



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Bf, Adr, vom 15. Dezember 2010 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes X. vom 15. November 2010, Zahl nnnnnn/08840/24/2010, betreffend Sicherstellungsauftrag gemäß [§ 232 BAO](#) entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 2. September 2010 ordnete das Zollamt X. gemäß § 232 BAO die Sicherstellung der Mineralölsteuer für den Zeitraum Februar bis Mai 2010 im Gesamtbetrag von € 2,700.000,00 in das Vermögen des Beschwerdeführers (im Folgenden kurz als Bf bezeichnet) an.

Im Sicherstellungsauftrag wurde ausgesprochen, dass die Sicherstellung der Abgabensprüche sofort vollzogen und dass das Unterbleiben von Maßnahmen der Vollziehung durch die Hinterlegung eines Betrages in Höhe von € 2,700.000,00 bewirkt werden könne.

Begründend führte das Zollamt aus, dass Erhebungen des Zollamtes ergeben hätten, dass seit Februar 2010 circa 10,500.000 Liter mineralölsteuerbefreites Basisöl bzw. Schmieröl angekauft und in weiterer Folge ca. 8,000.000 Liter als Dieselmotorkraftstoff weiterverhandelt worden sei. Der Bf sei maßgeblich an diesen Geschäften beteiligt gewesen. Die darauf entfallende Mineralölsteuer (€ 347,00/1000 l) sei nicht entrichtet worden.

Nach Darstellung der Einkommens- und Vermögenssituation führte das Zollamt weiter aus, dass von einer wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung ausgegangen werden müsse, weil der Bf die Abgaben nicht bezahlen wird können und die vorhandenen Sparguthaben jederzeit durch Abhebung dem Zugriff des Zollamtes entzogen werden könnten.

Dagegen wurde mit Eingabe vom 13. September 2010 Berufung erhoben.

In seiner Begründung führte der Bf im Wesentlichen aus, dass er in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der E-GmbH ordnungsgemäß mineralölsteuerbefreites Basisöl von der I-GmbH angekauft und dieses Öl weiter verkauft habe, sodass er keinesfalls daran mitgewirkt habe, dass die zu entrichtende Mineralölsteuer nicht bezahlt bzw. nicht abgeführt oder erklärt worden sei. Aus den beschlagnahmten Unterlagen sei ersichtlich, dass ordnungsgemäß Eingangs- und Ausgangsrechnungen für mineralölsteuerbefreites Basisöl vorlägen und dass die Ware ordnungsgemäß weiter verkauft worden sei.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 15. November 2010 mit dem Hinweis darauf, dass im gegenständlichen Fall beim Landesgericht Salzburg gegen den Bf als Beschuldigter ermittelt werde und in diesem Zusammenhang eine Hausdurchsuchung angeordnet und durchgeführt worden sei, als unbegründet abgewiesen.

In dem dagegen gerichteten Rechtsbehelf der Beschwerde vom 15. Dezember 2010 brachte der Bf vor, dass der Sicherstellungsauftrag entgegen der Ansicht des Zollamtes nicht alle erforderlichen Angaben enthalte. Es werde nämlich nicht ordnungsgemäß angeführt, in welche Objekte die Sicherstellung tatsächlich erfolge. So werde nicht ausgeführt, in welchem Umfang die genannten Sparbücher bzw. das unbewegliche Vermögen zur Sicherstellung herangezogen werde. Diese Unvollständigkeit des Bescheides habe die Rechtswidrigkeit des Bescheides zur Folge, der deshalb aufzuheben sei.

Die Begründung sei auch insoweit widersprüchlich, da davon gesprochen werde, dass beim Landesgericht Salzburg beim Beschuldigten ein Verfahren anhängig sei und in diesem Zusammenhang eine Hausdurchsuchung angeordnet und durchgeführt worden sei. Richtigerweise sei dazu zu sagen, dass allein aufgrund der Ermittlungen des Zollamtes eine Mitteilung an die Staatsanwaltschaft Salzburg ergangen und auch vom Zollamt ein Antrag auf Hausdurchsuchung gestellt worden sei, wobei bislang weder ein subjektives noch ein objektives Verschulden des Bf. feststellbar sei.

Es werde auch nicht ausgeführt, warum der Bf für Steuerschulden der I-GmbH haften solle, nachdem er nicht einmal Gesellschafter der genannten Firma sei. Worin allenfalls die Erschwerung oder Gefährdung der Einbringung liegen solle, sei nicht begründet worden und sei auch nicht nachvollziehbar.

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 eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabepflichtige kann durch den Erlag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung hat der Sicherstellungsauftrag zu enthalten:

- a) die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld;
- b) die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt;
- c) den Vermerk, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann;
- d) die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken kann, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

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

Anhängig ist ein Strafverfahren bei gerichtlicher Zuständigkeit bereits dann, wenn gerichtliche Ermittlungen oder Vorerhebungen geführt werden (vgl. *Rathgeber*, SWK 2009, S 732).

Betreffend den Verdacht der vorsätzlichen Hinterziehung der Mineralölsteuer wurden am 1. September 2010 aufgrund der Anordnung der Staatsanwaltschaft Salzburg Hausdurchsuchungen durchgeführt und der Bf einvernommen. Abgesehen davon, dass der Bf Geschäftsführer der in das System der Abgabenhinterziehung eingebundenen E-GmbH war, ist dieser potentiell Haftender gemäß [§ 11 BAO](#), wonach bei vorsätzlichen Finanzvergehen rechtskräftig verurteilte Täter und andere an der Tat Beteiligte für den Betrag, um den die Abgaben verkürzt wurden, haften.

Aufgrund der strafgerichtlichen Maßnahmen erweist sich die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages gegen den Bf als grundsätzlich zulässig.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Sicherstellungsauftrag kein abschließender Sachbescheid, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung

zuzuordnende Sofortmaßnahme, die dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld, Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zur Annahme besteht, dass die spätere Einbringung gefährdet oder erschwert ist. Nach Ansicht des Gerichtshofes liegt es in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise und somit nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens gesetzt werden kann, sondern es genügt, dass die Abgabenschuld mit der Verwirklichung eines abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihren Bestand und ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (vgl. z.B. VwGH 24.2.2000, [96/15/0217](#)).

Die I-GmbH bezog im Zusammenwirken mit der E-GmbH und weiteren Beteiligten ein Diesel-Schmierölgemisch (in den Frachtdokumenten als mineralölsteuerbefreites Basisöl bezeichnet) aus der Slowakei und verkaufte dieses als (reinen) Dieseldieselfkraftstoff an verschiedene Abnehmer weiter. Um diese Umsätze zu verschleiern wurden innergemeinschaftliche Lieferungen von Basisöl und der Ankauf von Diesel vorgetäuscht. Die Mineralölsteuer wurde weder erklärt noch entrichtet.

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Mineralölsteuergesetz 1995](#) (MinStG 1995) unterliegt Mineralöl, das im Steuergebiet hergestellt oder in das Steuergebiet eingebracht wird, sowie Kraftstoffe und Heizstoffe, die im Steuergebiet verwendet werden, der Mineralölsteuer.

Wird Mineralöl aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates zu gewerblichen Zwecken bezogen, entsteht gemäß [§ 41 Abs. 1 MinStG 1995](#) die Steuerschuld dadurch, dass der Bezieher das Mineralöl im Steuergebiet in Empfang nimmt oder das außerhalb des Steuergebietes in Empfang genommene Mineralöl in das Steuergebiet verbringt oder verbringen lässt.

Es liegt somit ein Tatbestand vor, an den die Abgabenvorschriften eine Abgabepflicht knüpfen.

Im Berufungsverfahren ist zwar zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages die diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben waren, jedoch ist dem [§ 280 BAO](#) zufolge, auf die der Behörde zur Kenntnis gelangte Tatsachen und Beweise, soweit sie im Zeitpunkt der Erlassung der erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages objektiv gegeben waren, Bedacht zu nehmen (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 232 Tz 11 mwH). Dass das Zollamt im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages noch davon ausging, dass Diesel erst im Steuergebiet dem Basisöl beigemischt werde, macht den Sicherstellungsauftrag daher nicht rechtswidrig.

Nach dem im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages gegebenen Ermittlungsstand lagen gewichtige Anhaltspunkte für eine Hinterziehung der Mineralölsteuer vor. So wur-

de im Rahmen einer Observierung festgestellt, dass in E. gelagertes Mineralöl als Dieselmotorkraftstoff an Endabnehmer weitergeliefert wurde. Weiters wurde beobachtet, dass eine Mineralöllieferung aus der Slowakei - in den Frachtpapieren als (mineralölbefreites) Basisöl bezeichnet - in einen Tankwaren der E-GmbH umgeladen wurde und als Dieseltransport gekennzeichnet weiter transportiert worden ist. Außerdem wurde im Rahmen einer Finanzamtprüfung festgestellt, dass Dieselöl von einer in Liquidation befindlichen Firma angekauft worden sein soll, jedoch keine Frachtpapiere vorhanden waren und auch keine Zahlungen geleistet worden sind. Das gleiche wurde für innergemeinschaftliche Lieferungen von Basisöl festgestellt. Hinzu kam, dass die E-GmbH an die I-GmbH Zahlungen geleistet hat, die in der Folge bar behoben wurden und den Wert der Lieferungen überstieg.

Das Zollamt konnte auch zu Recht davon ausgehen, dass eine Gefährdung oder zumindest eine wesentliche Erschwerung der Einbringung vorlag. Von einer Gefährdung oder Erschwerung der Abgabeneinbringung kann im Wesentlichen dann gesprochen werden, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Behörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint. Lehre und Rechtsprechung sehen relevante Gefährdungs- und Erschwerungsursachen etwa bei drohendem Konkurs- oder Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, Vermögensverschleuderung, Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte oder beim dringenden Verdacht einer Abgabenhinterziehung (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 232, Tz 5).

Der objektive Tatbestand einer Gefährdung oder Erschwerung genügt. Eine vom potenziellen Abgabenschuldner gesetzte Gefährdungshandlung ist nicht erforderlich. Es reicht, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen geschlossen werden kann, dass mit einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der voraussichtlich anfallenden Abgaben gerechnet werden muss (vgl. VwGH 26. 4. 2000, [97/14/0003](#); VwGH 30. 10. 2001, [96/14/0170](#); VwGH 19. 3. 2002, [97/14/0004](#)).

Im Hinblick auf das aufgebaute System einer fortlaufenden Abgabenhinterziehung und der Höhe der Abgaben lagen gewichtige Indizien dafür vor, dass sich der Bf als potentiell Haftender der Vollstreckung der Abgaben zu entziehen versuchen werde und daher nur ein rascher Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung gesichert erscheinen ließ. Das Zollamt führte in diesem Zusammenhang zutreffend aus, dass das vorhandene Sparguthaben rasch durch Abhebung dem Zugriff des Zollamtes entzogen werden könnte.

Inhaltliche Voraussetzung eines Sicherstellungsauftrages ist es nicht, dass die Gegenstände die gepfändet werden sollen bzw. Liegenschaften, auf die ein Pfandrecht erworben werden

soll, genau bezeichnet werden. Dies ist erst im nachfolgenden Vollstreckungsverfahren erforderlich. Das diesbezügliche Vorbringen geht insofern ins Leere.

Das der Abgabenbehörde somit eingeräumte Ermessen ([§ 20 BAO](#)) zur Erlassung eines Sicherstellungsauftrages erfordert die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Demnach sind bei der Ermessensübung berechnigte Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen. Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergibt sich nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden kann. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur in Ausnahmefällen - etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit - ist daher von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzusehen (vgl. VwGH 3. 7. 2003, [2000/15/0042](#)).

Dies trifft auf den vorliegenden Fall nicht zu, weil der sicherzustellende Abgabenbetrag alles andere als geringfügig und der Sicherstellungsauftrag Exekutionstitel war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 7. Dezember 2011