

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X als Masseverwalter im Konkurs des Y, Adresse....., gegen den Bescheid des FA Innsbruck vom 20.03.2013 betreffend Sicherstellung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

1.1. Mit dem an RA X als Masseverwalter im Konkurs des Y gerichteten „Bescheid – Sicherstellungsauftrag“ vom 20.3.2013 ordnete das Finanzamt in das Vermögen des Y die Sicherstellung von Abgabenansprüchen gemäß § 232 Abs. 3 BAO in Höhe von 630.473,78 Euro an. Dieser Betrag wurde aufgegliedert in Lohnsteuer 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 7/2009, 8/2009, 9/2009, 10/2009, 11/2009, 12/2009, 4/2010, 1-5/2010, Dienstgeberbeitrag 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 6/2009, 7/2009, 8/2009, 9/2009, 10/2009, 11/2009, 12/2009, 4/2010, 1-5/2010 und Kapitalertragsteuer 2004, 2005, 2006.

Angemerkt wurde, dass die Sicherstellung dieser Abgabenansprüche sofort vollzogen werden könne. Eine Hinterlegung des Betrages in Höhe von 630.473,78 Euro beim Finanzamt Innsbruck bewirke, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterblieben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben würden.

In der Begründung des Sicherstellungsauftrages wurde ausgeführt, dass die Abgabenbehörde nach Entstehen des Abgabenanspruches (§ 4 BAO) bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) einen Sicherstellungsauftrag erlassen könne, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung zu begegnen.

Die Einbringung der Abgaben sei gefährdet, weil Y im Verdacht stehe, als faktischer Machthaber der Z-GmbH im Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes Innsbruck im

Zeitraum 2004 bis 2006 vorsätzlich unter Verletzung abgabenrechtlicher Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflichten eine Abgabenverkürzung an Umsatzsteuer (95.153,12 Euro), Körperschaftsteuer (35.227,53 Euro) und Kapitalertragsteuer (77.114,41 Euro) bewirkt zu haben sowie die im Zeitraum Jänner 2004 bis Mai 2010 unter Verletzung zur Führung von dem § 76 EStG entsprechenden Lohnkonten bewirkte Verkürzung von Lohnsteuer (684.083,42 Euro) und Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (164.238,83 Euro) nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten zu haben.

Von der Staatsanwaltschaft Innsbruck sei mit Anklageschrift vom 31.1.2012 vor dem Landesgericht Innsbruck eine diesbezügliche Anklage gegen Y erhoben worden (AZ ...St...).

Über das Vermögen des Y sei beim Landesgericht Innsbruck ein Sanierungsverfahren eröffnet worden (AZ ...S...). Die Erlassung des Sicherstellungsauftrages sei erforderlich, um in diesem Verfahren eine mögliche Haftung des Y nach § 11 BAO zeitgerecht geltend machen zu können.

1.2. In der Berufung vom 10.4.2013 wurde die Aufhebung des Sicherstellungsauftrages mit der Begründung beantragt, dass auch über das Vermögen der Z-GmbH mit Beschluss des Landesgerichtes Innsbruck vom2010 das Konkursverfahren eröffnet worden sei (AZ ...S....). Anlässlich der Sanierungsplantagsatzung vom2010 habe die Mehrheit der Gläubiger – darunter auch das Finanzamt Innsbruck – dem von der Z-GmbH vorgeschlagenen Sanierungsplan zugestimmt. Da der Sanierungsplan in der Folge erfüllt worden sei, stünden dem Finanzamt „keinerlei Ansprüche mehr zu“.

1.3. Mit Berufungsvorentscheidung vom 17.4.2013 wies das Finanzamt die Berufung ab. Ausgeführt wurde nach Zitat des § 232 BAO und Wiedergabe von dazu ergangener Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages gewichtige Anhaltspunkte für das Entstehen der Abgabenschulden vorhanden gewesen seien. Auf die gegen Y erhobene Anklage werde verwiesen. Weiters seien im Sicherstellungsauftrag die Gründe für seine Erlassung dargestellt worden. Dem in der Berufung vertretenen Standpunkt, durch die Erfüllung des Sanierungsplans im Konkurs der Z-GmbH sei eine Restschuldbefreiung eingetreten, sei zu entgegnen, dass die Rechtswirkungen des Sanierungsplans nur den Gesellschaftern von Personengesellschaften, nicht jedoch einem GmbH-Geschäftsführer zu Gute kämen (§ 164 Abs. 2 IO). Das diesbezügliche Vorbringen gehe somit ins Leere.

1.4. Mit Eingabe vom 15.5.2013 stellte der Masseverwalter im Konkurs des Y einen Vorlageantrag. Ein weiteres Vorbringen wurde nicht erstattet.

Über die gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigende Berufung wurde erwogen:

2.1. 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 Bestimmung 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.

Gemäß Abs. 3 leg. cit. gelten die Absätze 1 und 2 sinngemäß ab der Anhängigkeit eines Strafverfahrens gegen einen der Begehung eines vorsätzlichen Finanzvergehens oder einer vorsätzlichen Verletzung von Abgabenvorschriften der Länder und Gemeinden Verdächtigen hinsichtlich jenes Betrages, um den die Abgaben voraussichtlich verkürzt wurden.

2.2. Das Finanzamt hat den vorliegenden Sicherstellungsauftrag auf § 232 Abs. 3 BAO gestützt. Nach dieser Bestimmung ist bereits ab der Anhängigkeit eines Strafverfahrens eine Sicherstellung gegen einen Verdächtigen wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens oder einer vorsätzlichen Verletzung von Abgabenvorschriften der Länder und Gemeinden zulässig. Diese Sicherstellung betrifft jenen Betrag, um den die Abgaben voraussichtlich verkürzt wurden. Gegen einen potenziell nach § 11 BAO Haftenden kann somit ein Sicherstellungsauftrag bereits vor Entstehung des Haftungsanspruches, der die rechtskräftige Verurteilung des Täters voraussetzt, erlassen werden. Anhängig ist ein Strafverfahren bei gerichtlicher Zuständigkeit bereits dann, wenn gerichtliche Ermittlungen oder Vorerhebungen geführt werden (vgl. Ritz, BAO⁵, § 232, Tz 6a; Rathgeber in SWK 23/24/2009, S 732).

Wie der oben erwähnten Anklageschrift der Staatsanwaltschaft Innsbruck zu entnehmen ist, werden Y als faktischem Machthaber der Z-GmbH in Ansehung (auch) der vom Sicherstellungsauftrag umfassten Abgabenansprüche die Finanzvergehen der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 lit. a FinStrG und §§ 33 Abs. 2 lit. b, 38 Abs. 1 lit. a FinStrG zur Last gelegt. Da somit im Zeitpunkt der Sicherstellung ein Strafverfahren anhängig war, erweist sich die Erlassung des Sicherstellungsauftrages gegen Y, der im Fall seiner Verurteilung für den Betrag, um den die Abgaben verkürzt wurden, gemäß § 11 BAO haftet, als grundsätzlich zulässig.

2.3. Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung zutreffend festgestellt wurde, ist ein Sicherstellungsauftrag 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 zur Annahme besteht, dass die spätere Einbringung gefährdet oder erschwert ist. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt es in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise und somit nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens gesetzt werden kann, sondern es genügt, dass die Abgabenschuld mit der Verwirklichung eines abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihren Bestand und ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (vgl. Ritz, BAO⁵, § 232, Tz 8 ff, und die dort angeführte Judikatur).

2.4. Die im Sicherstellungsauftrag enthaltenen Lohnabgaben resultieren aus Feststellungen, die bei zwei Außenprüfungen der Z-GmbH getroffen wurden. Aus den diesbezüglichen Berichten vom 22.10.2008 (ABNr./06) und 28.9.2010 (ABNr./10) ergibt sich, dass die Z-GmbH im Zeitraum Jänner 2004 bis Mai 2010 nicht sämtliche an die Arbeitnehmer ausbezahlten Lohnbestandteile der Besteuerung unterzogen hat. Vielmehr wurden in den Lohnkonten der Arbeitnehmer Arbeitsorte (Baustellen) ausgewiesen, die mit den tatsächlichen Einsatzorten der Arbeitnehmer nicht übereinstimmten. Solcherart wurden an die Arbeitnehmer überhöhte steuerfreie Beträge i. S. d. § 26 Z 4 EStG 1988 ausbezahlt. Bei einer weiteren Außenprüfung wurden unterem anderem verdeckte Gewinnausschüttungen festgestellt, weil die Kosten für einen privaten Hausbau des M (Sohn des Alleingesellschafters Y) von der Z-GmbH übernommen worden waren. Diese Vorteilszuwendung wurde der vom Sicherstellungsauftrag umfassten Kapitalertragsteuer unterzogen (vgl. Bericht vom 10.3.2010, ABNr./07).

Mit dem Verweis im Sicherstellungsauftrag auf die – auf den Ergebnissen dieser Außenprüfungen aufbauenden – Anklageschrift der Staatsanwaltschaft Innsbruck hat das Finanzamt seiner Begründungspflicht (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO) entsprochen. Die Begründung des Sicherstellungsauftrages lässt erkennen, aus welchen Erwägungen das Finanzamt angenommen hat, dass der Abgabeananspruch dem Grunde nach entstanden ist, und welche Umstände für die Entscheidung betreffend die voraussichtliche Höhe der Abgaben- bzw. Haftungsschuld maßgebend sind.

2.5. Das Finanzamt konnte auch zu Recht davon ausgehen, dass eine Gefährdung oder zumindest wesentliche Erschwerung der Einbringung vorlag. Von einer Gefährdung oder Erschwerung der Abgabeneinbringung kann im Wesentlichen dann gesprochen werden, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Behörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint. Lehre und Rechtsprechung sehen relevante Gefährdungs- und Erschwerungsursachen etwa bei drohendem Konkurs- oder Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, Vermögensverschleuderung, Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte oder beim dringenden Verdacht einer Abgabenhinterziehung (vgl. Ritz, a.a.O., § 232, Tz 5).

Der objektive Tatbestand einer Gefährdung oder Erschwerung genügt. Eine vom potenziellen Abgabenschuldner gesetzte Gefährdungshandlung ist nicht erforderlich. Es reicht, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen geschlossen werden kann, dass mit einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der voraussichtlich anfallenden Abgaben gerechnet werden muss (vgl. VwGH 26.4.2000, 97/14/0003; VwGH 30.10.2001, 96/14/0170; VwGH 19.3.2002, 97/14/0004).

Im Hinblick auf den gegen Y erhobenen Vorwurf einer gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung und die Höhe der Abgaben lagen gewichtige Indizien dafür vor, dass sich Y als potenziell Haftender der Vollstreckung der Abgaben zu entziehen versuchen werde und daher nur ein rascher Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung gesichert erscheinen ließ. Im Übrigen war im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages ein Konkursverfahren über das Vermögen des Y bereits eröffnet.

2.6. Der Beschwerdeeinwand, die sichergestellten Abgabenansprüche bestünden nicht mehr, weil der im Konkurs der Z-GmbH rechtskräftig bestätigte Sanierungsplan in der Folge erfüllt worden sei, verhilft der Beschwerde nicht zum Erfolg, weil nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die rechtskräftige Bestätigung eines (Zwangs-)Ausgleichs des Primärschuldners der Geltendmachung einer Haftung auch für die die Ausgleichsquote übersteigenden Abgabenschulden nicht entgegen steht (vgl. VwGH 22.9.1999, 96/15/0049; VwGH 20.12.1999, 99/17/0428; VwGH 27.9.2000, 95/14/0056; VwGH 21.2.2005, 2001/17/0075). Ob ein Erlöschen der Schuld auch dem Haftungspflichtigen zu Gute kommt, ist nach dem Zweck der den Schuldnerlöschung Grund beinhaltenden jeweiligen Vorschrift zu prüfen. Davon ausgehend stellt der (Zwangs-)Ausgleich des Primärschuldners keinen Grund für die Befreiung des Haftungspflichtigen dar (vgl. VwGH 22.9.199, 96/15/0049; VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176; VwGH 23.11.2004, 2001/15/0138).

Da für einen Sanierungsplan i. S. d. § 156 IO nichts anderes als für den vormaligen (Zwangs-)Ausgleich gilt, kann Y als im Fall seiner rechtskräftigen Verurteilung für den Verkürzungsbetrag nach § 11 BAO Haftender die durch den erfüllten Sanierungsplan bewirkte teilweise Befreiung der Z-GmbH von den Abgabenverbindlichkeiten nicht für sich in Anspruch nehmen. Da die Bereinigungswirkung des bestätigten Sanierungsplanes (§ 156 Abs. 1 IO) zu keiner Haftungsfreistellung des Y führt, war es dem Finanzamt nicht verwehrt, die vom Sicherstellungsauftrag umfassten potenziellen Haftungsschulden im Wege des § 232 Abs. 3 BAO zu sichern.

2.7. Die Erlassung von Sicherstellungsaufträgen liegt im Ermessen (§ 20 BAO). Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordert die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Demnach sind bei der Ermessensübung berechnete Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen. Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergibt sich nach

der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden kann. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur in Ausnahmefällen – etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit – ist daher von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzugehen (vgl. VwGH 3.7.2003, 2000/15/0042; Ritz, a. a. O., § 232 Tz 1). Dies trifft auf den vorliegenden Fall nicht zu, weil die gesicherten Abgabenbeträge nicht geringfügig sind und der Sicherstellungsauftrag die Grundlage für eine Berücksichtigung der potenziellen Haftungsschulden des Y im über sein Vermögen eröffneten Konkursverfahren bildete.

2.8 Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, weil das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt. Das gegenständliche Erkenntnis weicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab. Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG somit nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision unzulässig.

Innsbruck, am 19. Mai 2014