



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Wolfgang Seifert, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Salzorgasse 1, vom 18. Juni 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 26. Mai 2010 betreffend Wiederaufnahme des Sicherstellungsverfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Sicherstellungsauftrag vom 22. September 2008 ordnete das Finanzamt zur Sicherung der im Betriebsprüfungsverfahren festgestellten voraussichtlichen Nachforderungen an Lohnabgaben 03-07/2008 im Betrag von insgesamt € 71.121,78 die Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen der Berufungswerberin (Bw.) an, da sich aus den Kennzahlen der angemeldeten Dienstnehmer und der abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen ableiten lasse, dass die Bw. selbst nicht die Voraussetzungen besitze, um die erklärten Umsätze mit den angemeldeten Dienstnehmern zu erzielen. Weiters lasse sich aus der Kennzahl Steuerschuld für Bauleistungen ableiten, dass im inkriminierten Zeitraum insgesamt Subunternehmerfakturen im Ausmaß von € 686.270,60 an die Bw. gelegt worden wären. Dieses Volumen entspreche in etwa dem Zehnfachen des mit dem eigenen angemeldeten Personal erwirtschafteten Umsatzes.

Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Mit Sicherstellungsauftrag vom 21. April 2009 ordnete das Finanzamt zur Sicherung der im Betriebsprüfungsverfahren festgestellten voraussichtlichen Nachforderungen an Lohnabgaben 08-10/2008 im Betrag von insgesamt € 61.864,53 die Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen der Bw. an, da sich aus den Kennzahlen der angemeldeten Dienstnehmer und der abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen ableiten lasse, dass die Bw. selbst nicht die Voraussetzungen besitze, um die erklärten Umsätze mit den angemeldeten Dienstnehmern zu erzielen. Weiters lasse sich aus der Kennzahl Steuerschuld für Bauleistungen ableiten, dass im inkriminierten Zeitraum insgesamt Subunternehmerfakturen im Ausmaß von € 597.355,45 an die Bw. gelegt worden wären.

Als Subunternehmer der Bw. hätte die L-GmbH mit Sitz in XY , eruiert werden können. Zu dieser Gesellschaft wären seitens der Betriebsprüfung folgende Feststellungen getroffen worden:

Am 18. September 2008 hätte Frau G.F. im Finanzamt vorgesprochen und für sechs Unternehmen Unbedenklichkeitsbescheinigungen für die Bw. begehrt. Befragt zu ihrer Funktion in der Bw.hätte Frau F. angegeben, dass sie seit zwei Wochen bei der Bw. geringfügig beschäftigt wäre. Ihre Funktion bestünde unter Anderem in der Erstellung von Fakturen für die Bw. am Standort YZ, sowie aus diversen Botengängen. Es handle sich beim Firmensitz um ein Straßenlokal mit den Öffnungszeiten Montag-Freitag 9:00-13:00 Uhr. Angesprochen auf Subunternehmer der Bw. hätte Frau F. angegeben, dass aktuell die L-GmbH als Subunternehmer für die Bw. tätig wäre.

Während der Befragung wäre seitens des Finanzamtes eine Überprüfung der Personalien von Frau G.F. vorgenommen worden. Dabei hätte sich herausgestellt, dass diese seit 1. Juli 2008 bis laufend selbst bei der L-GmbH angemeldet wäre.

Eine im Anschluss an die Befragung durchgeföhrte Nachschau am Firmensitz der L-GmbH in XY, hätte keinen Hinweis auf die Existenz der Gesellschaft ergeben.

Als Grundlage der durchgeföhrten Sachverhaltsermittlung wäre davon auszugehen, dass die L-GmbH als reine Scheinfirma einzustufen wäre, die einerseits als Schittstelle zur Verschleierung der wahren wirtschaftlichen Verhältnisse („Scheingeschäfte“) durch Erstellung von Schein- und Deckungsrechnungen mit dem Vorsatz der Abgabenhinterziehung herangezogen werde und andererseits zur Umgehung von Sozial- und Lohnabgaben („Personalpool“) und Ähnlichem diene.

Ausgehend von einem durchschnittlichen Bruttolohn von € 2.000,00 für einen A1-Bauarbeiter wären die dem Sicherstellungsauftrag zu Grunde liegenden Lohnabgaben auf das Subunter-

nehmerfakturierungsvolumen hochgerechnet worden und hätten die Beträge laut vorstehender Tabelle ergeben.

Abschließend brachte das Finanzamt vor, dass die Einbringung der Abgaben auf Grund des im Vorfeld aufgezeigten Verdachtes der Abgabenhinterziehung gefährdet wäre. Eine Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben wäre desweiteren anzunehmen, da aus den im gegenständlichen Fall der im Vorfeld geschilderten Umstände geschlossen werden müsse, dass nur bei raschem Zugriff der Behörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheine.

In der dagegen am 24. April 2009 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte die Bw. ein, dass ihr Recht auf Parteiengehör vollkommen ignoriert worden wäre, da ihr nie Gelegenheit gegeben worden wäre, zu den Ermittlungsergebnissen Stellung zu nehmen.

Außerdem wäre im angefochtenen Bescheid behauptet worden, dass Frau G.F. angegeben hätte, bei der Bw. geringfügig beschäftigt gewesen zu sein. Sie hätte jedoch niemals für das Unternehmen der Bw. gearbeitet und auch auf telefonische Anfrage bestätigt, der belangten Behörde gegenüber niemals angegeben zu haben bei der Bw. beschäftigt gewesen zu sein. Sie hätte lediglich ausgesagt, für die L-GmbH tätig zu sein. Frau F. hätte die Unbedenklichkeitsbescheinigungen nicht für die Bw., sondern im Auftrag ihres Dienstgebers L-GmbH angefordert.

Die pauschale Behauptung der Behörde, dass eine Nachschau am Firmensitz der L-GmbH keinen Hinweis auf deren Existenz ergeben hätte, stünde in krassem Gegensatz zu den Erfahrungen der Bw., da mit dem Geschäftsführer und einer Angestellten der L-GmbH vielfach telefoniert worden wäre, um Subunternehmeraufträge zu erteilen, und andererseits Dienstnehmer der L-GmbH im Rahmen dieser Subunternehmeraufträge auf den Baustellen der Bw. tätig geworden wären.

Die Behauptung der belangten Behörde stünde auch im Gegensatz zu den mehrfachen Kontrollen des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat, die nach Aussage von Frau G.F. durchgeführt worden wären. Bei diesen Kontrollen wären sowohl Frau F. als auch andere Mitarbeiter der L-GmbH angetroffen worden.

Die Darstellung der belangten Behörde widerspreche auch dem Eindruck des nunmehr eingesetzten Masseverwalters, der auf telefonische Anfrage hin mitgeteilt hätte, dass zumindest Frau F. im Büro der L-GmbH angetroffen worden wäre und sich dort auch eine Reihe von Unterlagen befunden hätten, aus welchen die Geschäftstätigkeiten der Gesellschaft zu entnehmen wären.

Außerdem hätte die bescheiderlassende Behörde auf Basis der von der Bw. an das Finanzamt erteilten Informationen festgestellt, welche Dienstnehmer bei der Bw. beschäftigt gewesen wären, und hätte versucht zu errechnen, welcher Umsatz mit diesen Dienstnehmern erzielbar gewesen wäre, wobei pauschal ein Stundenerlös von € 22,00 angenommen worden wäre. Die Behörde hätte sich nicht einmal die Mühe gemacht, die Bw. zu befragen bzw. aufzufordern, Unterlagen vorzulegen, zu welchen Preisen sie tatsächlich tätig geworden wäre, zumal die von ihr erbrachten Leistungen keiner gesetzlichen Obergrenze unterliegen würden und es dem unternehmerischen Geschick der Bw. anheimgestellt wäre, einen möglichst hohen Ertrag aus den ihr zur Verfügung stehenden Ressourcen zu erzielen.

Es werde jedoch gar nicht bestritten, dass die Bw. sich bei einer Reihe von Aufträgen eines Subunternehmers bedienen hätte müssen, weil sie selbst nicht über die notwendigen personalen Ressourcen verfügt hätte, um die Aufträge alleine erfüllen zu können. Dafür hätte die Bw. verschiedene Unternehmen beschäftigt und im bescheidgegenständlichen Zeitraum rund € 600.000,00 an die diversen Subunternehmer bezahlt. Alle diese Zahlungen wären durch Banküberweisung erfolgt und somit sehr einfach nachvollziehbar.

Die Bw. stehe in keiner wie immer gearteten gesellschaftsrechtlichen Beziehung zur L-GmbH, sondern hätte diese Gesellschaft wie auch andere Subunternehmer immer wieder eingesetzt, da die Arbeiten von diesen Unternehmen ordnungsgemäß erledigt worden und preislich akzeptabel gewesen wären.

Die Bw. hätte sich bezüglich jedes Subunternehmerauftrages vom Subunternehmer entsprechende Unbedenklichkeitsbescheinigungen übergeben lassen. Dies wäre auch von den Auftraggebern der Bw. bezüglich ihres eigenen Unternehmens so verlangt worden.

Alle Arbeiter hätten sich beim jeweiligen Polier der Baustellen zu melden gehabt und wären deren Daten entsprechend aufgenommen und registriert worden. Insbesondere wäre die Arbeitsbewilligung ausländischer Arbeitnehmer und deren Anmeldung beim Subunternehmer überprüft worden. Nach Abschluss der jeweiligen Baustellen wären diese Daten selbstverständlich nicht aufbewahrt worden, jedoch könnten die jeweiligen Poliere diese Vorgehensweise jedenfalls bestätigen.

Die Bw. wäre ihren Verpflichtungen zur Gänze nachgekommen. Inwiefern die von ihr beauftragten Subunternehmer ihren steuerrechtlichen Verpflichtungen nachkämen, wäre von der Bw. nicht überprüfbar. Sie hätte jedoch keinen Anlass zur Annahme gehabt, dass es diesbezüglich Unregelmäßigkeiten gegeben hätte.

Zumal die Behörde selbst festgestellt hätte, dass die Bw. enorme Beträge für Subunternehmer nachweislich bezahlt hätte und nur dadurch in der Lage gewesen wäre, die erteilten Aufträge zu erfüllen und damit die der Behörde ordnungsgemäß gemeldeten Umsätze zu erzielen, wäre es geradezu absurd, die Bw. einer Abgabenhinterziehung mit der Begründung zu verächtigen, dass sie mit ihrem Personal die gemeldeten Umsätze nicht hätte erzielen können. Genau aus diesem Grund hätte die Bw. sich ja verschiedener Unternehmen als Subunternehmen bedient.

Da die Bw. strafrechtlich und verwaltungsstrafrechtlich unbescholtener wäre, ihren steuerlichen Verpflichtungen immer nachkomme und keinen Versuch unternommen hätte, Geldmittel unrechtmäßig zu verheimlichen oder die Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes in irgendeiner Weise zu erschweren, wäre die gewählte Vorgangsweise, einen Betrag von € 61.864,53 sicherstellen zu wollen, unverhältnismäßig, zudem bereits im Vorjahr ein Betrag von € 71.121,78 als Sicherstellung bei der Behörde hinterlegt worden wäre, obwohl bisher keine korrespondierenden Abgabenverbindlichkeiten festgestellt worden wären, und es gelindere Mittel gäbe, die Bezahlung allfällig in Hinkunft festgestellter Abgabenverbindlichkeiten sicherzustellen. Da die Bw. ohne diese Beträge jedoch nicht in der Lage wäre, ihre laufenden Kosten abzudecken, zumal es sich bei den hinterlegten Beträgen ja nicht um Gewinne, sondern Umsätze handle, werde der Bestand des Unternehmens extrem gefährdet.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. August 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Dazu wurde nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmungen und der maßgeblichen Judikatur ausgeführt, dass eine inhaltliche Auseinandersetzung mit den Feststellungen der Lohnsteuerprüfung erst im Zuge des Abgabenfestsetzungsverfahrens zu erfolgen hätte.

Fristgerecht beantragte die Bw. mit Schreiben vom 13. August 2009 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Berufungsentscheidung vom 23. April 2010, RV/2936-W/09, gab der Unabhängige Finanzsenat der Berufung statt und hob den angefochtenen Bescheid auf. Begründend wurde ausgeführt, dass im Berufungsverfahren nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als Ausnahme vom Grundsatz, wonach für Berufungsentscheidungen grundsätzlich die Sachlage zur Zeit der Entscheidung maßgeblich wäre, lediglich zu prüfen wäre, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides die diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben gewesen wären, somit nicht, ob sie im Zeitpunkt der Berufungserledigung noch vorliegen würden.

Aus dem Vorbringen der Bw., dass ihr nie Gelegenheit gegeben worden wäre, zu den Ermittlungsergebnissen Stellung zu beziehen, lasse sich nichts gewinnen, weil ein Sicherstellungsauftrag kein abschließender Sachbescheid wäre, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme, aus deren Natur sich ergebe, dass die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich wäre, zumal er dazu diene, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zu der Annahme bestehe, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liege in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden könne, sondern es genüge, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach entstanden wäre und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben wären (VwGH 27.8.1998, 98/13/0062).

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

Auf Grund der im Sachverhalt ausführlichen Feststellungen der Abgabenbehörde in der Begründung zum Sicherstellungsauftrag, auf die verwiesen werde, wäre schlüssig und nachvollziehbar die Entstehung des Abgabenanspruches dargelegt worden. Auf die Erlassung sowie Rechtskraft der Abgabenbescheide komme es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in einem Sicherstellungsverfahren dabei nicht an; die Einwendungen der Bw. würden daher ins Leere gehen. Zudem wäre die mit Bescheiden vom 15. Jänner 2010 erfolgte Festsetzung der dem Sicherstellungsauftrag zu Grunde liegenden Abgaben ein Indiz für die Entstehung des Abgabenanspruches, obwohl dieser grundsätzlich unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit entstehe, er demnach keine diesbezügliche Bescheiderlassung voraussetze.

Da mittlerweile infolge Erlassung der Abgaben- und Haftungsbescheide das Ausmaß der Abgabenschuld feststehe, wäre die Sicherstellung auf nachstehende Abgaben einzuschränken gewesen, weil durch die genannten Bescheide (teilweise) Minderungen des Abgabenanspruches eingetreten wären. Unberücksichtigt hätten dabei jene Fälle bleiben müssen, bei denen die bescheidmäßige Vorschreibung höhere Beträge als im Sicherstellungsauftrag angenommen ergeben hätte.

Darüber hinaus wäre auch die weitere Voraussetzung für die Rechtmäßigkeit eines Sicherstellungsauftrages, nämlich das Nichtvorliegen einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgaben zu prüfen gewesen.

Von einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung von Abgaben im Sinne der Bestimmung des § 232 BAO wäre im Wesentlichen dann zu sprechen, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden könnte, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheine.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wären 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 Abgabepflichtige auch der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen trachten werde, würden ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des Abgabepflichtigen, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten lasse, eine Maßnahme nach § 232 BAO rechtfertigen.

Im gegenständlichen Fall bringe die Bw. zwar Einwände gegen die Annahme der Gefährdung oder Erschwerung der Abgabeneinbringung vor, die aber ins Leere gehen würden, da die zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages getroffenen Feststellungen hinsichtlich der Malversationen im Zusammenhang mit Scheinrechnungen und nicht existenten Subunternehmern durch die abgeschlossene Lohnsteuerprüfung und die daraufhin erlassenen Lohnabgabenbescheide bestätigt worden wären.

Allerdings wäre der Rechtsansicht des Finanzamtes, dass die Gefährdung der Einbringlichkeit bereits darin zu erblicken wäre, dass der dringende Verdacht der Abgabenhinterziehung ausreiche, das Vorliegen einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben zu begründen, entgegenzuhalten, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes Abgabenhinterziehungen und Mängel in der Buchführung allein ohne Bedachtnahme auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Abgabepflichtigen nicht ausreiche, damit eine solche Gefährdung oder Erschwerung angenommen werden könne, zumal es bei der Sicherstellung nicht auf vom Abgabepflichtigen selbst gesetzte Gefährdungshandlungen ankomme.

Dazu wäre anhand der zum 31. Dezember 2008 erstellten Bilanz festzustellen gewesen, dass einem Anlage- und Umlaufvermögen von rund € 357.600,00 Verbindlichkeiten in Höhe von

rund € 244.300,00 entgegenstehen würden, sodass daraus erhellt, dass die mit nunmehr rund € 38.800,00 ermittelten sicherzustellenden Abgaben in der Differenz von € 113.300,00 ausreichend Deckung fänden. Da die weitere kumulative Voraussetzung des § 232 Abs. 1 BAO nicht als erfüllt anzusehen wäre, wäre daher wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

Mit Schreiben vom 12. Mai 2010 beantragte die Bw. die Wiederaufnahme des Sicherstellungsverfahrens vom 22. September 2008 und führte aus, dass neue Tatsachen hervorgekommen wären, die im Verfahren nicht hätten geltend gemacht werden können und voraussichtlich einen anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten, da gegen den ebenfalls gegen sie erlassenen Sicherstellungsauftrag vom 21. April 2009 Berufung erhoben, dieser mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates Folge gegeben und der Bescheid aufgehoben worden wäre.

Wie der Berufungsentscheidung zu entnehmen wäre, wäre anhand der zum 31. Dezember 2008 erstellten Bilanz festzustellen gewesen, dass einem Anlage- und Umlaufvermögen von rund (*richtig: € 357.600,00*) Verbindlichkeiten in Höhe von rund € 244.300,00 entgegenstünden. Daraus ergebe sich eine Differenz von € 113.300,00, wovon lediglich ein Betrag von € 38.000,00 (*richtig: rund € 38.800,00*) sicherzustellen gewesen wäre. Es verbleibe sohin ein Differenzbetrag von € 75.300,00 (*richtig: rund € 74.500,00*), in dem gemäß Sicherstellungsauftrag vom 23. September 2008 (*richtig: 22. September 2008*) der sicherzustellende Betrag von € 71.121,78 ausreichend Deckung finde.

Da sohin die Voraussetzungen des § 232 Abs. 1 BAO nicht erfüllt wären, wäre der hiermit angefochtene Bescheid aufzuheben.

Weiters wandte die Bw. ein, dass sie im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides und auch während der offenen Rechtsmittelfrist noch nicht rechtsfreundlich vertreten gewesen wäre und die zur Wahrheitsermittlung verpflichtete Behörde ihre Bilanz nicht geprüft hätte, um von sich aus festzustellen, dass eine Sicherstellung nicht nötig und zulässig wäre, weil die Bw. über ausreichendes Vermögen verfüge. Sie wäre von der Behörde auch nicht aufmerksam gemacht worden, dass sie durch Vorlage ihrer Vermögensverhältnisse beweisen hätte können, dass die Sicherstellung nicht zulässig gewesen wäre.

Die Bw. treffe daher ein allenfalls untergeordnetes Verschulden daran, dass sie den oben angeführten Sachverhalt nicht schon während des damaligen Verfahrens vorgebracht hätte. Ein derart minderer Grad des Verschuldens hindere die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht.

Die Wiederaufnahme wäre auch im Sinne der Einheitlichkeit der Rechtslage jedenfalls durchzuführen, zumal es andernfalls dazu käme, dass zwei auf der gleichen Rechtsgrundlage ba-

sierende und inhaltlich im Wesentlichen gleiche Bescheide einem rechtlich unterschiedlichen Schicksal unterliegen.

Aus den angeführten Gründen beantragte die Bw., das Verfahren hinsichtlich des Bescheides des Finanzamtes vom 22. September 2008 wiederaufzunehmen und im wiederaufgenommenen Verfahren festzustellen, dass der angefochtene Bescheid aufzuheben sein werde.

Mit Bescheid vom 26. Mai 2010 wies das Finanzamt den Antrag auf Wiederaufnahme des Sicherstellungsverfahrens ab und führte aus, dass gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO dem Antrag des Abgabepflichtigen auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben wäre, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig wäre und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkämen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht hätten geltend gemacht werden können, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Keine Wiederaufnahmsgründe (keine Tatsachen) wären neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen würden. Keine Wiederaufnahms Gründe wären weiters Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden.

Tatsachen oder Beweismittel würden nur dann taugliche Wiederaufnahmsgründe darstellen, wenn sie im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht hätten geltend gemacht werden können. Die Bw. wäre durchgehend ab 7. Dezember 2006 steuerlich vertreten gewesen, ab 4. März 2008 durch einen anderen steuerlichen Vertreter. Grobes Verschulden liege vor, wenn das Verschulden nicht mehr als leichte Fahrlässigkeit anzusehen gewesen wäre. Das Verschulden des Vertreters wäre dem Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten.

Darüber hinaus wäre der Wiederaufnahmsantrag befristet. Da die Dreimonatsfrist mit Kenntnis des Wiederaufnahmsgrundes beginne, wäre diese bereits verstrichen.

Dagegen erhob die Bw. am 18. Juni 2010 fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung und brachte vor, dass grobe Verfahrensmängel vorlägen. So wäre das Recht auf Parteiengehör verletzt worden, weil der angefochtene Bescheid ergangen wäre, ohne ihr vorher Gelegenheit zur Stellungnahme zum Ergebnis der Ermittlungen gegeben zu haben.

Desweiteren liege ein Begründungsmangel vor, weil im angefochtenen Bescheid in Wahrheit keinerlei Begründung für die Abweisung ihres Antrages dargelegt worden wären. Es werde nicht einmal behauptet, dass der von der Bw. geltend gemachte Wiederaufnahmegrund nicht vorliege.

So würden lediglich eine Gesetzesstelle zitiert und rechtliche Behauptungen allgemeiner Art aufgestellt. Weiters wäre behauptet worden, dass die Bw. seit 7. Dezember 2006 steuerlich vertreten gewesen wäre, ab 4. März 2008 durch einen anderen Vertreter. Eine rechtliche Schlussfolgerung wäre daraus nicht gezogen worden.

Außerdem werde wiederum allgemein behauptet, dass grobes Verschulden vorliege, wenn das Verschulden nicht mehr als leichte Fahrlässigkeit anzusehen gewesen wäre. Das Verschulden des Vertreters wäre dem Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten. Eine Bezugnahme auf die konkrete Rechtssache liege nicht vor.

Zum Schluss der „Begründung“ würden vorerst wieder allgemeine rechtliche Behauptungen hinsichtlich der gesetzlichen Frist zur Einbringung eines Wiederaufnahmeantrages dargelegt und behauptet werden, dass auch diese Frist bereits verstrichen wäre. Wann die Dreimonatsfrist aus Sicht der Behörde begonnen hätte und weshalb diese daher bereits verstrichen sein solle, werde von der Behörde nicht dargelegt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wäre ein derart mangelhaft begründeter (eigentlich unbegründeter) Bescheid jedenfalls rechtswidrig und zu beheben, da er Ausdruck der behördlichen Willkür wäre.

Weiters brachte die Bw. vor, dass der Bescheid auch inhaltlich rechtswidrig wäre, weil die erstinstanzliche Behörde verkenne, dass ihr nicht der Vorwurf groben Verschuldens dafür gemacht werden könne, dass sie ihre Bilanz im Rahmen des Verfahrens zur Erlassung des Sicherstellungsauftrages nicht vorgelegt und darauf hingewiesen hätte, dass die Sicherstellung im Hinblick auf ihr Unternehmensvermögen unzulässig wäre.

In diesem Zusammenhang wäre insbesondere darauf hinzuweisen, dass die Behörde auch im Verwaltungsverfahren, welches zur Erlassung des bekämpften Sicherstellungsauftrages geführt hätte, ihr Recht auf Parteiengehör vollkommen negiert hätte, da der Sicherstellungsauftrag erlassen worden wäre, ohne ihr auch nur irgendeine Möglichkeit zur Beteiligung am Verfahren zu geben.

Dass die Bw. es nach Erlassung des Bescheides unterlassen hätte, fristgerecht eine Berufung gegen die rechtswidrige Entscheidung der Behörde zu erheben, könne ihr nicht als schweres

Verschulden angelastet werden. Die gegenteilige Rechtsansicht würde im Ergebnis dazu führen, dass die Behörde regelmäßig Bescheide unter Missachtung des Parteiengehörs erlassen könnte und für den Fall, dass kein Rechtsmittel dagegen erhoben werde, argumentieren könnte, dass sie ja Gelegenheit gehabt hätte, das ihr zustehende Parteiengehör im Rahmen einer Berufung anzunehmen.

Das wäre aber nicht der Sinn des Rechtes auf Parteiengehör. Der Sinn dieses Rechtes liege vielmehr darin, dass der Partei im Rahmen des erstinstanzlichen Verfahrens ausreichend Möglichkeit geboten werden solle, zum Ermittlungsergebnis der Behörde Stellung zu nehmen und allenfalls Beweismittel anzubieten und Vorbringen zu erstatten. Im Rahmen des Rechtes auf Parteiengehör wäre es auch die Verpflichtung der Behörde gewesen, die Bw. zur Vorlage ihrer Bilanz aufzufordern, da die Behörde nur dadurch hätte feststellen können, ob die Erlassung des geplanten Sicherstellungsauftrages überhaupt rechtmäßig wäre. Die Behörde hätte somit nicht nur ihr Recht auf Parteiengehör verletzt, sondern auch ihre Verpflichtung zur Feststellung aller Sachverhaltselemente missachtet, die zur Erlassung des von ihr erlassen Bescheides vorzuliegen hätten.

In Anbetracht der Tatsache, dass es die Behörde somit nicht für notwendig erachtet hätte, die grundlegenden Sachverhaltselemente festzustellen, auf Grund welcher ein Sicherstellungsauftrag erlassen werden dürfe und der Bw. andererseits auch jegliche Gelegenheit, sich am Verfahren zu beteiligen, genommen hätte, erscheine es jedenfalls absolut unbillig, geradezu willkürlich, ihr nunmehr vorzuwerfen, die Bw. hätte es grob fahrlässig unterlassen, Vorbringen zu erstatten und Beweismittel vorzulegen, auf Grund derer feststellbar gewesen wäre, dass die Erlassung des Sicherstellungsauftrages nicht zulässig gewesen wäre.

Die Bw. verweise auch nochmals darauf, dass im Ergebnis nun zwei völlig gleichartige Verwaltungsverfahren (Sicherstellungsaufträge) vorliegen würden, die zu einem völlig unterschiedlichen Ergebnis geführt hätten. In einem Fall wäre festgestellt worden, dass die Erlassung des Sicherstellungsauftrages rechtswidrig gewesen wäre, weil die Behörde nicht berücksichtigt hätte, dass das Unternehmensvermögen so erheblich wäre, dass die Sicherstellung unzulässig wäre, und im anderen Fall trotz gleicher Tatbestandsvoraussetzungen ein Sicherstellungsauftrag vorliege, auf Grund dessen ihr in hohem Ausmaß Liquidität entzogen werde.

Dieser Umstand wäre grundsätzlich auch Grundlage dafür, das Verfahren von Amts wegen wiederaufzunehmen, zumal der beschriebene Zustand dem vom Verwaltungsgerichtshof oftmals angesprochenen Ziel der Einheitlichkeit der Rechtsordnung völlig widerspreche.

Über die Berufung wurde erwogen:

Den Parteien ist gemäß § 115 Abs. 2 BAO Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Dem Einwand der Bw. auf Verletzung des ihr zustehenden Parteiengehörs muss entgegnet werden, dass sich das Parteiengehör nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur auf sachverhaltsbezogene Umstände bezieht, nicht jedoch auf Rechtsansichten (VwGH 26.6.2002, 2002/13/0003). Es besteht daher keine Verpflichtung, das Ergebnis der Beweiswürdigung vor Bescheiderlassung der Partei zur Kenntnis zu bringen (VwGH 16.12.2003, 2002/15/0189). Darüber hinaus müssen der Partei von ihr vorgelegte Beweismittel, auch wenn sie widersprüchlich sind, nicht vorgehalten werden (VwGH 31.3.1992, 90/15/0124).

Da im Wiederaufnahmeverfahren sowohl von der Abgabenbehörde erster Instanz als auch vom Unabhängigen Finanzsenat keine Beweise aufgenommen wurden, die der Bw. zur Kenntnis hätten gebracht werden können, wurde das in § 115 Abs. 2 eingeräumte Recht auf Parteiengehör entgegen der Rechtsansicht der Bw. nicht verletzt.

Insoferne die Bw. die Verletzung dieses Rechtes im zuvor rechtskräftig abgeschlossenen Sicherstellungsverfahren rügt, so ist sie darauf hinzuweisen, dass dieser Einwand in der Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag vom 22. September 2008 hätte vorgetragen werden können, im nunmehr gegenständlichen Verfahren aber nicht geeignet ist, eine Wiederaufnahme herbeizuführen.

Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist gemäß § 303 Abs. 1 BAO stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) *der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*
- b) *Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder*
- c) *der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde*

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist gemäß Abs. 2 binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem

Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Dem Vorbringen der Bw., dass der Verwaltungsgerichtshof oftmals das Ziel der Einheitlichkeit der Rechtslage bzw. –ordnung angesprochen hätte, muss gefolgt werden, da der VwGH im Bereich der Wiederaufnahme des Verfahrens (ebenso wie auch insbesondere der Änderungs- und Aufhebungstatbestände der §§ 293 ff. und §§ 299 f. BAO) dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit und dem Gleichheitsgebot den Vorrang gegenüber der Rechtssicherheit einräumt, weil eine Wiederaufnahme des Verfahrens mit den Interessen der Allgemeinheit an einer gleichmäßigen Besteuerung zu begründen ist (VwGH 30.5.1994, 93/16/0096).

Dennoch lässt sich daraus zufolge der nachstehenden Gründe für die Bw. nichts gewinnen:

Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhalts-elemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften.

Hingegen sind neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente - gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden - keine Tatsachen. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offen gelegten gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst - lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (VwGH 23.4.1998, 95/15/0108).

Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist daher dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH 6.7.2006, 2003/15/0016; VwGH 21.9.2009, 2008/16/0148).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kann eine Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, in der über eine bestimmte Rechtsfrage abgesprochen wurde, hinsichtlich eines anderen Besteuerungszeitraumes, über den rechtskräftige Bescheide vor-

liegen, auch wenn es sich um dieselbe Rechtsfrage handelt, einen Wiederaufnahmegrund nicht bilden, weil es sich bei der Entscheidung weder um die Entscheidung einer Vorfrage (§ 303 Abs. 1 lit. c) noch um eine neu hervorgekommene Tatsache (lit. b) handelt (vgl. VwGH 16.2.1971, 0638/69).

Auf die Einwendungen der Bw. hinsichtlich des fehlenden groben Verschuldens musste nicht eingegangen werden, da hier eben gar keine Vorlage bzw. Zurkenntnisbringung von Tatsachen und Beweisen, die schulhaft hätte unterlassen werden können, vorliegt.

Aus genau demselben Grund erübrigen sich auch Repliken zur Frage der Rechtzeitigkeit des Wiederaufnahmeantrages.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Auch der Hinweis auf eine zu verfügende amtswegige Wiederaufnahme des Sicherstellungsverfahrens geht ins Leere, weil dafür mit geringen Abweichungen die selben Voraussetzungen gegeben sein müssen und wie bereits ausgeführt eben keine neuen Tatsachen und Beweise hervorgekommen sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. Oktober 2010