jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2003/7/3 2000/15/0042

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 03.07.2003

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §20;
BAO §232;
BAO §289;
BAO §93 Abs3 lita;
VwGG §41 Abs1;
VwGG §42 Abs2 Z3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Zehetner er als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde der CBS GmbH in S, vertreten durch Dr. Arnold, Rechtsanwalts-Kommendit-Partnerschaft in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 1. Februar 2000, Zl. RV 147/1-6/99, betreffend Sicherstellungsauftrag, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich der Sicherstellung der Kapitalertragsteuer 1992 bis 1996 und hinsichtlich des gemäß § 232 Abs. 2 lit. d BAO festgesetzten Betrages wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben; im Übrigen, also hinsichtlich der Sicherstellung der Gewerbesteuer 1992 bis 1994 und der Körperschaftsteuer 1992 bis 1996, wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.089,68 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin, die sich mit dem Handel von Kosmetikprodukten befasst, wurde mit Gesellschaftsvertrag 1984 gegründet. Gesellschafterin ist die CBS AG in Liechtenstein. Die Geschäftsführung oblag seit Errichtung der Gesellschaft Winfried L.H. und von 1989 bis 1997 auch Rudolf G.

Mit Bescheid vom 22. Juli 1998 ordnete das Finanzamt gemäß § 232 BAO in das Vermögen der Beschwerdeführerin die Sicherstellung der Gewerbesteuer 1992 bis 1994, Körperschaftsteuer 1992 bis 1996 und Kapitalertragsteuer 1992 bis 1996 in insgesamt voraussichtlicher Höhe von S 206,723.632,-- an (die voraussichtliche Höhe und die Abgabenart ist

für jedes Jahr gesondert ausgewiesen). Weiters wurde ausgesprochen, dass eine Hinterlegung eines Betrages von S 206 Mio. bewirke, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben werden.

In der Begründung führte das Finanzamt dazu aus:

In den Jahren 1995/96 sei bei der Beschwerdeführerin eine abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt worden. Der Prüfer habe festgestellt, dass die Beschwerdeführerin die für den Weiterverkauf bestimmten Waren (Kosmetikartikel) mit der Markenbezeichnung "Channoine" seit Juni 1992 von der Channoine Cosmetics AG (in der Folge nur: Ch. AG) mit Sitz in Liechtenstein beziehe. Es sei der Verdacht entstanden, bei der Ch. AG in Liechtenstein handle es sich entweder um eine Briefkastenfirma (Domizilgesellschaft) ohne tatsächliche Geschäftstätigkeit oder um ein verbundenes Unternehmen, welches den Zweck verfolge, die offensichtlich vorwiegend in Deutschland verhältnismäßig billig hergestellten Waren im Zuge des Verkaufes an die Beschwerdeführerin empfindlich zu verteuern, womit die steuerlichen Gewinne der Beschwerdeführerin geschmälert würden. In diesem Verfahren habe die Beschwerdeführerin letztlich eine "gutachtliche Stellungnahme" einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH vorgelegt. In dieser sei u.a. festgehalten, dass die Ch. AG in Liechtenstein zu 55 % einem Liechtensteiner gehöre. Bei dieser Ch. AG handle es sich um ein völlig eigenständiges, gewerbliches Unternehmen, das etwa 30 Arbeitskräfte beschäftige, Kosmetika produziere und über eigene Betriebsräumlichkeiten verfüge. Auch die Rezepturen der Kosmetika stünden ausschließlich im Eigentum der Ch. AG.

Der Prüfer sei weiters zum Schluss gekommen, dass bei der Beschwerdeführerin und der Ch. AG in Liechtenstein unterschiedliche Beteiligungsverhältnisse vorlägen und die Geschäftsführung von verschiedenen Personen besorgt werde. Eine Verbundenheit der Beschwerdeführerin mit der Ch. AG in Liechtenstein liege nicht vor, sodass hinsichtlich der Verrechnungspreise keine Problematik gegeben sei.

Weiters sei erhoben worden, dass das Warenzeichen "Channoine" für eine GmbH in München am 31. August 1983 eingetragen worden sei. Die GmbH in München sei im Dezember 1982 gegründet worden und habe sich ab April 1987 in Liquidation befunden. Im Jahr 1988 habe das Amtsgericht München das Konkursverfahren über das Vermögen dieser GmbH eröffnet. Alleiniger Geschäftsführer dieser GmbH sei Winfried L.H. gewesen.

Zwischen den Geschäftsführern der Beschwerdeführerin bestehe seit Beginn des Jahres 1998 ein Rechtsstreit. Der Geschäftsführer Rudolf G. habe am 2. Februar 1998 Selbstanzeige beim Finanzamt erstattet. Aus dieser Selbstanzeige gehe hervor, dass der in der gutachtlichen Stellungnahme der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft genannte liechtensteinische Staatsbürger lediglich als Treuhänder für die Geschäftsführer der Beschwerdeführerin tätig geworden sei. Rudolf G. habe auf Grund seiner (mittelbaren) Beteiligung (ein Drittel) an der Ch. AG in den Jahren 1992 bis 1996 mindestens S 116 Mio. erhalten. Winfried L.H. sei zu zwei Drittel an der Ch. AG beteiligt. Ihm sei aus dieser Beteiligung im selben Zeitraum ein Betrag von mindestens S 232 Mio. zugeflossen. Winfried L.H. verfüge über finanzielle Mittel in dieser Größenordnung. 1995 sei sein Privathaus in Salzburg fertig gestellt worden. Dies habe rund S 140 Mio. gekostet. Das Grundstück sei lastenfrei, die Finanzierung sei demnach aus Eigenmitteln erfolgt. Aus der Selbstanzeige des Rudolf G. gehe weiters hervor, dass Rudolf G. an einer näher umschriebenen AG ein Aktienpaket von S 35 Mio. und Winfried L.H. ein solches von S 70 Mio. halte.

Wenn diese in der Selbstanzeige angeführten Beteiligungsverhältnisse an der Ch. AG der Betriebsprüfung 1995/96 bekannt geworden wären, wäre es zu einer Korrektur der von der Ch. AG an die Beschwerdeführerin verrechneten Preise gekommen. Die in der Selbstanzeige offen gelegten Geldzuflüsse aus der Ch. AG zeugten von einer Notwendigkeit der Korrektur der bisher verrechneten Preise gemäß den Vereinbarungen der OECD-Staaten sowie einer Besteuerung der Ausschüttungen bei den Geschäftsführern der Beschwerdeführerin. Es lägen nunmehr auch Fotokopien von Fotografien des Betriebsgebäudes der Ch. AG in Liechtenstein vor. Diese Fotografien seien geeignet, die Ausführungen der gutachterlichen Stellungnahme der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH in Zweifel zu ziehen. Die Abbildungen führten zu Zweifel daran, dass an der Anschrift der Ch. AG die Produktion und Lagerung von Kosmetikartikeln erfolge.

Es sei nunmehr entgegen den Feststellungen der Betriebsprüfung aus den Jahren 1995/96 davon auszugehen, dass die Geschäftsführer der Beschwerdeführerin im Verhältnis 2:1 an der Ch. AG beteiligt seien und daher die Verrechnungspreisproblematik sowie die Frage der Besteuerung der Geldzuflüsse an die Geschäftsführer aktuell seien. Es bestehe der Verdacht, dass die Geschäftsführer der Beschwerdeführerin durch Einschaltung der in Liechtenstein

ansässigen Ch. AG in Österreich steuerpflichtige Gewinne der Beschwerdeführerin der Besteuerung entzogen und somit unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Abgabe unrichtiger Körperschaftsteuererklärungen sowie durch Nichtabgabe entsprechender Kapitalertragsteueranmeldungen zumindest für die Jahre 1992 bis 1996 Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer in noch festzustellender Höhe verkürzt und hiedurch Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 Finanzstrafgesetz begangen hätten. Aus den in der Selbstanzeige des Rudolf G. genannten Geldflüssen ließen sich beachtliche Gewinnverkürzungen bei der Beschwerdeführerin in den Jahren 1992 bis 1996 und ebenso hohe Gewinnausschüttungen an ihre Geschäftsführer ablesen. Berechne man ausgehend von einer Gewinnschmälerung im Ausmaß von S 348 Mio. infolge von überhöhten Einkaufspreisen die Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Kapitalertragsteuer bei der Beschwerdeführerin in den Streitjahren, so ergebe sich ein verkürzter Betrag von S 206,723.632,-- (eine detaillierte Berechnung ist der Bescheidbegründung als Tabelle 1 angeschlossen). Die Abgabenansprüche gegenüber der Beschwerdeführerin seien in diesem Umfang gemäß § 4 Abs. 2 Z. 2 und 3 BAO und § 95 Abs. 4 EStG 1998 bereits entstanden.

Aus der letzten in den Veranlagungsakten aufliegenden Bilanz zum 28. Februar 1994 sei eine buchmäßige Überschuldung der Beschwerdeführerin in Höhe von ca. S 3,9 Mio. ersichtlich. Auf der Aktivseite sei ein Vermögenswert in Höhe von S 108 Mio. ausgewiesen, davon S 28 Mio. schwer verwertbare Betriebs- und Geschäftsausstattung, Vorräte an Handelswaren in Höhe von S 56,8 Mio., davon "Ware unterwegs" S 29,3 Mio., Forderungen gegen verbundene Unternehmen in Höhe von S 5,2 Mio. sowie Kassa und Bankguthaben in Höhe von S 16,4 Mio. Dem stünden auf der Passivseite Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie gegenüber Vermittler in Höhe von S 102,3 Mio. und sonstige Verbindlichkeiten in Höhe von S 0,7 Mio. gegenüber. Die eingereichten Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 1994, 1995 und 1996 zeigten nicht unerhebliche Verluste (1994 S 4,5 Mio., 1995 S 2,6 Mio. und 1996 S 3,7 Mio.). Es sei sohin davon auszugehen, dass sich die finanzielle Situation der Beschwerdeführerin verschlechtert habe. Aus dem nunmehr hervorgekommenen Sachverhalt sei abzuleiten, dass ein wohl durchdachtes System zur Abgabenhinterziehung durch Verlagerung von Gewinnen ins Ausland entwickelt worden sei. Unter Berücksichtigung der mit Liechtenstein und der Schweiz bestehenden Bezüge sowie der Höhe der nachzufordernden Abgaben im voraussichtlichen Ausmaß von weit über S 200 Mio. ergebe sich eine wesentliche Gefährdung bzw. zumindest eine wesentliche Erschwerung der Einbringung dieser Abgaben.

Mit dem nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wurde die gegen den Sicherstellungsauftrag erhobene Berufung der Beschwerdeführerin als unbegründet abgewiesen. In der Begründung stellte die belangte Behörde zunächst den vom Finanzamt festgestellten Sachverhalt dar und führte ergänzend als erwähnenswert aus, dass Winfried L.H. eine vergleichbare Tätigkeit zumindest in den Jahren 1983 bis 1985 für eine GmbH in München ausgeübt habe. Diese Gesellschaft habe sich seit 1987 in Liquidation befunden. Winfried L.H. sei mit Urteil des Landesgerichtes München vom 28. November 1991 als verantwortlicher Geschäftsführer dieser GmbH für schuldig befunden worden, ein vorsätzliches Vergehen der Verletzung der Buchhaltungspflicht und zwei rechtlich zusammentreffende Vergehen der Steuerhinterziehung begangen zu haben. Er sei zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren (Vollzug zur Bewährung ausgesetzt) verurteilt worden.

Dieser Verurteilung sei folgender Sachverhalt zu Grunde gelegen:

Im Jahre 1985 seien als Betriebsausgaben der Münchner GmbH Aufwendungen für Franchisegebühren in Höhe von DM 1,508.831,-- an eine in London situierte Firma S. Ltd. und für Marktanalyse ein Betrag von DM 133.125,-- an eine in England situierte Firma N. Ltd. gebucht worden. Bei diesen beiden Firmen habe es sich um sogenannte "non resident private companies by shares" gehandelt, die in England nicht tätig geworden seien. Winfried L.H. habe dazu im erwähnten Strafverfahren angegeben, diese fiktiven Aufwendungen seien ausschließlich zu dem Zwecke in die Buchhaltung eingeflossen, um Gewinne der Münchner GmbH am Finanzamt vorbei ins Ausland zu schaffen.

Anschließend stellte die belangte Behörde - zusammengefasst - den Inhalt der Berufung, der Berufungsvorentscheidung und des Antrages auf Entscheidung über die Berufung durch die belangte Behörde (samt den darin verwiesenen Schriftsätzen der Beschwerdeführerin) dar.

Im Erwägungsteil führte sie nach Hinweisen auf § 232 BAO aus, der Sicherstellungsauftrag sei nur dann rechtens erlassen worden, wenn konkrete Anhaltspunkte für die Entstehung der in Rede stehenden Gewerbe-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuerbeträge vorlägen. Dies sei aus folgenden Gründen zu bejahen:

1. Bei Beurteilung des Gesamtkomplexes Beschwerdeführerin/Ch. AG in Liechtenstein sei von den Feststellungen der in

den Jahren 1995/1996 durchgeführten Betriebsprüfung auszugehen. Die damals bestehenden Verdachtsmomente in Richtung Gewinnverschiebung nach Liechtenstein hätten letztlich nicht verifiziert werden können. Auf Grund der "gutachtlichen Stellungnahme" seien keine gewinnmäßigen Änderungen vorgenommen worden.

2. Der Mitgeschäftsführer Rudolf G. habe am 2. Februar 1998 eine Selbstanzeige erstattet. Darin habe er ausgeführt, dass der in der gutachtlichen Stellungnahme genannte Liechtensteiner lediglich als Treuhänder für ihn und Winfried L.H. tätig werde. Für diese Beteiligung (im Ausmaß eines Drittels) seien ihm in den Jahren 1992 bis 1996 mindestens S 116 Mio. zugeflossen. Winfried L.H. seien demnach (restliche zwei Drittel) mindestens

S 232 Mio. zugeflossen. Wenn diese wahren Beteiligungsverhältnisse der seinerzeitigen Betriebsprüfung bekannt geworden wären, hätte dies zu einer Korrektur der von der Ch. AG an die Beschwerdeführerin verrechneten Preise für die fakturierten Kosmetikartikel geführt.

3. Auf Grund der Selbstanzeige des Rudolf G. sei ein Betriebsprüfungsverfahren aufgenommen worden. Dieses sei auf Grund des Umfanges des Gesamtkomplexes, der bestehenden Auslandsverflechtungen, aber auch wegen der mangelnden Kooperation der Abgabepflichtigen bis dato noch nicht abgeschlossen worden. Vorhalte der Betriebsprüfung seien nicht vollständig beantwortet worden und angeforderte Unterlagen seien nur zum Teil vorgelegt worden. Gegen die Geschäftsführer der Beschwerdeführerin sei Anzeige an die Staatsanwaltschaft wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung erstattet worden. Das Landesgericht S. habe in der Folge auf Grund der massiven Verdachtslage Hausdurchsuchungen angeordnet.

4. Das laufende Prüfungsverfahren habe die Angaben des Rudolf G. in seiner Selbstanzeige weitgehend verifiziert. Bei der Ch. AG handle es sich zumindest ab Juli 1994 um keine Domizilgesellschaft, sehr wohl aber um ein verbundenes Unternehmen. Es stelle sich daher die Frage nach den Verrechnungspreisen. Die Ch. AG habe bis Juni 1994, wenn überhaupt, maximal eine Zwischenlagerfunktion ausgeübt. Seit Juli 1994 seien ihr Aufgaben im Bereich Logistik übertragen worden. Die übrigen Betriebsbereiche befänden sich in Österreich bzw. würden sie von der Beschwerdeführerin aus gesteuert.

5. Eine vorgelegte "Auditor-Stellungnahme" vom 11. November 1998 gelange diesbezüglich zu einem anderen Ergebnis. Dieses von Winfried L.H. in Auftrag gegebene Gutachten stelle aber lediglich ein Beweismittel dar und unterliege daher der freien Beweiswürdigung. Die in der Berufung vertretene Auffassung, das Finanzamt habe sich an dieses Gutachten zu halten und von weiteren Ermittlungen Abstand zu nehmen, sei daher verfehlt. Dies umso mehr, als damit die plausiblen und nachvollziehbaren Angaben in der Selbstanzeige des Rudolf G. in keiner Weise aus der Welt geräumt worden seien. Es falle auch auf, dass diese "Auditor-Stellungnahme" in der Gegenwart formuliert sei und sich demnach mit den Gegebenheiten im November 1998 auseinander setze. Relevant seien aber die Umstände in den Jahren 1992 bis 1996.

6. Der Sicherstellungsauftrag umfasse die Abgaben für die Veranlagungsjahre 1992 bis 1996. Die am 28. April 1992 gegründete Ch. AG habe ab Ende Mai 1992 die Belieferung der Beschwerdeführerin aufgenommen. Vorher seien die Lieferungen von einer in der Schweiz ansässigen AG vorgenommen worden. Diese am 24. Oktober 1986 gegründete schweizerische AG sei von den deutschen Finanzbehörden im Zuge der Betriebsprüfung bei der Münchner GmbH näher untersucht und als nicht tätige Domizilgesellschaft beurteilt worden. Offensichtlich zur Verschleierung der tatsächlichen Verhältnisse seien fakturenmäßig in Großbritannien situierte Firmen vorgeschaltet worden, deren Sitz sich an der gleichen Adresse wie die S. Ltd. befunden habe (Winfried L.H. habe im Steuerhinterziehungsverfahren vor dem Landgericht München zu dieser Firma Ende 1991 angegeben, dass Franchisegebühren an dieser Gesellschaft ausschließlich zu dem Zwecke in die Buchhaltung aufgenommen worden seien, um die Gewinne der Münchner GmbH am Finanzamt vorbei ins Ausland zu schaffen). Auffällig sei, dass die in Deutschland situierten Kosmetiklieferanten zumindest bis Mai 1992 ihre Rechnung an die in Großbritannien situierte Firma gerichtet hätten, die Versandanschrift aber auf die schweizerische AG gelautet habe. Die Beschwerdeführerin habe (zunächst) die Waren somit fakturenmäßig und in der Regel auch körperlich von der schweizerischen AG bezogen. Die deutschen Kosmetiklieferanten seien zunächst mit Scheckzahlungen der in England situierten Firma bezahlt worden und ab Mitte 1993 mit Schecks der schweizerischen Firma. Auffällig sei, dass sowohl die schweizerische AG als auch später die Ch. AG bei diesen deutschen Kosmetiklieferanten unter der gleichen Kundennummer geführt würden.

7. Die in der Selbstanzeige des Rudolf G. genannten Beträge seien dem Finanzierungsaufwand der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin gegenübergestellt worden. Das Ergebnis dieser Kontrollrechnung zeige, dass der

Finanzierungsbedarf des Rudolf G. mindestens in der von ihm angegebenen Höhe vorliege. Die Kontrollrechnung habe auch bei Winfried L.H. einen Finanzierungsbedarf im Ausmaß der in der Selbstanzeige genannten Geldflüsse von S 232 Mio. ergeben.

8. Rudolf G. habe angegeben, dass der durchschnittlich erzielte Gewinn des Gesamtkomplexes Beschwerdeführerin/englische bzw. schweizerische Firmen und Ch. AG ca. 12 % des Brutto-Gesamtumsatzes betragen habe. Dies stelle eine überschlagsmäßige und cash-flow-bezogene Kontrollrechnung dar. Aus den bei der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Umsatzstatistiken ergebe sich ein Gesamt-Endverbraucher-Umsatz für die Wirtschaftsjahre 3/1991 bis 2/1996 von ca. S 3,379 Mrd. Daraus ergebe sich überschlagsmäßig ein Gesamtgewinn von S 405 Mio. Die vorliegenden Bilanzen der Ch. AG wiesen bis 2/1996 einen Gewinn von rund S 74 Mio. aus. Verringere man den nach der Methode des Rudolf G. errechneten Gewinn um die S 74. Mio. laut den Bilanzen der Ch. AG, ergebe sich ein Restvolumen von S 331 Mio., das für Zuflüsse an die Geschäftsführer der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestanden sei. Die Abweichung von den im Sicherstellungsauftrag unterstellten Zuflüssen von S 348 Mio. sei mit der sehr überschlagsmäßigen Kontrollrechnung nach den Angaben des Rudolf G. zu erklären und erscheine bei der gegebenen Größenordnung als vernachlässigbar. In der vorliegenden Gewinn- und Verlustrechnung der Ch. AG seien verschiedenste Aufwandspositionen enthalten, deren betriebliche Veranlassung bzw. tatsächliche Bezahlung für an die Ch. AG erbrachte Leistungen habe weder nachgewiesen noch glaubhaft gemachten werden können. Es handle sich hiebei um einen Betrag von S 350 Mio. Die "künstlich geschaffenen Aufwandspositionen" deckten sich in etwa mit den von Rudolf G. angezeigten Ausschüttungen in Höhe von rund S 348 Mio. sowie mit der Kontrollrechnung.

Als Zwischenergebnis sei daher festzuhalten, dass den Geschäftsführern der Beschwerdeführerin im Zeitraum 1992 bis 1996 erhebliche Beträge aus der genannten Firmengruppe zugeflossen seien. Entsprechende Gewinne seien der Beschwerdeführerin buchmäßig jedoch nicht verblieben. Der Ch. AG seien in der Unternehmensgruppe maximal Aufgaben im Logistik- und Lagerbereich zugekommen. Für diesen Teilbereich seien in der Ch. AG ab ihrer Gründung Mitte 1992 bis Februar 1996 Gewinne von ca. S 74 Mio. verblieben. Gewinne, die bei der schweizerischen AG bzw. bei den Firmen in England verblieben seien, könnten mangels Vorlage diesbezüglicher Unterlagen und auf Grund der eingeschränkten Ermittlungsmöglichkeiten der Behörde in Auslandssachverhalten nicht festgestellt werden. Es könne aber davon ausgegangen werden, dass auch dort Gewinne verblieben seien. Es könne also keine Rede davon sein, dass die Ch. AG durch die Verrechnungspreiskorrektur "auf null gestellt" worden sei. Der Gewinnanteil, der laut den Bilanzen der Ch. AG ihr verblieben sei, erscheine unrealistisch hoch, wenn man sich vor Augen halte, dass der Ch. AG nur untergeordnete Funktion zukomme. Dies umso mehr unter dem Blickwinkel, dass der Beschwerdeführerin bisher praktisch überhaupt keine Gewinne verblieben seien. Die weiteren Unternehmensbereiche seien im Prüfungszeitraum von der Beschwerdeführerin wahrgenommen worden, sodass die diesbezügliche Wertschöpfung im Inland entstanden sei.

Für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages genüge es, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach entstanden sei. Weiters müssten gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung gegeben sein. Im vorliegenden Fall seien derartige Anhaltspunkte gegeben. Ob der Abgabenanspruch tatsächlich entstanden sei, sei nicht im Sicherstellungsverfahren, sondern im Festsetzungsverfahren zu entscheiden. Die betragsmäßige Ermittlung der Abgaben sei im Beiblatt zum Sicherstellungsauftrag dargestellt worden. Das Finanzamt sei hiebei von den damals bereits bekannten Umsätzen der Beschwerdeführerin und hinsichtlich der verdeckten Ausschüttungen von den Angaben in der Selbstanzeige des Rudolf G. ausgegangen. Diese Berechnungen stellten eine vorläufige dar, die endgültige werde erst im Zuge der Betriebsprüfung erfolgen können. Aus nunmehriger Sicht sei anzumerken, dass die überschlagsmäßige Berechnung bei Erlassung des Sicherstellungsauftrages den tatsächlichen Abgabenbeträgen sehr nahe komme.

Den einzelnen Punkten des Berufungsvorbringens sei Folgendes zu entgegnen:

1. Dem Hinweis, dass die Ch. AG neben der Beschwerdeführerin auch Vertriebsgesellschaften in der Schweiz und Deutschland beliefere und daher eine Korrektur allenfalls in der Höhe des auf die Beschwerdeführerin entfallenden Anteiles von maximal 60 bis 65 % erfolgen könne, sei nicht zu folgen. Nach der bereits vorliegenden Umsatzübersicht sei der auf die Schweiz entfallende Anteil mit 3 bis 4 % des Gesamtumsatzes als geringfügig zu bezeichnen. Bei dem gegebenen Verdacht einer Abgabenhinterziehung im dreistelligen Millionenbereich handle es sich bei diesem Prozentsatz um eine Unschärfe, die bei der vorläufigen Berechnung der Abgaben im Sicherstellungsverfahren toleriert werden könne. Der deutschen Vertriebsgesellschaft seien 24 % der Umsätze zugerechnet worden. Die in der laufenden

Betriebsprüfung gewonnenen Erkenntnisse deuteten aber darauf hin, dass der größte Anteil des durch den deutschen Umsatz entstandenen Gewinnes der Beschwerdeführerin zuzurechnen sei, weil die tatsächliche Steuerung des Geschäftsbetriebes inklusive der Produktbeschaffung von der Beschwerdeführerin aus erfolge. Die deutsche Vertriebsgesellschaft sei 1988 von Winfried L.H. gegründet worden. Dieser habe bis September 1989 als Geschäftsführer fungiert. Seither trete Rudolf G. als Geschäftsführer auf. Ab September 1993 sei diese deutsche Vertriebsgesellschaft von den deutschen Steuerbehörden einer Prüfung unterzogen worden. Die deutsche Finanzverwaltung sei im Bericht vom 22. Jänner 1996 zum Ergebnis gekommen, dass es sich bei den in England und in der Schweiz situierten Gesellschaften um Domizilgesellschaften handle. Dies habe zu Steuernachforderungen geführt. Die deutsche Vertriebsgesellschaft habe daraufhin ihre Tätigkeit eingestellt und sei in Liquidation getreten. Das Deutschlandgeschäft werde indessen ungehindert über die Beschwerdeführerin abgewickelt, die schon vorher die Steuerung innegehabt habe.

2. Dem Einwand, bei der Beschwerdeführerin sei keine Steuerschuld hinsichtlich der Kapitalertragsteuer entstanden, sei Folgendes entgegenzusetzen:

3. Nach § 95 Abs. 2 EStG 1988 sei die Kapitalertragsteuer durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete hafte dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Nach dieser Gesetzeslage sei die Beschwerdeführerin kraft Gesetzes zur Einbehaltung und Abfuhr verpflichtet. Diese Konstruktion entspreche der Regelung bei der Lohnsteuer. In diesen Fällen entstehe auf Grund dieser besonderen abgabenrechtlichen Vorschriften eine Zahlungsverpflichtung, ohne dass es eines Haftungsbescheides bedürfe. Wer Abgaben einzubehalten und abzuführen habe, sei verpflichtet, zu den gesetzlich festgelegten Terminen die Abgaben zu entrichten. Ergebe sich in der Folge, dass die vom Abfuhrpflichtigen abgeführten Abgaben zu gering gewesen seien, so sei mit Haftungs- und Zahlungsbescheid vorzugehen. Eine neue Fälligkeit entstehe dadurch nicht. Die Beschwerdeführerin hafte sohin kraft Gesetzes für die von ihr einzubehaltenden und abzuführenden KESt-Beträge. Die Erlassung des Sicherstellungsauftrages sei daher auch hinsichtlich dieser Beträge zulässig.

Das Finanzamt habe sich mit der wirtschaftlichen Lage der Beschwerdeführerin eingehend auseinander gesetzt. Es habe ausgehend von der letzten aufliegenden Bilanz festgestellt, dass eine buchmäßige Überschuldung der Beschwerdeführerin gegeben sei. Die für die Folgejahre eingereichten Körperschaftsteuererklärungen wiesen Verluste auf. Daraus ergebe sich, dass sich die finanzielle Situation der Beschwerdeführerin verschlechtert habe. In Anbetracht der Höhe der nachzufordernden Abgaben von über S 200 Mio. erschienen Sicherstellungsmaßnahmen dringend geboten. Es sei davon auszugehen, dass ein wohl durchdachtes System zur Abgabenhinterziehung größten Ausmaßes durch Verlagerung von Gewinnen ins Ausland entwickelt worden sei. Ziehe man ins Kalkül, dass in der Unternehmensgruppe der Beschwerdeführerin eine enge Vernetzung mit Liechtenstein und der Schweiz bestehe, was die Vermögensverschiebung aus dem inländischen Zugriffsbereich erleichtere, sei ein rascher Zugriff auf die inländischen Vermögenswerte zwingend notwendig. Der Sicherstellungsauftrag sei daher auch aus diesem Blickwinkel zu Recht ergangen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin wirft der belangten Behörde vor, sie habe sich mit dem gesamten Berufungsvorbringen nicht auseinander gesetzt. Es liege auf der Hand, dass sie bei Auseinandersetzung mit dem gesamten Berufungsvorbringen zu einem anderen Ergebnis hätte kommen können. Da das entscheidungsbedeutsame Vorbringen im angefochtenen Bescheid keine Berücksichtigung finde, sei dieser von vornherein mit einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet.

Dem ist Folgendes zu entgegnen:

Die Beschwerdeführerin beruft sich hiebei auf das Erkenntnis vom 21. Mai 1990,89/15/0115. In diesem Verfahren wurde eine konkret bezeichnete, im Verwaltungsakt vorliegende Urkunde von der dort belangten Behörde nicht berücksichtigt. Ein derartiger Fall ist im vorliegenden Beschwerdeverfahren allerdings nicht gegeben. Nach den Beschwerdeausführungen wurden nicht nur in der Berufung sowie - nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung - im Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, sondern auch in weiteren Schriftsätzen Vorbringen erstattet. Einer dieser von der Beschwerdeführerin auch im Beschwerdeverfahren vorgelegten Schriftsätze umfasst 36 Seiten, welchem darüber hinaus zahlreiche Urkunden angeschlossen sind.

Gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG führt eine Verletzung von Verfahrensvorschriften nur dann zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides, wenn in der Beschwerde dargelegt wird, inwieweit die behauptete Relevanz eines Verfahrensfehlers gegeben ist. Das hiezu erstattete Beschwerdevorbringen lässt keine substanziierte Geltendmachung von Gründen, aus denen sich eine Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften ergeben könnte, erkennen, noch ist die Relevanz des behaupteten Verfahrensmangels dargetan. Es ist nicht Aufgabe des Verwaltungsgerichtshofes, durch Studium von Schriftstücken aus dem Verwaltungsakt zu Schlussfolgerungen darüber zu gelangen, ob überhaupt bzw. welche Sachverhaltsmomente aus diesen Unterlagen von der Behörde hätten berücksichtigt werden müssen und ob eine solche Berücksichtigung von Einfluss auf das Ergebnis des Verfahrens hätte sein können. Es wäre vielmehr Sache der Beschwerdeführerin gewesen, ein diesbezügliches, entsprechend konkretisiertes Vorbringen in der Beschwerde zu erstatten.

Unter dem Gesichtspunkt einer Rechtswidrigkeit des Inhaltes und einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften macht die Beschwerdeführerin geltend, es liege kein Abgabenanspruch vor. Die belangte Behörde versuche zwar einen Abgabenanspruch durch eine globale Beurteilung zu begründen, nehme aber eine Überprüfung aufgegliedert nach Abgabenart und Zeiträumen nicht vor. Darüber hinaus übersehe die belangte Behörde, dass hinsichtlich der Streitjahre für Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer rechtskräftige Abgabenbescheide vorliegen und die darin festgesetzten Abgabenverbindlichkeiten längst zur Gänze bezahlt seien. Eine Wiederaufnahme der Verfahren sei nicht erfolgt. Die Maßnahme der belangten Behörde stehe sohin im Widerspruch zum mit der Rechtskraftwirkung verbundenen Grundsatz ne bis in idem. Eine Berufung auf § 4 BAO gehe insofern fehl, weil hinsichtlich des zum Gegenstand des Sicherstellungsauftrages gemachten Abgabenanspruches ein rechtskräftiger Bescheid vorliege. Schließlich führt die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang noch aus, die belangte Behörde lasse nicht erkennen, welcher Stichtag ihrer Überprüfung zu Grunde liege.

Diese Einwände sind nicht berechtigt.

Zunächst ist die Beschwerdeführerin darauf hinzuweisen, dass die belangte Behörde die Berufung als unbegründet abgewiesen hat. Nach einhelliger Auffassung (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 2. Auflage, § 289 Tz 3) ist eine Abweisung der Berufung als unbegründet so zu werten, als ob die Berufungsbehörde einen mit dem bekämpften Bescheid im Spruch übereinstimmenden Bescheid erlassen hätte, der fortan an die Stelle des bekämpften Bescheides tritt. Der bekämpfte Bescheid des Finanzamtes enthält die von der Beschwerdeführerin vermisste Aufgliederung nach Abgabenart und Zeiträumen. Es ist je nach Abgabenart und Zeitraum die voraussichtliche Höhe des Abgabenanspruches dargestellt und in einer Aufstellung (als Tabelle 1 bezeichnet) der angenommene Abgabenanspruch nachvollziehbar dargestellt. Aus dieser Aufstellung ergibt sich eindeutig, dass der Sicherstellungsauftrag nicht die bereits rechtskräftig vorgeschriebenen Abgaben der Streitjahre umfasst, sondern nur die darüber hinaus entstandenen. Dieser darüber hinaus entstandene Abgabenanspruch gründet sich - wie sowohl der Begründung des Bescheides des Finanzamtes als auch der der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid eindeutig zu entnehmen ist - auf eine Sachverhaltsgrundlage, die bei Erlassung der mittlerweile rechtskräftigen Abgabenbescheide für die Streitjahre der Behörde unbekannt war. Die Rechtskraft dieser Abgabenbescheide steht daher dem nunmehr angenommenen weiteren Abgabenanspruch nicht entgegen.

Nach der ständigen Judikatur (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 28. November 2002,2002/13/0045, 0046) ist Prozessgegenstand im Berufungsverfahren gegen einen Sicherstellungsauftrag die Frage, ob die im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages dafür erforderlichen Voraussetzungen gegeben gewesen sind. Die belangte Behörde stellt ihre Beurteilung ausdrücklich auf diesen Zeitpunkt ab, was sich insbesondere aus dem vorletzten Absatz der Seite 7 der Bescheidbegründung ergibt (dass der Sicherstellungsauftrag nur dann rechtens erlassen wurde,

wenn entsprechend konkrete Anhaltspunkte ... gegeben

waren). Die Hinweise der Beschwerdeführerin auf die Formulierungen im angefochtenen Bescheid, insbesondere Seite 11 (derzeitigen Ermittlungsstand) oder Seite 12 (aus heutiger Sicht) vermögen daran nichts zu ändern. Damit bringt die belangte Behörde nur zum Ausdruck, dass selbst unter Berücksichtigung des Vorbringens der Beschwerdeführerin sowie auch der mittlerweile zu Tage gekommenen Ergebnisse der Betriebsprüfung klar erkennbar ist, dass die Überlegungen und Beurteilungen des Finanzamtes hinsichtlich des Abgabenanspruches und der voraussichtlichen Höhe desselben der Wirklichkeit sehr nahe kommen. Die Ausführungen der belangten Behörde, dass

auch nachträglich hervorgekommene Beweisergebnisse der im Sicherstellungsauftrag enthaltenen Beurteilung nicht entgegenstehen, zeigt eindeutig, dass die belangte Behörde auf den Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages durch das Finanzamt abstellt.

Die belangte Behörde hat in der Begründung des angefochtenen Bescheides (Seite 7 bis 11) die für das Entstehen der in Rede stehenden Gewerbe-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer sprechenden konkreten Anhaltspunkte (unter den Nrn. 1. bis 5.) wiedergegeben und sodann (Nr. 6.) Kontrollrechnungen u.a. auf Grund des Finanzierungsbedarfes der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin angestellt.

Die Beschwerdeführerin führt dagegen ins Treffen, die belangte Behörde habe die Angaben des Geschäftsführers Rudolf G. in seiner Selbstanzeige "unkritisch" übernommen und gehe lediglich von Behauptungen aus. Die belangte Behörde habe es bislang unterlassen, sich damit auseinander zu setzen, ob die von der Beschwerdeführerin an die Ch. AG bezahlten (Einkaufs-)Preise dem Fremdverhaltensgrundsatz entsprechen und dass die Verluste der Beschwerdeführerin keineswegs auf diese Verrechnungspreise zurückzuführen seien, sondern auf Probleme in der Vertriebsstruktur. Im Hinblick auf die von der belangten Behörde angestellten Überlegungen hinsichtlich des Finanzierungsbedarfes der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin wird vorgebracht, die Behörde lege nicht offen, wie der Finanzierungsbedarf des Geschäftsführers Winfried L.H. ermittelt worden sei und wirft die Beschwerdeführerin der belangten Behörde überdies vor, dass sie in keiner Weise berücksichtigt habe, dass dieser Geschäftsführer Ersparnisse gehabt habe.

Soweit die Beschwerdeführerin mit diesen Ausführungen die Tatsachenfeststellungen der belangten Behörde angreift, zeigt sie keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. In Fällen, in denen die Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung zu ihrer Erledigung gelangt, obliegt dem Verwaltungsgerichtshof die Prüfung, ob die Tatsachenfeststellungen auf aktenwidrigen Annahmen oder auf logisch unhaltbaren Schlüssen beruhen oder in einem mangelhaften Verfahren zu Stande gekommen sind (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 30. Mai 2001, 98/13/0033, 0034).

Diesen Anforderungen hält die Bescheidbegründung stand. Der Beschwerde gelingt es nicht, eine Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung nachzuweisen. Die Beschwerdeführerin stellt selbst bloße Behauptungen auf und beruft sich auf von der belangten Behörde noch nicht berücksichtigtes Vorbringen oder noch nicht getätigte Ermittlungen. Die von der belangten Behörde bzw. dem Finanzamt bis zur Erlassung des Sicherstellungsauftrages festgestellten Sachverhaltsmomente reichen jedoch, wie die belangte Behörde zutreffend erkannt hat, aus, vom Entstehen der in Rede stehenden Abgabenansprüche ausgehen zu können. Die belangte Behörde konnte ohne Verletzung von Verfahrensvorschriften auf Grund der Angaben des Rudolf G. die Geldzuflüsse an die Geschäftsführer der Beschwerdeführerin feststellen. Die Beschwerde wendet sich nicht gegen die Geldzuflüsse an sich, sondern kritisiert Höhe und Rechtsgrund der Zahlungen an Winfried L.H. Die belangte Behörde konnte diese Umstände auf Grund der Angaben des Rudolf G. eindeutig feststellen, weil dieser erklärte, die Zahlungen seien auf Grund des Ausmaßes der Beteiligung erfolgt. Der festgestellten Einschaltung einer Domizilgesellschaft bzw. in der Folge eines verbundenen Unternehmens setzt die Beschwerde die Behauptung entgegen, es "kann durchaus sein, dass die Verrechnungspreise dem Fremdverhaltensgrundsatz entsprachen". Abgesehen davon, dass eine bloße Behauptung die Beweiswürdigung nicht zu erschüttern vermag, lässt die Beschwerde die festgestellte Höhe der Geldflüsse außer Acht und den Umstand, dass deren Höhe sowohl durch die - wenn auch überschlägige - Kontrollrechnung an Hand der Angaben des Rudolf G. und den mittlerweile beschlagnahmten Umsatzstatistiken und den festgestellten Finanzbedarf der Geschäftsführer eine Bestätigung findet.

In rechtlicher Hinsicht ist hiezu Folgendes zu sagen:

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 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 dem zweiten Absatz 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.

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages setzt somit 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 bzw. in der diesen bestätigenden Berufungsentscheidung dargetan werden. Die Begründung muss in diesem Zusammenhang jedenfalls erkennen lassen, welcher konkrete Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde und welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung dafür maßgebend waren. Ein Sicherstellungsauftrag ist aber 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 bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind. Ob der Abgabenanspruch tatsächlich entstanden ist, ist in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 10. Juli 1996, 92/15/0115).

Bei der gegebenen Sachlage und Rechtslage (§ 6 Z. 6 EStG 1988) kann der belangten Behörde nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie die Sicherstellung der Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer in den Streitjahren als gerechtfertigt angesehen hat.

Soweit die belangte Behörde auch von einer zu sichernden Steuerschuld der Beschwerdeführerin betreffend Kapitalertragsteuer ausgeht, kann ihr nicht gefolgt werden. Hiezu genügt es, gemäß § 43 Abs. 2 VwGG auf das hg. Erkenntnis vom heutigen Tag, Zl. 2000/15/0043, zu verweisen, in welchem erkannt wurde, dass eine Verpflichtung der Beschwerdeführerin zur Einbehaltung und Abfuhr von Kapitalertragsteuer auf Grund der von der Ch. AG an die Geschäftsführer der Beschwerdeführerin gezahlten Beträge nicht besteht.

Die Beschwerdeführerin wirft der belangten Behörde vor, sie gehe lediglich von einer Vermutung hinsichtlich der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgaben aus. Tatsachenfeststellungen hiezu führe sie nicht an. Es sei im Verfahren nicht hervorgekommen, dass die Beschwerdeführerin einen allfälligen Nachforderungsbetrag nicht begleichen könne.

Darin kann der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden. Wie aus der oben zitierten Bestimmung des § 232 BAO hervorgeht, sind Sicherstellungsmaßnahmen im Wege eines Sicherstellungsauftrages innerhalb des in dieser Bestimmung umschriebenen Zeitraumes zulässig, wenn eine Gefährdung oder Erschwerung der nachfolgenden Einbringung von Abgaben begründet zu befürchten ist. Derartige Gefährdungen oder Erschwerungen werden u.a. bei drohendem Konkursverfahren oder Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, Vermögensverschleppung, bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte oder bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung gegeben sein. 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 wird, werden, ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des Abgabepflichtigen, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten lässt, eine Maßnahme nach § 232 BAO rechtfertigen. Dabei reicht der objektive Tatbestand einer Gefährdung oder Erschwerung aus; eine vom Abgabenschuldner selbst gesetzte Gefährdungshandlung ist nicht erforderlich. In all diesen Fällen genügt es, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint (vgl. etwa aus der ständigen Rechtsprechung das hg. Erkenntnis vom 26. November 2002, 99/15/0076).

Die Beschwerdeführerin ist nochmals daran zu erinnern, dass für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld, wie sie nur durch ein ordnungsgemäßes Festsetzungsverfahren gewährleistet und etwa für die Vollstreckbarkeit einer Abgabenschuld im Sinne des § 226 BAO Voraussetzung ist, nicht erforderlich ist. Soweit sie daher meint, die belangte Behörde hätte "vom richtig berechneten Abgabenbetrag" ausgehen müssen, verkennt sie die Rechtslage. Im Sicherstellungsauftrag ist die wirtschaftliche Lage der Beschwerdeführerin hinreichend dargestellt. Die Behörden sind demnach von einer buchmäßigen Überschuldung der Beschwerdeführerin seit 1994 ausgegangen. Sie haben hervorgehoben, dass durch die "enge Vernetzung" mit Liechtenstein und der Schweiz die Möglichkeit einer Vermögensverschiebung erleichtert werde. Im Verfahren sei ein System zur Verlagerung von Gewinnen ins Ausland hervorgekommen und auch der dringende Verdacht der Abgabenhinterziehung. Wenn die belangte Behörde bei dieser Sachlage die Auffassung vertritt, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint, kann ihr nicht mit Erfolg entgegengetreten werden.

Soweit die Beschwerdeführerin die Höhe des "Befreiungsbetrages" nach § 232 Abs. 2 lit. d BAO kritisiert, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass auch dieser Bescheidspruch zufolge der obigen Ausführungen der Aufhebung verfällt. Abgesehen davon ist jedoch zu bemerken, dass die belangte Behörde die Ermittlung der Abgabenbemessungsgrundlagen in einer Weise dargestellt hat, mit welcher den an die Begründung eines Sicherstellungsauftrages zu stellenden Anforderungen Genüge getan ist. Inwiefern der Befreiungsbetrag "wesentlich geringer" sein müsste als die voraussichtliche Höhe des Abgabenanspruches, ist nicht zu erkennen.

Schließlich meint die Beschwerdeführerin, der angefochtene Bescheid enthalte keine Begründung für das bei Erlassung eines Sicherstellungsauftrages zu übende Ermessen.

Auch darin kann der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden. Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordert gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach berechtigte Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. September 1996, 94/17/0122). Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergibt sich nach Auffassung 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 Ausnahmsfällen - etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit (vgl. Ritz, Verwaltungsökonomie als Ermessenskriterium, ÖStZ 1996, 70) - ist daher von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzusehen. Angesichts der voraussichtlichen Höhe des Abgabenanspruches und der dargestellten wirtschaftlichen Situation der Beschwerdeführerin kann von einem derartigen Ausnahmsfall, der die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht rechtfertigt, nicht gesprochen werden.

Der angefochtene Bescheid war daher hinsichtlich der Kapitalertragsteuerbeträge und des Befreiungsbetrages nach § 232 Abs. 2 lit. d BAO gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben; im Übrigen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Von der beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden, weil die Schriftsätze der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und die dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens erkennen lassen, dass die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Beschwerdesache nicht erwarten lässt. Eine Erörterung von Sachverhaltsfragen ist vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage nicht erforderlich und die Rechtsfragen sind durch die Vorjudikatur weitgehend geklärt.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i.V.m. der VerordnungBGBl. II Nr. 501/2001. Wien, am 3. Juli 2003

Schlagworte

Sachverhalt Mitwirkungspflicht Verschweigung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:2000150042.X00

Im RIS seit

15.08.2003

Zuletzt aktualisiert am

24.09.2012

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at