescheid- Sicherstellungsauftrag vom 17.12.2010** wurde die Sicherstellung nachstehender Abgabenansprüche angeordnet:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe
Kapitalertragsteuer	2009	127.500,00
Einkommensteuer	2009	8.452,24
Summe		135.952,24

In der Begründung wurde festgehalten, dass der Beschwerdeführer (Bf.) 34 **Wärmepumpen** aus dem Lagerbestand der später insolvent gewordenen T-GmbH (T-GmbH) entnommen habe. Zum Zeitpunkt der Entnahme sei die Lebensgefährtin des Bf. Gesellschafter-Geschäftsführerin dieser GmbH gewesen. Der Gesamtwert des entnommenen Warenlagers habe 510.000 € betragen (34 Stück zu je 15.000 €). Die Entnahme der Wärmepumpen vor Konkurseröffnung stelle eine Vorteilsgewährung an den Lebensgefährten der Gesellschafter-Geschäftsführerin somit an den Bf. dar und unterliege dieser Vorgang der verdeckten Ausschüttung der Kapitalertragsteuer. Nach der Aktenlage befinden sich 16 Stück Wärmepumpen in einer im Besitz des Beschwerdeführers stehenden Halle. Die Vorschreibung der KEST (25% von 510.000 €) erfolge gem. § 95 Abs. 5 EStG.

Zudem sei der Bf. dahingehend gewerblich tätig geworden, dass er **Anteilszertifikate** mit dem Firmenlogo M Wärmepumpen angeboten habe und die erhaltenen Zahlungen von konkret 8 Personen in Höhe von 15.000 € im Jahr 2009 auf sein privates Konto geflossen seien. Diese Zahlungen seien beim Bf. als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusetzen. Aus der Neuberechnung der Einkommensteuer 2009 resultiere ein Nachforderungsbetrag von 8.782,88 € abzüglich der bereits vorgeschriebenen Nachforderung in Höhe von 330,64 ergebe sich eine Forderung des Abgabengläubiger an Einkommensteuer 2009 in Höhe von 8.452,24 €.

Die Einbringung der Abgaben sei gefährdet, weil der Bf. per 28.12.2010 ins Ausland übersiedelt sei und dies dem bescheiderlassenden Finanzamt bereits am 15.12.2010 telefonisch avisiert habe.

In der **Berufung (Beschwerde) vom 17.01.2011** bzw. in der Ergänzung vom 31.1.2011 wurde vom seinerzeitigen steuerlichen Vertreter vorgebracht, dass der Bf. nicht an der mittlerweile aufgelösten und aus dem Firmenbuch gelöschten GmbH beteiligt gewesen sei. Verdeckte Gewinnausschüttungen setzten eine Vorteilszuwendung an eine Person mit Gesellschafterstellung voraus. Auch könne der Bf. nicht als Steuerschuldner iSd § 95 Abs. 2 EStG angesehen werden. Was die Sicherstellung der Einkommensteuer 2009 betreffe, so handle es sich bei den erhaltenen Zahlungen von 8 Personen in Höhe von 15.000 € um Privatdarlehen, die der Bf. an die Gläubiger wieder zurückzahlen müsse.

Das Finanzamt wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung vom 10.03.2011** als unbegründet ab. Ein Sicherstellungsauftrag sei kein abschließender Sachbescheid, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinhebung zuzuordnende Sofortmaßnahme, die dazu diene, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zur Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert sei. Die Berufung werde mit Sachverhaltsfeststellungen begründet, obwohl bis dato noch kein Sachbescheid erlassen worden sei. Hingegen sei im Rechtsmittelverfahren der Sicherstellungsauftrag allein darauf zu überprüfen, ob die im Zeitpunkt seiner Erlassung hierfür erforderlichen Voraussetzungen gegeben seien.

Im **Vorlageantrag vom 13.04.2011** hielt der ehemalige steuerliche Vertreter fest, dass die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages zunächst die Verwirklichung jenes Tatbestandes voraussetze, an den die Abgabenschuld geknüpft sei. Das Finanzamt habe weder im Bescheid noch in der Berufungsvorentscheidung zu begründen versucht, weshalb es trotz aktenkundiger Nichtbeteiligung an der in Rede stehenden Gesellschaft von Zuwendungen von Vorteilen an einen Anteilsinhaber bzw. warum es hinsichtlich der Darlehensgewährungen im Zusammenhang mit den Anteilszertifikaten von betrieblichen Einnahmen ausgegangen sei.

Das BFG hat mit Erkenntnis vom 27.06.2016, GZ. RV/5101190/2011, die Kapitalertragsteuer 2009 mit 6.815,50 € festgesetzt. Wobei auf die Bausteinaktion 3.750 € und auf das Flugzeug 3.065,50 € entfielen (Seite 37).

Mit Eingabe vom 16.11.2016 wurden die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung durch den Senat zurückgenommen.

Ergänzend führte der Bf. aus:

Aus seiner Sicht entspreche es nicht den Gesetzen des Steuerrechtes eine Kapitalertragsteuer vorzuschreiben für Dinge, welche noch auf Lager liegen und kein Kapital abgeworfen haben. Zudem sei es unredlich bei der Steuerberechnung vom Neukaufswert der Ware auszugehen. Im Hinblick auf das Alter der Wärmepumpen (7 bis 8 Jahre) stellten diese nur noch den reinen Materialwert dar. Die Heizungen seien am freien Markt nicht mehr veräußerbar. Durch die Sicherstellung aus dem Jahr 2010 sei ihm ein Verlust von 75.000 € entstanden. Im Senatsspruch sei von einem zu erwartenden Erlös von 100.000 € ausgegangen worden. Mangels Barvermögen hätte er sich selbst vor dem Senat vertreten müssen. Da keine ordentliche Revision zugelassen worden sei, habe er das Erkenntnis nicht weiter bekämpft, zudem sei die ursprünglich geforderte Summe von über 150.000 € auf 44.784,25 € reduziert worden. Alleine durch die unbillige Belastung mit Nebengebühren wie Säumniszuschläge sei die Summe auf 54.000 € aufgerundet worden. Durch den langen Zeitraum von über sechs Jahren sei ihm ein Schaden von 75.000 € entstanden.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt gründet sich auf dem vom BFG in seinem Erkenntnis vom 27.06.2016, GZ RV/5101190/2011, festgestellten Sachverhalt. Weiters wurde Beweis erhoben durch Einsichtnahme in den Veranlagungs- und den AS- Akt.

Rechtslage

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.

Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle hat der Sicherstellungsauftrag 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.*

Die Erlassung eines *Sicherstellungsauftrages* setzt zunächst die Verwirklichung jenes Tatbestandes voraus, an den die Abgabepflicht geknüpft ist. Die Verwirklichung dieses Tatbestandes muss im Hinblick auf die auch für *Sicherstellungsaufträge* geltende Begründungspflicht im Sinne des § 93 Abs. 3 lit. a BAO in der Begründung des *Sicherstellungsauftrages* oder in der sie bestätigenden Berufungsentscheidung dargetan werden.

Ein *Sicherstellungsauftrag* ist kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme, die dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zur 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 **mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Tatbestandes entstanden ist** und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind. Ob der Abgabenanspruch tatsächlich entstanden ist, ist in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden (VwGH vom 4. Juni 2008, 2005/13/0041, VwGH vom 4. Juni 2009, 2006/13/0143 und 0144).

Beim Sicherstellungsauftrag ist die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld Spruchbestandteil. Die Abgabenschuld ist nach Abgabenarten und Zeiträumen aufzugliedern. **Weshalb die Behörde von der Verwirklichung von Abgabentatbeständen ausgeht, ist schlüssig zu begründen** (Ritz, BAO, 5. Auflage, § 232 , Tz 8).

Da ein Sicherstellungsauftrag unter anderem nur ergehen darf, wenn die Abgabenschuld dem Grunde nach entstanden ist und Gründe vorliegen, die die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe befürchten lassen, **muss auch die Begründung des Bescheides klare Aussagen darüber enthalten, dass und auf welche Weise ein bestimmter abgabenrechtlicher Tatbestand verwirklicht worden ist**, welcher konkrete Sachverhalt als schuldbegründend angenommen wurde und welche schlüssigen Erwägungen für diese Annahmen im Rahmen der freien Beweiswürdigung maßgebend waren. **Es müssen zudem entsprechende Tatsachen ermittelt und angeführt werden, aus denen fundiert auf die Höhe der Abgabe, die sicherzustellen beabsichtigt ist, geschlossen werden kann.** (Stoll, BAO, Seite 2398).

Der Austausch von Steuerperioden ist im Hinblick auf das Prinzip der Abschnittsbesteuerung nicht zulässig.

Das Flugzeug, welches im Sicherstellungsauftrag nicht einmal Erwähnung findet, nicht jedoch die Wärmepumpen, die wiederum Auslöser für den Sicherstellungsauftrag waren, wurde für das Jahr 2009 einer Besteuerung mit 25% unterzogen.

Das Gericht hat zudem die Bausteinaktion der 25%-igen Kapitalertragsteuer (§ 95 Abs 5 EStG 1988 idGF) unterworfen und nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb beim Bf. angesetzt.

Die im Sicherstellungsauftrag angeführten Gründe, welche zur Verwirklichung abgabenrechtlicher Tatbestände angeführt wurden, sind nicht ident mit denen, die sich im Erkenntnis vom 27.06.2016, GZ. RV/5101190/2011 wieder finden. Bereits aus dieser Überlegung heraus war der Beschwerde gegen den Bescheid Sicherstellungsauftrag stattzugeben und der Bescheid aufzuheben. Für das Gericht besteht auch keinerlei Veranlassung vom Erkenntnis vom 17.06.2016 abzuweichen.

Zu den in der Eingabe vom 16.11.2016 angeführten Gründen ist festzuhalten:

Im vorliegenden Fall liegt ein unangefochtenes Erkenntnis des BFG vor, was den Abgabeananspruch betrifft. Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer 2010 in Höhe von 25.025 € erfolgte *wegen der Entnahme der 14 Wärmepumpen* im Jahr 2010 zu einem Preis von jeweils 7.150 € (s. Seite 35 -37 des Erkenntnisses). Die Ansicht des Bf., die Kapitalertragsteuer sei vom niedrigen Zeitwert zu berechnen, ist daher verfehlt. Abgesehen davon ist die Frage, ob der Abgabeananspruch tatsächlich entstanden ist, nicht in einem Sicherungsverfahren zu entscheiden (s. VwGH 4.2.2009. 2006/15/0204 und Ritz, BAO, 5. Auflage, § 232 Rz 8). Im beschwerdegegenständlichen Verfahren kann daher auch der Umstand, dass die seinerzeit sichergestellten Wärmepumpen möglicherweise an Wert verloren haben, keine Berücksichtigung finden. Anders verhält es sich bei der im Raum stehenden Abschlagszahlung, über die wiederum ausschließlich das Finanzamt zu entscheiden hat.

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 Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision ist nicht zulässig, weil die Frage der Verwirklichung abgabenrechtlicher Tatbestände auf der Sachverhaltsebene zu beantworten war.

Linz, am 17. November 2016

