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 2000/15/0044

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 03.07.2003

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §20;
BAO §224;
BAO §232;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde des W in E, vertreten durch Dr. Arnold, Rechtsanwalt-Kommandit-Partnerschaft in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 2. Februar 2000, Zl. RV 161/1-6/99, betreffend Sicherstellungsauftrag, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 291,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen; das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Die CBS GmbH mit Sitz in S. (in der Folge: CBS-S), die sich mit dem Handel von Kosmetikprodukten befasst, wurde mit Gesellschaftsvertrag 1984 gegründet. Gesellschafterin ist die CBS AG in Liechtenstein. Die Geschäftsführung obliegt seit Errichtung der Gesellschaft dem Beschwerdeführer und zusätzlich von 1989 bis 1997 auch Rudolf G.

Mit Bescheid vom 22. Juli 1998 ordnete das Finanzamt gemäß § 232 BAO 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,-- in das Vermögen der CBS-S an (die voraussichtliche Höhe und die Abgabenart ist für jedes Jahr gesondert ausgewiesen).

Mit weiterem Bescheid vom 22. Juli 1998 nahm das Finanzamt den Beschwerdeführer als Haftungspflichtigen gemäß § 9 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der CBS-S im Ausmaß von S 103,361.812,-- in Anspruch und forderte ihn auf, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.

Schließlich ordnete das Finanzamt mit weiterem Bescheid vom 22. Juli 1998 gemäß § 232 BAO die Sicherstellung hinsichtlich Zeitraum und voraussichtlicher Höhe näher bestimmter Abgabenansprüche an Gewerbesteuer,

Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer im Gesamtbetrag von S 103,361.812,-- in das Vermögen des Beschwerdeführers an. Weiters wurde ausgesprochen, dass eine Hinterlegung eines Betrages von S 103 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 CBS-S eine abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt worden. Der Prüfer habe festgestellt, dass die CBS-S 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 CBS-S empfindlich zu verteuern, womit die steuerlichen Gewinne der CBS-S geschmälert würden. In diesem Verfahren habe die CBS-S 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 kam weiters zum Schluss, dass bei der CBS-S und der Ch. AG in Liechtenstein unterschiedliche Beteiligungsverhältnisse vorlägen, und die Geschäftsführung von verschiedenen Personen besorgt werde. Eine Verbundenheit der CBS-S 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 der Beschwerdeführer gewesen.

Zwischen den Geschäftsführern der CBS-S 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 CBS-S 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. Der Beschwerdeführer 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. Der Beschwerdeführer 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 der Beschwerdeführer 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 CBS-S 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 CBS-S. Es lägen nunmehr auch Fotokopien von Fotografien des Betriebsgebäudes der Ch. AG in Liechtenstein vor. Diese Fotografien seien geeignet, die Ausführungen der gutachtlichen 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 CBS-S 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 CBS-S durch Einschaltung der in Liechtenstein ansässigen Ch. AG in Österreich steuerpflichtige

Gewinne der CBS-S 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 CBS-S in den Jahren 1992 bis 1996 und ebenso hohe Gewinnausschüttungen an die Geschäftsführer der CBS-S ablesen. Berechne man ausgehend von einer Gewinnschmälerung im Ausmaß von S 348 Mio. infolge von überhöhten Einkaufspreisen die Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Kapitalertragsteuer bei der CBS-S 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 CBS-S seien in diesem Umfang gemäß § 4 Abs. 2 Z. 2 und 3 BAO und § 95 Abs. 4 EStG 1998 bereits entstanden.

Der Abgabenanspruch gegen den Beschwerdeführer sei durch Erlassung des Haftungsbescheides vom 22. Juli 1998 entstanden.

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 bzw. des Haftungsbetrages von über S 100 Mio. ergebe sich eine wesentliche Gefährdung bzw. zumindest eine wesentliche Erschwerung der Einbringung dieser Abgaben. Es sei zwar unbelastetes Grundvermögen des Beschwerdeführers von erheblichem Wert bekannt. Er habe jedoch mit Schenkungsvertrag vom 19. März 1998 Eigentumsanteile von je einem Zehntel an der Liegenschaft an zwei näher genannte Personen übertragen. Eine allfällige Verwertung dieses Grundstückes werde daher wesentlich erschwert. Des Weiteren bestehe Grund zur Annahme, dass der Beschwerdeführer über Aktienbesitz in einer Höhe von etwa S 70 Mio. verfüge. Es sei jedoch derzeit nicht bekannt, wo sich diese Aktien befänden. Der Beschwerdeführer habe dazu eine Anschrift einer in Großbritannien situierten Gesellschaft angegeben. Nach der Aktenlage sei aber auch ein Wohnsitz des Beschwerdeführers in Liechtenstein bekannt. Es sei daher eine allfällige Verlagerung der Vermögenswerte ins Ausland leicht möglich. Aus diesen Umständen ergebe sich die Besorgnis, dass die Vermögenswerte verschleiert und der Vollstreckung der Abgaben entzogen werden könnten.

Mit dem nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wurde die gegen den Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 1998 erhobene Berufung des Beschwerdeführers als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung stellte die belangte Behörde zunächst den vom Finanzamt festgestellten Sachverhalt dar und führte ergänzend als erwähnenswert aus, dass der Beschwerdeführer 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. Der Beschwerdeführer 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 in den 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. Der Beschwerdeführer 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 dar.

Im Erwägungsteil führte die belangte Behörde 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 CBS-S/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 den Beschwerdeführer tätig werde. Für diese Beteiligung (im Ausmaß eines Drittels) seien ihm in den Jahren 1992 bis 1996 mindestens S 116 Mio. zugeflossen. Dem Beschwerdeführer 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 CBS-S 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 und angeforderte Unterlagen seien nur zum Teil vorgelegt worden. Gegen die Geschäftsführer der CBS-S 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 von der Beschwerdeführerin aus gesteuert.

5. Eine vorgelegte "Auditor-Stellungnahme" vom 11. November 1998 gelange diesbezüglich zu einem anderen Ergebnis. Dieses vom Beschwerdeführer 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 CBS-S 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 (Der Beschwerdeführer habe im Steuerhinterziehungsverfahren vor dem Landgericht München zu dieser Firma Ende 1991 angegeben, dass Franchisegebühren an diese 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 CBS-S 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 diesem deutschen Kosmetiklieferanten unter der gleichen Kundennummer geführt würden.

7. Die in der Selbstanzeige des Rudolf G. genannten Beträge seien dem Finanzierungsaufwand der Geschäftsführer der CBS-S 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 beim Beschwerdeführer 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 CBS-S / 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 CBS-S 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 gemacht 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 CBS-S im Zeitraum 1992 bis 1996 erhebliche Beträge aus der genannten Firmengruppe zugeflossen seien. Entsprechende Gewinne seien der CBS-S buchmäßig jedoch nicht verblieben. Der Ch. AG seien in der Unternehmensgruppe maximal Aufgaben im Logistik- und Lagerbereich zugekommen. Für diesen Teilbereich seien in dieser 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 bei 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 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 CBS-S bisher praktisch überhaupt keine Gewinne verblieben seien. Die weiteren Unternehmensbereiche seien im Prüfungszeitraum von der CBS-S 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 CBS-S 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:

Dem Hinweis, dass die Ch. AG neben der CBS-S auch Vertriebsgesellschaften in der Schweiz und Deutschland beliefere und daher eine Korrektur allenfalls in der Höhe des auf die CBS-S 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 deuten aber darauf hin, dass der größte Anteil des durch den deutschen Umsatz entstandenen Gewinnes der CBS-S zuzurechnen sei, weil die tatsächliche Steuerung des Geschäftsbetriebes inklusive der Produktbeschaffung von der CBS-S aus erfolge. Die deutsche Vertriebsgesellschaft sei 1988 vom Beschwerdeführer 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 CBS-S abgewickelt, die schon vorher die Steuerung innegehabt habe.

Der Beschwerdeführer sei mit Haftungsbescheid vom 22. Juli 1998 gemäß § 9 BAO als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der CBS-S im Ausmaß von rund S 103 Mio. herangezogen worden. Die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung setze zwar das Bestehen einer Abgabenschuld voraus, nicht jedoch, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber bereits geltend gemacht worden sei. Für die Erlassung eines Haftungsbescheides sei es daher nicht erforderlich, dass die Abgabenbescheide bereits ergangen seien, sondern nur, dass dem Haftungspflichtigen die Bemessungsgrundlagen und zu Grunde liegenden Abgabenschuldigkeiten bekannt gegeben werden. Dies sei im Beschwerdefall mit der Anlage sowohl zum Haftungsbescheid als auch zum Sicherstellungsauftrag geschehen. Da der Haftungsbescheid vom 22. Juli 1998 gegenüber dem Beschwerdeführer zu Recht erlassen worden sei, sei auch gegenüber dem Beschwerdeführer der Abgabenanspruch entstanden.

Das Finanzamt habe sich mit der wirtschaftlichen Lage des Beschwerdeführers eingehend auseinander gesetzt und dargelegt, aus welchen Gründen es trotz des vorhandenen Liegenschaftsvermögens von einer Gefährdung oder zumindest wesentlichen Erschwerung der Einbringung ausgehe. Das Finanzamt habe in ihrem bekämpften Bescheid Feststellungen in Bezug auf den Verdacht umfangreicher Abgabenverkürzungen, die angenommene Einkommens- und Vermögensverlagerung ins Ausland und die Erschwerung der Verwertbarkeit des vorhandenen inländischen Vermögens getroffen. Das Berufungsvorbringen beschränke sich hiezu auf den Hinweis, dass die Bescheidbegründung mit der Rechtslage nicht vereinbar sei.

Die belangte Behörde teile die Auffassung des Finanzamtes, dass auf Grund der Schenkungsverträge über je ein Zehntel Eigentumsanteil an der Liegenschaft des Beschwerdeführers eine allfällige Verwertung dieses Grundvermögens wesentlich erschwert worden sei. Dazu komme, dass der Beschwerdeführer auf dieser Liegenschaft eine Rangordnung für die Veräußerung im Grundbuch habe anmerken lassen. 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 vom Beschwerdeführer dominierten CBS-S/Ch. AG-Gruppe 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 Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Beschwerdeführer wirft, im Wesentlichen gleich lautend wie die von ihm vertretene CBS-S als Beschwerdeführerin in ihrem Verfahren zur Zl. 2000/15/0042, der belangten Behörde die Nichtbehandlung von ergänzendem Berufungsvorbringen vor.

Hiezu genügt es, den Beschwerdeführer gemäß § 43 Abs. 2 VwGG auf die Entscheidungsgründe des Erkenntnisses vom heutigen Tag, 2000/15/0042, zu verweisen, wonach mit diesem unsubstanziierten Vorbringen die Relevanz des behaupteten Verfahrensmangels nicht dargetan wird.

Der Beschwerdeführer macht geltend, die gesetzlichen Voraussetzungen für einen Sicherstellungsauftrag seien nicht erfüllt, weil einerseits im Haftungsrecht kein Sicherstellungsauftrag erlassen werden dürfe und andererseits gegenüber der von ihm vertretenen CBS-S kein Abgabenanspruch entstanden sei.

Mit diesen Ausführungen kann der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzeigen. Nach der Rechtsprechung (vgl. das hg. Erkenntnis vom 11. Dezember 1996, 96/13/0048) kann bei Haftungspflichtigen die Möglichkeit der Sicherungsexekution nur den Anwendungsbereich finden, dass ein Sicherstellungsauftrag zwischen

Erlassung eines Haftungsbescheides und dem Eintritt seiner Vollstreckbarkeit erlassen werden kann.

§ 7 BAO ordnet an, dass Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, erst durch Geltendmachung dieser Haftung im Sinne des § 224 Abs. 1 BAO zu Gesamtschuldner werden. Die sichergestellte Abgabenschuld ist somit erst mit Erlassung des Haftungsbescheides dem Beschwerdeführer gegenüber entstanden. Selbst die Berufung des Beschwerdeführers gegen den Haftungsbescheid vermochte damit am Entstehen der Abgabenschuld ihm gegenüber durch Erlassung des Haftungsbescheides im Grunde des § 7 Abs. 1 BAO nichts mehr zu ändern. Im Sicherstellungsverfahren ist aber nicht zu prüfen, ob der Beschwerdeführer zu Recht oder zu Unrecht zur Haftung für bestimmte Abgaben herangezogen wurde. Dies ist einem allfälligen Rechtsmittel- und Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid vorbehalten. Weder der Ausgang eines allfälligen Berufungsverfahrens gegen den Haftungsbescheid noch der Ausgang eines Beschwerdeverfahrens gegen einen letztinstanzlichen Haftungsbescheid ist daher im Sicherstellungsverfahren abzuwarten. Das Beschwerdeverfahren bietet keinen Anlass, von der im Erkenntnis vom 11. Dezember 1996, 96/13/0048, ausgedrückten Rechtsauffassung abzugehen.

Der Beschwerdeführer 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.

Darin kann dem Beschwerdeführer nicht gefolgt werden. § 232 BAO ordnet an, dass Sicherstellungsmaßnahmen im Wege eines Sicherstellungsauftrages innerhalb des in dieser Bestimmung umschriebenen Zeitraumes zulässig sind, 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).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage und der zu diesem Themenkreis getroffenen Feststellungen ist die Erlassung des Sicherstellungsauftrages gegen den Beschwerdeführer nicht rechtswidrig. Die Behörden haben zu Recht die Möglichkeit einer Vermögensverschiebung ins Ausland auf Grund der Verflechtung der vom Beschwerdeführer geleiteten Unternehmen mit der Schweiz und Liechtenstein ebenso besonders hervorgehoben wie den Umstand, dass ein System zur Verlagerung von Gewinnen ins Ausland hervorgekommen ist.

Soweit der Beschwerdeführer die Höhe des "Befreiungsbetrages" nach § 232 Abs. 2 lit. d BAO kritisiert, ist er darauf hinzuweisen, dass die belangte Behörde den Sicherstellungsauftrag entsprechend dem Haftungsbescheid erlassen hat. Inwiefern der Befreiungsbetrag "wesentlich geringer" sein müsste als die im Haftungsbescheid genannte Höhe des Abgabenanspruches der Vertretenen, ist nicht zu erkennen.

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

Auch darin kann dem Beschwerdeführer 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.

Die Beschwerde erweist sich sohin als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 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 Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001. Das Begehren auf Vorlageaufwand war abzuweisen, weil in diesem Verfahren Verwaltungsakten nicht vorgelegt wurden.

Wien, am 3. Juli 2003

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:2000150044.X00

Im RIS seit

15.08.2003

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at