

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den-Senat, in der Beschwerdesache A.B., Wohnadresse, betreffend Beschwerde vom 9.4.2015 gegen den Sicherstellungsauftrag des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, vertreten durch R., vom 11.03.2015, in der am 22.2.2018 in Abwesenheit des Beschwerdeführers und in Anwesenheit der Amtsvertreterin durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 11.3.2015 ordnete das Finanzamt Wien 2/20/21/22 gemäß § 232 BAO die Sicherstellung in das Vermögen des nunmehrigen Beschwerdeführers A.B. (in der Folge kurz Bf. genannt) hinsichtlich Umsatzsteuer 01-12/2014 in Höhe von € 86.800,00 an.

Zur Begründung wurde ausgeführt:

"Die sicherzustellenden Abgabenansprüche sind auf Grund folgender Sachverhalte entstanden und wurden wie folgt ermittelt:

Laut Aktenlage betreibt A.B. in Adresse1, einen Gebrauchtwagenhandel.

Im Internet tritt A.B. unter der Website „e.at“ auf. Auf dieser Website werden die angebotenen Leistungen wie folgt dargestellt (wörtlich):

„Wir sind spezialisiert für Re-Marketing von Ex-Leasing-Fahrzeugen in Europa. Leasingrückläufer zu TOP - Konditionen.

Unsere Leasingrückläufer sind ausnahmslos gepflegte Marken - Fahrzeuge mit in der Regel geringer Laufzeit - echte Preis-Leistungs-Schnäppchen für Händler und Privatkunden. "

Eine Abfrage im MIAS (Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem) für 2014 zeigte, dass folgende Lieferungen und Leistungen von Unternehmern in anderen EU-

Mitgliedsstaaten an A.B. zu dessen UID (Umsatzsteuer-Identifikationsnummer) gemeldet worden waren:

Innergemeinschaftliche Erwerbe laut MIAS 512.289,00

Leistungen aus Mitgliedsstaaten lt. MIAS 32.505,00

Summe 544.794,00

Die innergemeinschaftlichen Lieferungen an A.B. führen bei den liefernden Unternehmen zu steuerfreien Umsätzen.

Das bedeutet: Die Unternehmer aus den anderen Mitgliedsstaaten liefern an A.B. ohne USt und A.B. zahlt somit für die Fahrzeuge nur den Nettopreis.

A.B. hat als Empfänger die Erwerbe zu versteuern (20%) und kann die Erwerbssteuer bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen als Vorsteuer abziehen.

Bei der Lieferung der Fahrzeuge im Inland kann die Differenzbesteuerung nicht angewendet werden, sondern unterliegt das gesamte Entgelt mit dem Normalsteuersatz (20%) der Umsatzsteuer.

Bei Leistungen, die A.B. von Unternehmern aus den anderen Mitgliedsstaaten bezogen hat, kommt es gem. § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG zum Übergang der Steuerschuld.

Der Übergang der Steuerschuld ist in die UVA unter Kennzahl 057 aufzunehmen.

Die Weiterverrechnung (Erbringung) der Leistung an den Kunden im Inland führt zu steuerpflichtigen Umsätzen.

A.B. hat in den Umsatzsteuervoranmeldungen (UVA) für 01-12/2014 folgende Beträge unter Kennzahl 057 erklärt und folgende innergemeinschaftliche Erwerbe versteuert:

Versteuerte innergemeinschaftliche Erwerbe laut UVA 131.411,24

Leistungen aus Mitgliedsstaaten laut UVA 0,00

Summe laut UVA 131.411,24

Der Vergleich der von A.B. laut MIAS ohne USt bezogenen Lieferungen und Leistungen mit den in den UVA 01-12/2014 erklärten Beträgen zeigt, dass 413.382,76 € (das sind 544.794,00 € lt MIAS abzüglich der erklärten 131.411,24 €) nicht in den UVA erfasst wurden.

Die in den UVA 01-12/2014 erklärten Umsätze von 185.535,95 € lassen darauf schließen, dass Umsätze nur für jene Verkäufe erklärt wurden, für die auch die innergemeinschaftlichen Erwerbe (131.411,24 €) erfasst wurden.

Die aus den übrigen innergemeinschaftlichen Erwerben und Leistungen (413.382,76 €) stammenden Umsätze wurden offensichtlich nicht erklärt und mussten wie folgt geschätzt werden, wobei eine Spanne von 5% angesetzt wurde:

Bisher nicht versteuerte Erwerbe und Leistungen aus Mitgliedstaaten 413.382,76

Aufschlag 5% 20.669,14

Fehlende Umsätze geschätzt 434.051,90

Fehlende Umsätze geschätzt und gerundet 434.000,00

davon 20% Umsatzsteuer 86.800,00

Kurz zusammengefasst kann festgestellt werden:

A.B. erwirbt in EU-Mitgliedsstaaten mit seiner UID ATU11111 Fahrzeuge ohne USt und führt beim Verkauf dieser Fahrzeuge im Inland die USt nicht ab.

Für den Zeitraum 01-12/2014 errechnen sich die Bemessungsgrundlagen und die Zahllast wie folgt:

		Lt. UVA	Zuschätzung	geschätzt
steuerbarer Umsatz	000	185.535,95	434.000,00	619.535,95
innergemeinsch. Lieferungen	017	15.452,00		15.452,00
20% Normalsteuersatz	022	170.083,95	434.000,00	604.083,95
innergem. Erwerbe	070	131.411,24		131.411,24
20% Normalsteuersatz	072	131.411,24		131.411,24
Vorsteuern (ohne EUST)	060	6.878,03		6.878,03
Vorsteuern innergem. Erwerb	065	26.282,26		26.282,26
Berichtigung gem. § 16	067	0,00		0,00
KFZ	027	0,00		0,00
sonstige Berichtigungen	090	-624,95		-624,95
Zahllast lt UVA		26.513,81		113.313,81
Nachforderung				86.800,00

Um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung zu begegnen, kann die Abgabenbehörde nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO) bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) einen Sicherstellungsauftrag erlassen (§ 232 BAO).

Die Einbringung der Abgabe(n) ist gefährdet, weil A.B. in den letzten zwei Monaten einen vollstreckbaren Abgabenrückstand von 12.499,61 € aufgebaut hat, obwohl er nur einen Bruchteil der tatsächlichen Umsätze gemeldet hatte und sich der Abgabenrückstand bei Festsetzung der Umsatzsteuer 01-12/2014 wie oben dargestellt auf 99.299,61 € erhöhen wird.

A.B. hat sich laut Melderegister aus Österreich abgemeldet.

An der angeblichen Betriebsanschrift Adresse1 Objekt 2, existiert laut Erhebung des Finanzamtes kein Betrieb, sondern nur ein Briefkasten.

Auf der Website e- wird als Anschrift Adresse2 angegeben. A.B. hat diese Betriebsanschrift bisher dem Finanzamt nicht mitgeteilt und es scheint diese Anschrift auch nicht als Betriebsstätte im Gewerbeverzeichnis auf.

Vermögenswerte, die eine Abdeckung der Abgabenrückstände ermöglichen, sind nicht bekannt.

Die Einbringung ist daher gefährdet."

In der gegen diesen Bescheid form- und fristgerecht eingebrachten Beschwerde vom 9.4.2015 führte die steuerliche Vertreterin aus, dass der Bf. Fahrzeuge von slowakischen

Lieferanten erwerbe. Diese Fahrzeuge unterlägen bereits der Differenzbesteuerung in der Slowakei. Entsprechend der slowakischen Rechtslage habe der Bf. dem slowakischen Verkäufer seine österreichische UID-Nummer bekanntzugeben.

Da die Fahrzeuge in der Slowakei bereits der Differenzbesteuerung unterliegen würden, sei gemäß Art. 24 (2) UStG in Österreich der innergemeinschaftliche Erwerb nicht zu versteuern. Bei der im Sicherstellungsauftrag genannten Summe der innergemeinschaftlichen Erwerbe laut MIAS dürfte es sich um eine unrichtige Meldung seitens des slowakischen Verkäufers handeln, da diese vermutlich nicht, wie im slowakischen Recht vorgesehen, in tatsächliche innergemeinschaftliche Lieferungen und die Meldung für den slowakischen Zoll getrennt worden sein dürfte.

Es werde die Aufhebung des Sicherstellungsbescheides beantragt.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 15.3.2016 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte aus:

"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.

Im Beschwerdeverfahren ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als Ausnahme vom Grundsatz, wonach für Beschwerdeentscheidungen grundsätzlich die Sachlage zur Zeit der Entscheidung maßgeblich ist, lediglich zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides die diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben waren. Ein Sicherstellungsauftrag ist kein abschließender Sachbescheid, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme, aus deren Natur sich ergibt, dass die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich ist (VwGH 7.2.1990, 89/13/0047), zumal er dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zu der 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 entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (VwGH 27.8.1998, 98/13/0062).

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

Dabei ist nur zu prüfen, ob gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabenanspruches und dessen Höhe gegeben sind. Ob der Abgabenanspruch tatsächlich entstanden ist, ist in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden (VwGH 10.7.1996, 92/15/0115; VwGH 30.10.2001, 96/14/0170; Ritz,

BAO, 5. Auflage, § 232 Tz 8 mit Hinweis auf VwGH 4.6.2008, 2005/13/0041; VwGH 4.2.2009, 2006/15/0204; VwGH 4.6.2009, 2007/13/0056). Diese Frage bleibt dem Abgabefestsetzungsverfahren vorbehalten. Die Begründung eines Sicherstellungsauftrages muss somit erkennen lassen, aus welchen Erwägungen die Behörde annimmt, dass der Abgabeananspruch dem Grunde nach entstanden ist, und welche Umstände für die Entscheidung betreffend die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld maßgebend sind.

Das Finanzamt hat in der Begründung zum Sicherstellungsauftrag vom 11. März 2015 schlüssig und nachvollziehbar die Entstehung des Abgabeananspruches dargelegt.

Der Beschwerdeführer ist Kfz-Händler per Adresse Adresse1 Objekt 2.

Laut seiner Website e.at handelt er mit Ex-Leasing- Fahrzeugen und hat einen Betrieb in Adresse2. Die innergemeinschaftlichen Erwerbe laut MIAS sind wesentlich höher als die erklärten Umsätze. Somit ist zusammengefasst seitens der Betriebsprüfung festgestellt worden, dass der Beschwerdeführer in EU-Mitgliedsstaaten mit seiner UID ATU12345 Fahrzeuge ohne Umsatzsteuer erwirbt und beim Verkauf dieser Fahrzeuge im Inland die Umsatzsteuer nicht abführt.

Auf Grund dieser Feststellungen der Betriebsprüfung lagen gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabeananspruches in der im Sicherstellungsauftrag angeführten Höhe vor.

Bei der gegebenen Sachlage konnte die Abgabenbehörde jedenfalls von einer Entstehung der gegenständlichen Abgabenschuldigkeiten ausgehen und hatte bei Erlassung des Sicherstellungsauftrages aufgrund der Erhebungsergebnisse im Rahmen der Außenprüfung auch gewichtige Anhaltspunkte für die Höhe der jeweiligen Abgabeanprüche.

In der Beschwerde vom 9. April 2015 gibt der Beschwerdeführer an, dass die Fahrzeuge vom slowakischen Lieferanten erworben und diese Fahrzeuge der Differenzbesteuerung in der Slowakei unterliegen würden. Entsprechend der slowakischen Rechtslage hat der Steuerpflichtige dem slowakischen Verkäufer seine österreichische UID Nummer bekanntzugeben.

Da die Fahrzeuge in der Slowakei bereits der Differenzbesteuerung unterliegen würden, wäre der innergemeinschaftliche Erwerb gem. Art 24 UStG in Österreich nicht zu versteuern. Laut Beschwerdeführer dürfte es sich bei der im Sicherstellungsauftrag genannten Summe der innergemeinschaftlichen Erwerbe laut MIAS um eine unrichtige Meldung seitens des slowakischen Verkäufers handeln, da diese vermutlich nicht, wie im slowakischen Recht vorgesehen, in tatsächliche innergemeinschaftliche Lieferungen und die Meldung für den slowakischen Zoll getrennt worden sein dürfte.

Der Beschwerdeführer hat in der gegenständlichen Beschwerde lediglich Behauptungen betreffend unrichtiger Meldungen seitens der slowakischen Unternehmens aufgestellt. Diesem Vorbringen ist nochmals entgegen zu halten, dass aus dem Wortlaut des § 232 BAO und der darauf beruhenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 8.2.1989, 88/13/0154, 0155) hervorgeht, dass die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld, wie sie nur durch ein ordnungsgemäßes Festsetzungsverfahren

gewährleistet und etwa für die Vollstreckbarkeit einer Abgabenschuld iSd § 226 BAO Voraussetzung ist, für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich ist. Angemerkt darf noch werden, dass die slowakische Behörde der ho. Abgabenbehörde mitteilte, dass im Zuge der laufenden Betriebsprüfung und dem damit einhergehenden Ermittlungsverfahren, die Bearbeitung des Auskunftersuchens gem. Art 7 der Richtlinie 904/2010/EU aufgrund von Zeugeneinvernahmen noch immer andauert.

Von einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung von Abgaben im Sinne der Bestimmung des § 232 BAO ist im Wesentlichen dann zu sprechen, 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 (VwGH 27.8.1998, 98/13/0062).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 7.2.1990, 89/13/0047) sind 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 Abgabenschuldige auch der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen trachten wird, rechtfertigen ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des Abgabenschuldigen, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten lässt, eine Maßnahme nach § 232 BAO.

Dass nicht zu erkennen sei, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheine, wurde in der Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag nicht eingewendet.

Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordert gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach berechnigte Interessen des Abgabenschuldigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen (VwGH 20.9.1996, 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 berechnigten Interessen des Abgabenschuldigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0044).

Die Beschwerde war daher abzuweisen."

Dagegen beantragte die steuerliche Vertretung namens des Bf. mit Eingabe vom 28.4.2016 die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung und weiters die Anberaumung einer mündlichen Senatsverhandlung. Betreffend der Beschwerdegünde wurde auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen.

Zu der am 22.2.2018 anberaumten mündlichen Senatsverhandlung ist der Bf. trotz ordnungsgemäß zugestellter Ladung (Anm.: diese wurde direkt an den Bf. adressiert, da die steuerliche Vertretung ihre Vollmacht zurücklegte) unentschuldigt nicht erschienen.

Der Senat fasste daher den Beschluss auf Durchführung der Verhandlung in Abwesenheit des Bf.

Die Amtsvertreterin verwies u.a. auf den Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom Dezember 2017 und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 232 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabepflichtige kann durch Erlag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Gemäß § 232 Abs. 2 BAO hat der Sicherstellungsauftrag (Abs. 1) 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.*

Das Verfahren über eine Beschwerde gegen einen Sicherstellungsauftrag hat sich auf die Überprüfung der Frage zu beschränken, ob die im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides, mit dem die Sicherstellung angeordnet wurde, dafür erforderlichen Voraussetzungen gegeben waren oder nicht (VwGH 19.12.2013, 2012/15/0036).

Eine Sicherstellung ist kein abschließender Sachbescheid, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende "Sofortmaßnahme", die dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zu der 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 dass es genügt, dass die

Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (VwGH 26.11.2002, 99/15/0076).

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

Im gegenständlich zugrunde liegenden Sicherstellungsauftrag führt die Abgabenbehörde eine Reihe von Gründen wie folgt an, die auf die Entstehung des Abgabenanspruches für die im Bescheid angeführten Abgaben zwingend schließen lassen:

Der Bf. erwirbt in EU-Mitgliedstaaten mit seiner UID Nummer Fahrzeuge ohne Umsatzsteuer und führt beim Verkauf dieser Fahrzeuge im Inland die USt nicht ab.

Der damalige steuerliche Vertreter führt in der Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag aus, dass die Fahrzeuge in der Slowakei bereits der Differenzbesteuerung unterliegen würden, weshalb gemäß Art. 24 (2) UStG in Österreich der innergemeinschaftliche Erwerb nicht zu versteuern sei.

Dazu ist festzustellen:

Dem § 270 BAO zufolge ist auch auf im Beschwerdeverfahren der Behörde zur Kenntnis gelangte neue Tatsachen und Beweise, soweit sie im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Sicherstellungsauftrages objektiv gegeben waren, Bedacht zu nehmen (VwGH 19.12.2013, 2012/15/0036).

Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung, erstellt im Dezember 2017, wird ausgeführt:

"Aufgrund des Auftrages des Betrugskordinators des Amtes wurde der Fall am 16.3.2015 zur USt - Prüfung zugeteilt.

Noch am selben Tag wurde die Prüfung beim steuerl. Vertreter telefonisch angekündigt und als Prüfungsbeginn der 26.3.2015 vereinbart. Vor Prüfungsbeginn wurde bereits durch den Betrugskordinator ein Sicherstellungsauftrag über Umsatzsteuer 1-12/2014 in Höhe von € 86.800 ausgestellt. Der Sicherstellungsauftrag stützte sich auf die MIAS-Meldungen betreffend ig. Erwerbe. Die daraus zwangsweise zu erzielenden Umsätze würden fehlen. Der Pflichtige betreibt lt. Aktenlage den Handel mit gebrauchten PKWs. Die Buchhaltung wird gem. § 4/1 ESTG geführt. Lt. MIAS Meldung werden ig. Erwerbe in nicht unbeträchtlicher Höhe empfangen.

Im Zuge des Prüfungsbeginns wurde vom steuerlichen Vertreter niederschriftlich bekanntgegeben, dass die Einstufung der Umsätze in steuerbar und steuerpflichtig ausschließlich nach den Vorgaben des Unternehmers vorgenommen wird. Eine Prüfung der Umsätze auf Steuerpflicht durch den steuerl. Vertreter erfolgt nicht. Das war auch der Wunsch des Unternehmers.

Aufgrund der Belegprüfung wurde festgestellt, dass der überwiegende Anteil der gekauften Autos von Händlern in der Slowakei gekauft wird. Auf den Rechnungen wird sowohl die UID des Verkäufers als auch die UID des Käufers angeführt. Es wird aber auch der Hinweis auf differenzbesteuerte Lieferung auf den Rechnung angeführt. Im MIAS-System werden von der Firma1 ig. Lieferungen an den österr. Unternehmer über diese Autolieferungen gemeldet.

Auch der Unternehmer bestätigte in mehreren Gesprächen, dass er ausschließlich Fahrzeuge unter Anwendung der Differenzbesteuerung einkaufte und diese auch differenzbesteuert wieder verkaufte. Warum zusätzlich noch ig. Lieferungen in entsprechender Höhe gemeldet werden, könne er sich nicht erklären, es müsse sich um einen Irrtum handeln.

Aus der Beleglage war ersichtlich, dass es sich bei den gehandelten Autos fast ausschließlich um ehemalige Leasing- bzw. Leihfahrzeuge handelt, welche letztmalig in Frankreich zum Verkehr zugelassen waren. Für diese Fahrzeuge bestand bei den Leasings- bzw. Leihwagenunternehmen das Recht auf Vorsteuerabzug. Sie müssten daher auch unter Ausweis der USt weiterverkauft werden. Wo die Fahrzeuge ihre USt-Pflicht verlieren, konnte auch unter Mithilfe des Unternehmers nicht geklärt werden. Es wurde daher am 31.3.2015 eine Anfrage an die slowakische Finanzverwaltung gestellt, um die Unternehmerkette bis zum letzten französischen Zulassungsbesitzer zu verfolgen. Diese Anfrage wurde Mitte 2017 beantwortet.

Zwischenzeitig hat der Unternehmer seinen Betrieb eingestellt. Auch der steuerliche Vertreter hat seine Vollmacht zurückgelegt. Eine Kontaktaufnahme zum Unternehmer war nicht mehr möglich.

Es erfolgte daher eine Ladung zur Schlussbesprechung mittels eingeschriebenen Briefes an die der Behörde bekannte Adresse. Dieses Schreiben kam mit dem postalischen Vermerk "Empfänger verzogen" ungeöffnet wieder zurück.

Das Verfahren wird daher ohne Abhaltung einer Schlussbesprechung beendet.

Steuerliche Feststellungen:

Tz. 2 Wareneinkäufe Firma1

Im Zeitraum Juli 2014 bis Jänner 2015 werden mehrere Fahrzeuge von der Fa. Firma1 eingekauft. Auf der Eingangsrechnung wird sowohl die UID des Lieferanten als auch die UID des Käufers angeführt. In slowakischer Sprache wird der Vermerk "podl'a osobitneh upravy uplatnovania dane pri pouzitom tovare v zmysle § 66 zakona o DPH fakturujeme V +m predaj ojazdeneho vozidla v ciastke" angeführt, was lt. Hrn. Bf der Hinweis auf die Anwendung der Differenzbesteuerung darstellen soll. Am Ende des Belegs wird nochmals ein Vermerk "uprava zdanovania prirazky-pouzity tovar" angeführt, was ebenfalls auf die Anwendung der Differenzbesteuerung hinweisen soll.

Hr. Bf behandelte daher die Wareneinkäufe von der Fa. Firma1 differenzbesteuert und veräußerte in der Folge die Fahrzeuge wieder unter Anwendung der Differenzbesteuerung.

Mittels zusammenfassenden Meldungen erklärte die Fa. Firma1 jedoch diese Lieferungen von gebrauchten Fahrzeugen als ig. Lieferung an die Fa. Bf.

Es war daher fraglich, ob tatsächlich differenzbesteuerte Lieferungen vorlagen, oder eventuell doch aufgrund der Verwendung der UID-Nummern ig. Lieferungen. In diesem Fall wäre es nicht möglich die Differenzbesteuerung anzuwenden.

In weiterer Folge wurde der letzte Zulassungsbesitzer ermittelt. Beim überwiegenden Anteil der Lieferungen, welche von der Firma1 empfangen wurden, war das Fahrzeug letztmalig auf die Fa. 2 in Frankreich oder Italien zugelassen gewesen.

Die Fa. 2 ist ein europaweit tätiges Mietwagenunternehmen. Dieses verkauft seine gebrauchte Mietfahrzeuge. Als Leasingunternehmen steht diesem beim Erwerb der PKWs der Vorsteuerabzug zu. In weiterer Folge hat dieses Unternehmen die Fahrzeuge auch mit USt zu verkaufen. Die Anwendung der Differenzbesteuerung ist nicht möglich.

Nachdem es keinen anderen Zulassungsbesitzer als die 2 lt. vorliegenden Zulassungsscheinen gibt, ist davon auszugehen, dass die Fahrzeuge lediglich in der Unternehmerkette verkauft wurden, ohne Dazwischenschaltung einer Privatperson. Denn nur in diesem Fall wäre die Anwendung der Differenzbesteuerung möglich.

Hr Bf verteidigte die Anwendung der Differenzbesteuerung und berichtete, dass es in der Slowakei möglich sei, eine UID abzulehnen und dadurch als Kleinunternehmer zu gelten. Es müsste solch ein Unternehmer zwischengeschaltet sein, und somit wäre die Differenzbesteuerung plausibel. Er setzte sogar bei der Firma1 durch, dass diese ihre zusammenfassenden Meldungen betreffend der ig. Lieferung an Hrn. Bf stornierten. Er war jedoch nicht in der Lage bei der Firma1 Unterlagen über deren Einkäufe bezüglich der fraglichen Fahrzeuge vorzulegen.

Um die Frage rechtsgültig lösen zu können, wurde daher eine Anfrage an die slowakische Finanzverwaltung erstellt.

Damit sollte die Unternehmerkette bis hin zum Verkäufer 2 verfolgt werden.

Nach über zwei Jahren ging die Beantwortung durch die slowakische Finanzverwaltung ein.

Die betreffenden Fahrzeuge wurden direkt durch die Firma1 von der 2 gekauft. Die Rechnungen an die Firma1 wurden mit USt ausgestellt. Die slowakische Finanzverwaltung stellte daraufhin fest, dass die Lieferungen innergemeinschaftliche Lieferung darstellen. In rechtlicher Konsequenz können diese Fahrzeuge im Inland nicht differenzbesteuert veräußert werden. Sie unterliegen daher der Regelbesteuerung. (...)

Tz. 3 Umsätze differenzbesteuert

Neben den von der Fa. Firma1 eingekauften Fahrzeugen wird auch noch eine Vielzahl von anderen gebrauchten Fahrzeugen zum Teil von inländischen, zum Teil von ausländischen Unternehmern eingekauft. Die Verkäufe finden alle unter Anwendung der Differenzbesteuerung statt.

Nach Vorlage der entsprechenden Zulassungsscheine wurde festgestellt, dass die in der Beilage 2 angeführten Fahrzeuge allesamt ein vorsteuerabzugsberechtigtes Unternehmen als letztmaligen Zulassungsbesitzer aufweisen.

In Anlehnung an die Ermittlungsergebnisse bei den Einkäufen der Firma1 wird im Rahmen der freien Beweiswürdigung davon ausgegangen, dass hier idente Sachverhalte vorliegen. Diese Annahme wird noch dadurch untermauert, da eine Vielzahl der betroffenen Fahrzeuge von der Fa. T GmbH und der Fa. C erworben wurde.

Aufgrund von Unterlagen, welcher der Unternehmer auf Nachfrage vorlegte, wurde festgestellt, dass die Fa. T GmbH lediglich zwischengeschaltet war und die Fahrzeuge ebenfalls von der Fa. Firma1 bezogen wurden.

Fallweise wurden die Fahrzeuge auch von der C bezogen, ein Unternehmen des Hrn. Bf in der Slowakei.

Bei den in der Beilage 2 dargestellten Fahrzeugverkäufen wird daher unterstellt, dass die Differenzbesteuerung zu Unrecht angewendet wurde. Die Umsätze sind daher mit dem Regelsteuersatz zu versteuern.

Tz. 4 Verkauf Citroen C4

Mit AR 2014019 vom 8.4.2014 wurde ein Citroen C4 Picasso an W. Michael differenzbesteuert verkauft. Aufgrund der Zulassungsunterlagen wurde festgestellt, dass dieses Fahrzeug erstmalig am 27.12.2013 zum Verkehr zugelassen war.

Daher war das Fahrzeug noch nicht älter als 6 Monate, wodurch es in steuerlicher Sicht nicht als Gebrauchtfahrzeug einzustufen ist. Für Neufahrzeuge ist die Versteuerung unter Anwendung der Differenzbesteuerung jedoch ausgeschlossen.

Tz. 5 Verkauf Audi A5

Mit AR 2014049 vom 24.10.2014 wurde ein Audi A5 unter Anwendung der Differenzbesteuerung um € 20.295,86 + 1.604,14 Nova verkauft. Als Erlös wurden lediglich € 5.496,55 + 20 % Ust erfasst.

Da dieses Fahrzeug auch von der Anfrage an die slowakische Finanzverwaltung umfasst war, und die Anwendung der Differenzbesteuerung daher zu versagen ist, ist der Umsatz 20 % zu erhöhen.

Tz. 6 Verkauf Fiat McLuis

Mit Antrag vom 18.9.2014 wurde die Freischaltung in der Genehmigungsdatenbank eines Fiat McLuis durch den Unternehmer aufgrund des Verkaufs eines Importkraftfahrzeuges beantragt. Ein Erlös aus dem Verkauf dieses Fahrzeuges findet sich ebensowenig in der Buchhaltung wie die Erfassung eines Wareneinkaufs.

Es wurde jedoch auf dem betrieblichen Bankkonto ein Bankeingang von A.W. vom 25.9.2014 festgestellt.

Hr. Bf argumentierte, dass es sich bei dem Verkauf um einen Privatverkauf handeln würde. Das Fahrzeug wäre nicht im Betriebsvermögen gestanden, da auch kein Aufwand dafür geltend gemacht wurde.

Aufgrund der vorgelegten Einkaufsrechnung wurde festgestellt, dass das Fahrzeug erst am 11.9.2014 erworben wurde. In der Einkaufsrechnung ist die Firmenanschrift des Hrn. Bf angeführt und auch seine UID-Nr.

In Verbindung mit dem Antrag auf Freischaltung und dem Bankeingang auf dem betrieblichen Bankkonto ist von einem betrieblichen Vorgang auszugehen.

Der Umsatz ist daher entsprechend zu erhöhen.

Tz. 7 Innergemeinschaftliche Erwerbe

Von der Fa. Firma1 wurden während des Jahres 2014 laufend innergemeinschaftliche Lieferungen in Höhe von € 406.200 an die Fa. Bf gemeldet. Auf den Einkaufsrechnungen werden sowohl die UID des Verkäufers als auch die UID des kaufenden Unternehmens angeführt.

Aufgrund des Ermittlungsergebnisses der slowakischen Finanzverwaltung wurde festgestellt, dass die in Pkt 1 gelieferten Fahrzeuge vom slowakische Unternehmen innergemeinschaftlich erworben wurden und daher nicht differenzbesteuert weiterverkauft werden können. Die Fahrzeugkäufe stellen daher innergemeinschaftliche Erwerbe dar und sind als solche in der UVA zu erfassen."

Rechtlich ist dazu auszuführen:

Nach § 24 Absatz 1 UStG ist für bestimmte Lieferungen eine Differenzbesteuerung - nach Maßgabe der nachfolgenden Vorschriften - zulässig, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

"1. Der Unternehmer ist ein Händler, der gewerbsmäßig mit diesen Gegenständen handelt oder solche Gegenstände im eigenen Namen öffentlich versteigert (Wiederverkäufer).

2. Die Lieferung der Gegenstände an den Unternehmer wurde im Gemeinschaftsgebiet ausgeführt. Für diese Lieferung wurde

a) Umsatzsteuer nicht geschuldet oder

b) die Differenzbesteuerung vorgenommen."

Art. 24 BMR lautet:

"Innergemeinschaftlicher Warenverkehr mit Gebrauchtgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten

(1) Die Differenzbesteuerung gemäß § 24 findet keine Anwendung,

a) auf die Lieferung eines Gegenstandes, den der Wiederverkäufer innergemeinschaftlich erworben hat, wenn auf die Lieferung des Gegenstandes an den Wiederverkäufer die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen im übrigen Gemeinschaftsgebiet angewendet worden ist,

b) auf die innergemeinschaftliche Lieferung neuer Fahrzeuge im Sinne des Art. 1 Abs 8 und 9.

(2) Der innergemeinschaftliche Erwerb unterliegt nicht der Umsatzsteuer, wenn auf die Lieferung der Gegenstände an den Erwerber im Sinne des Art. 1 Abs. 2 im übrigen Gemeinschaftsgebiet die Differenzbesteuerung (§ 24) angewendet worden ist.

(3) Die Anwendung des Art. 3 Abs. 3 und die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen (Art. 7 Abs. 1) sind bei der Differenzbesteuerung (§ 24) ausgeschlossen."

Aus dem Gesetzeswortlaut geht schon eindeutig hervor, dass eine Differenzbesteuerung durch den Wiederverkäufer (den Bf.) nur dann in Betracht kommt, wenn für die Lieferung der Gebrauchtwagen von den slowakischen Kfz-Händlern an den Bf. Umsatzsteuer nicht geschuldet oder die Differenzbesteuerung vorgenommen wurde. Für diese Eingangslieferungen besteht daher kein Recht auf Vorsteuerabzug. Die Differenzbesteuerung ist somit nur auf Lieferungen von Gegenständen anzuwenden, die folgendermaßen im Gemeinschaftsgebiet erworben wurden:

- von einem Nichtunternehmer,
- von einem Unternehmer aus seinem nichtunternehmerischen Bereich (zB Pkw iSd § 12 Abs 2 Z 2 UStG),
- von einem steuerbefreiten Unternehmer ohne Vorsteuerabzugsrecht (zB Kleinunternehmer,,),
- von einem anderen Unternehmer, der selbst die Differenzbesteuerung angewendet hat (z.B bei Verkäufen von Händler zu Händler).

Die Differenzbesteuerung nach § 24 Abs 1 UStG greift nicht, wenn der vorhergehende Umsatz den allgemeinen Besteuerungsregeln unterworfen wurde; also insbesondere bei steuerfreier Lieferung aus dem Gemeinschaftsgebiet (Melhardt/Tumpel, UStG1, Art 24, Tz. 33f, ebenso Ruppe/Achatz, UStG4, § 24 Tz. 12f sowie UStR, Rz 3366f).

Wie vorstehend dargelegt, ergibt sich aus § 24 UStG und Art 24 Abs. 1 BMR eindeutig, dass die Anwendung der Differenzbesteuerung für den Wiederverkauf der Gebrauchtwagen vom Bf. an seine privaten Abnehmer ausgeschlossen ist, weil der Bf. die Fahrzeuge innergemeinschaftlich erworben hat.

In der Leistungsbeziehung zwischen den slowakischen Kfz-Händlern und dem Bf. ist daher keine Umsatzsteuerbelastung eingetreten, sodass überhaupt kein gesetzlicher Bedarf für eine Differenzbesteuerung besteht. Erst durch die Versteuerung der gesamten Bemessungsgrundlage des Wiederverkaufs (hier durch den Bf.) an die privaten Abnehmer wäre eine Umsatzsteuer wirksam geworden (Ruppe/Achatz, UStG4 , Art 24 Tz 3ff sowie Melhardt/Tumpel, UStG1, Art 24 Tz 9).

Auf Grund der oben wiedergegebenen Ermittlungsergebnisse im angeführten Betriebsprüfungsverfahren liegen daher gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung der Abgabenschuld vor. Ob die Abgabenschuld tatsächlich in der sichergestellten Höhe entstanden ist, ist in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden.

Von einer Gefährdung oder Erschwerung der Abgabeneinbringung kann im Wesentlichen dann gesprochen werden, wenn aus der wirtschaftlichen Lage des Abgabepflichtigen und den besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden muss, dass nur bei raschem Zugriff der Behörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint.

Vom Abgabenschuldner selbst gesetzte Gefährdungshandlungen sind zwar nicht erforderlich, umgekehrt ist aber aus solchen Handlungen eines Abgabepflichtigen die

Annahme einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung von Abgaben unmittelbar abzuleiten (vgl. VwGH 26.4.2000, 97/14/0003).

Es genügt der objektive Tatbestand einer Einbringungsgefährdung. Es reicht, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen geschlossen werden kann, dass mit einer Erschwerung oder Gefährdung der Einbringung der voraussichtlich anfallenden Abgaben gerechnet werden muss (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, S. 2401).

Im Sicherstellungsauftrag hat das Finanzamt zur wirtschaftlichen Lage des Bf. ausgeführt, dass sich der Bf. laut Melderegister aus Österreich abgemeldet habe. Auf der angeblichen Betriebsadresse existiere kein Betrieb, sondern nur ein Briefkasten. Vermögenswerte, die eine Abdeckung des Abgabenrückstandes ermöglichen, seien nicht bekannt.

Den getroffenen Feststellungen zur Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit der gegenständlichen Umsatzsteuerschuldigkeiten hat der Bf. weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag Argumente entgegengesetzt.

Das Finanzamt ging daher bei Erlassung des Sicherstellungsauftrages zu Recht von einer Gefährdung der Einbringlichkeit aus.

Es lagen somit alle tatbestandsmäßigen Voraussetzungen zur Erlassung des gegenständlichen Sicherstellungsauftrages vor.

Bei der Ermessensübung sind nach § 20 BAO die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen, welche z.B. in einer Schmälerung seiner Kreditwürdigkeit liegen können, gegenüber dem öffentlichen Interesse der Abgabenbehörde an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen.

Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergibt sich, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden kann. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur in Ausnahmefällen - etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit (Hinweis Ritz, Verwaltungsökonomie als Ermessenskriterium, ÖStZ 1996, 70) - ist daher von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzusehen (VwGH 26.7.2007, 2007/15/0131).

Davon kann im vorliegenden Fall jedoch keine Rede sein. Die Erlassung des Sicherstellungsauftrages war daher auch zweckmäßig im Sinne des § 20 BAO. Billigkeitsgründe, welche diese Zweckmäßigkeitsgründe überwiegen würden, hat der Bf. nicht vorgebracht und konnten auch vom Bundesfinanzgericht nicht festgestellt werden. Ganz im Gegenteil steht das im Rahmen der Außenprüfung festgestellte, auf dauerhafte Abgabenvermeidung gerichtete steuerliche Verhalten des Bf. einer Billigkeitsmaßnahme entgegen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht nicht von der Rechtsprechung des VwGH ab und hatte die Klärung der Frage der Notwendigkeit der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages auf Grund einer drohenden Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung im Einzelfall zum Gegenstand, nach deren Lösung sich die Entscheidungsfindung eindeutig aus dem Gesetz ergab.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 22. Februar 2018