



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A, in B, vertreten durch Dr. Klaus Plätzer, Rechtsanwalt, 5020 Salzburg, Hellbrunner Straße 5, vom 24. November 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 5. November 2009 betreffend Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird im Spruch dahingehend abgeändert, dass bei der Abgabenart Umsatzsteuer die Zeiträume auf die Jahre 2006, 2007 und 2008 zu lauten haben. Im Übrigen bleibt der Spruch unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 5. November 2009 erließ das Finanzamt Salzburg-Stadt gegen den Berufungswerber (Bw) A einen Sicherstellungsauftrag für Umsatzsteuer 2006, 2007 und 1-7 2008, sowie Einkommensteuer der Jahre 2006-2008 in Höhe von insgesamt € 578.956,89 (Aufgliederung siehe im Spruch des Bescheides).

Begründet wurde dieser Sicherstellungsauftrag im Wesentlichen damit, dass auf Grund des Anlassberichtes vom 28. September 2009 ein gerichtliches Finanzstrafverfahren wegen Abgabenhinterziehung gem. den §§ 33 Abs. 1 und 38 Abs. 1 lit. a FinStrG gegen den Bw anhängig ist. Für die Jahre 2006-2008 seien unrichtige Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärungen eingereicht worden, da Vorsteuern und Betriebsausgaben aus Scheinrechnungen zu Unrecht geltend gemacht wurden.

Dieser Tatverdacht ergebe sich aus den bisherigen Feststellungen der derzeit laufenden Betriebsprüfung. Bei Überprüfung der vorgelegten Fremdleistungsrechnungen wurde festgestellt, dass die angeblichen Fremdleister (Subunternehmer) bei den zuständigen Finanzämtern erhebliche Abgabenrückstände aufweisen, in Konkurs sind oder der Konkurs mangels Masse nicht eröffnet wurde oder gar keine Steuererklärungen eingereicht wurden. Obwohl es sich bei den meisten Fremdleistungsrechnungen um größere Beträge handelt, findet sich meist nur eine pauschale Leistungsbezeichnung, wie zB. „diverse Reinigungsarbeiten durchgeführt“ auf den Rechnungen. Dadurch handle es sich nicht um ordnungsgemäße Rechnungen iSd § 11 UStG, da ein Zeitraum, Leistungsort oder detaillierte Leistungsbeschreibung fehlen.

Auf die Berechnung und dazugehörige Aufgliederung wird verwiesen, wobei auf die Entstehung des Abgabenanspruches gem. § 4 Abs. 1 BAO iVm § 19 Abs. 2 UStG hingewiesen wurde.

Die Erschwerung der Einbringung der Abgaben sei zu befürchten, da gegen den Bw der dringende Verdacht gravierender Abgabenhinterziehungen bestehe und aus den bisher durchgeführten Ermittlungen sowie der dem Finanzamt vorliegenden Jahreserklärungen hervorgeht, dass der Bw über kein ausreichendes und greifbares inländisches Vermögen verfüge.

Durch fingierte Abrechnungen liege ein schwerwiegender Aufzeichnungsmangel vor, die die Annahme, dass sich der (die) Abgabepflichtige der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen trachten werde, ebenfalls rechtfertigen würden.

Die Einbringung der Abgaben sei daher gefährdet, weil aus den dargestellten Umständen des Falles sich daher die Besorgnis ergebe, dass die Abgabeneinbringung äußerst gefährdet und wesentlich erschwert sei, sodass dies nur bei raschem Eingriff in das Vermögen der Gesellschaft voraussichtlich gesichert erscheine.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw durch seinen ausgewiesenen Vertreter mit Schriftsatz vom 24. November 2009 das Rechtsmittel der Berufung.

Die Bw beantragt dem Rechtsmittel Folge zu geben und den angefochtenen Bescheid – Sicherstellungsauftrag – ersatzlos aufzuheben.

In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass es unklar sei, wie die Behörde zu den Berechnungsgrundlagen gekommen ist. Es sei somit Festzustellen, dass hier ganz offensichtlich irgendwelche Beträge angeführt wurden, wobei selbst die Berechnung und Ausführungen im zugrundliegenden Bescheid widersprüchlich und unrichtig seien.

Was die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Abgabeneinbringung betreffe, so sei im Bescheid lediglich eine Scheinbegründung enthalten, die durch überhaupt nichts gerechtfertigt sei und die auch nicht die Umstände des Einzelfalles berücksichtige.

Überprüfungen durch den bevollmächtigten Rechtsvertreter (bei zwei Personen) hätten ergeben, dass diese bestätigt hätten, die Rechnungen ausgestellt zu haben und die darin ausgewiesenen Beträge auch tatsächlich bezahlt bekommen zu haben.

Im Rahmen der Betriebsprüfung sei zwischen dem Steuerberater des Bw und dem Prüfungsorgan vereinbart gewesen, dass etwa mangelhafte Rechnungen durch Erbringung eines Leistungsverzeichnisses in einer vereinbarten Form saniert werden könnten. Selbstverständlich werde das geschehen, sodass die Erlassung eines derartigen Bescheides – Sicherstellungsauftrages – schlicht und einfach nicht nachvollziehbar sei. Der Einschreiter behalte sich die Geltendmachung von Amtshaftungsansprüchen vor.

Auf das weitere Vorbringen betreffend Blockade des Geschäftskontos und daraus drohenden Insolvenzverfahren wird verwiesen.

Weiters wurde ausgeführt, dass zum Tatbestandsmerkmal der Gefährdung bzw. wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgaben ein wesentliches Merkmal und Tatbestandsvoraussetzung für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgabe ist.

Dazu wurde im Wesentlichen auf die Rechtsprechung des VwGH verwiesen, wonach Abgabenhinterziehung und Mängel in der Buchführung grundsätzlich nicht so geartete Umstände sind, dass sie allein und ohne weitere Bedachtnahme auf die sonstigen Verhältnisse des Einzelfalles die Voraussetzungen für einen Sicherstellungsauftrag erfüllen. In jedem Fall bedarf es hierzu nach dem Wortlaut des Gesetzes auch einer Auseinandersetzung mit der wirtschaftlichen Lage des Abgabepflichtigen, wobei die Frage einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgaben unabhängig vom Verdacht einer Abgabenhinterziehung von den Einkommens – und Vermögensverhältnissen des Abgabepflichtigen nicht zu trennen ist. (zB. VwGH 4.7.1990, 89/15/0131). Eine bloße abstrakte Möglichkeit einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe oder einer Vermögensverschleppung rechtfertige für sich allein Sicherungsmaßnahmen nicht.

Hinsichtlich der Frage der Erschwerung der Abgaben sei lediglich eine Scheinbegründung vorhanden, dergestalt, dass aus der eingereichten Steuererklärung hervorgehe, dass die Gesellschaft über kein ausreichendes Vermögen im Inland verfügt. Tatsache sei, dass die Gesellschaft keinerlei Exekutionsführungen hat, keinerlei Vermögensverschiebungen erfolgten, die Steuerpflichten immer ordnungsgemäß und fristgerecht erfüllt habe, womit überhaupt kein Grund für die Annahme vorliege, die Einschreiterin würde sich einer Abgabenverpflichtung entziehen. Der Begriff ausreichendes Vermögen im Inland, wie er von der Finanzverwaltung verwendet werde, sei völlig unbestimmt. Dabei sei zu bedenken, dass der Inhalt des Sicherstellungsauftrages einerseits rechnerisch unrichtig sei, andererseits sich auf nur als dubios – nämlich insbesondere hinsichtlich des Zustandekommens dieser Abgaben – zu bezeichnenden

Angaben einzelner Personen bezieht.

Der Verdacht, dass sich diese Personen möglicherweise selbst belasten sei offenbar nicht ernstgenommen worden. Eine Aufklärung hinsichtlich des Entschlagsrechtes dürfte bei den Einvernahmen dieser Personen ebenfalls nicht erfolgt sein.

Auf das Vorbringen betreffend die Pfändung aus der Handtasche seiner Ehegattin wird verwiesen, da diese Pfändung im Zusammenhang mit einem anderen Sicherstellungsauftrag erfolgte.

Der Bw wiederholte sohin die anfangs gestellten Anträge.

Aus der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 9. Dezember 2009 geht hervor, dass den angeführten Fremdleistungen die Aufstellung der nicht den §§ 11 und 12 UStG 1994 entsprechenden Rechnungen, welche am 5. Oktober dem Steuerberater übergeben wurde, zugrunde liegt. Bis dato seien keine formell ordnungsgemäßen Rechnungen mit einer eindeutigen Leistungsbeschreibung vorgelegt worden. Da bezüglich der Leistungen der Subunternehmer keine Aufzeichnungen vorlägen, sei fraglich, wie im Nachhinein detaillierte Angaben bezüglich des Umfanges der Reinigungsarbeiten rekonstruiert werden könnten.

Zu Scheinrechnungen wurde ausgeführt, dass sich der Verdacht aufgrund der bei der Hausdurchsuchung vorgefundenen Unterlagen erhärtet habe, dass es sich bei den Fremdleistungen zum Großteil um Scheinrechnungen handle.

Die im Zuge der Betriebsprüfung vorgeladenen Personen seien selbstverständlich hinsichtlich des Entschlagsrechtes aufgeklärt und hätten diese durch ihre Unterschrift bestätigt, dass die Aussagen richtig wiedergegeben wurden.

Diese Berufung wurde sodann ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS für Salzburg vorgelegt.

Mit Vorhalt vom 12. April 2012 forderte der UFS-Salzburg das Finanzamt unter Hinweis auf das Berufungsvorbringen und die ständige Rechtsprechung des VwGH auf, zu den wirtschaftlichen Verhältnissen der Bw Stellung zu nehmen, da die Frage einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgaben unabhängig vom Verdacht schwerwiegender Aufzeichnungsmängel (durch fingierte Abrechnungen) von den Einkommens – und Vermögensverhältnissen des Steuerpflichtigen nicht zu trennen ist.

Dieser Vorhalt wurde seitens des Finanzamtes Salzburg-Stadt mit Schriftsatz vom 21. Mai 2012 im Wesentlichen wie folgt beantwortet:

Als Basis für die wirtschaftliche Situation habe der Betriebsprüfung der Jahresabschluss 2008 samt Steuererklärungen gedient. Danach verfügte der Bw nicht über ausreichendes verwertbares Vermögen um die zu erwartenden Abgabenverbindlichkeiten entrichten zu können. Der

Bw hatte kein inländisches Grundvermögen und war lediglich in Besitz eines KFZ (Erstzulassung 1995). Weiters habe er von der GmbH nur einen monatlich Geschäftsführerbezug von brutto € 2.000,-- bezogen, welchen er zur Bestreitung des Lebensaufwandes verwendet habe.

Insgesamt sei der Bw somit zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages nicht in der Lage gewesen die erwarteten Abgabenschulden entrichten zu können. Unter Berücksichtigung der anderen Umstände (schwere Aufzeichnungsmängel, Verdacht auf gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung) sei eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung jedenfalls als gegeben anzunehmen gewesen.

Weiters wurde auf den mitvorgelegten Veranlagungsakt sowie die Akten der Betriebsprüfung verwiesen.

Aus dem Akteninhalt werden noch folgende Feststellungen getroffen:

Der Bw hat seine Tätigkeit als Einzelunternehmer mit Ablauf des XY eingestellt und wurde das Unternehmen als GmbH weitergeführt (deren Geschäftsführer der Bw war).

Aus dem Veranlagungsakt des Bw zu StNr. YX ist aus der zum 31.12.2008 erstellten Bilanz zu ersehen dass der Gewinn für 2008 mit rd. € 60.000,-- angegeben wurde. Die Kundenforderungen waren mit € 3.348,-- angegeben, Kassa und Bankguthaben waren nicht vorhanden. Bankverbindlichkeiten bestanden in Höhe von rd. € 2.500,--. Das Sachanlagevermögen war mit Null Euro angegeben. Eine Forderung aus Darlehen bestand in Höhe von rd. € 76.000,--. Aus dem GmbH-Akt zu StNr. YZ ist zu ersehen, dass der Bw im Jahr 2009 als Geschäftsführer ein monatliches Bruttogehalt von € 3.000,-- bezogen hat.

Inzwischen wurde die Betriebsprüfung abgeschlossen und die zunächst sichergestellten Abgaben wie folgt festgesetzt (auf die diesbezüglichen Abgabenbescheide wird verwiesen):

Umsatzsteuern 2006 rd. € 37.000,--, 2007 rd. € 112.500,-- und 2008 rd. € 31.000,--.

Einkommensteuern 2006 rd. € 75.000,--, 2007 rd. € 242.000,-- und 2008 rd. € 74.000,--.

Insgesamt wurden die Abgaben in Höhe von rd. € 571.500 festgesetzt. Die Umsatzsteuern wurden etwas verringert die Einkommensteuern leicht erhöht.

Aus dem Akt der Betriebsprüfung ist zu ersehen, dass der Prüfungsauftrag die Umsatzsteuer für das Jahr 2008 umfasste. Umsätze wurden bis Juli 2008 festgestellt. Das Ergebnis der Betriebsprüfung wurde als Jahresumsatzsteuer 2008 verbucht.

Über die Berufung 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.

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung unter Hinweis auf die Lehre ausführt, setzt die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages neben der Entstehung des Abgabeananspruches weiters voraus, dass eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der zugrunde liegenden Abgaben zu erwarten ist. Davon kann dann gesprochen werden, wenn aus der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen und den besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden muss, dass nur bei raschem Zugriff der Behörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint (siehe dazu VwGH vom 4.7.1990, 89/15/0131). Weiters ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH jedenfalls eine Auseinandersetzung mit den Einkommens – und Vermögensverhältnissen des Steuerpflichtigen erforderlich.

Zur Entstehung des Abgabeananspruches ist darauf hinzuweisen, dass es sich bei den Fremdleistungsrechnungen um keine ordnungsgemäßen Rechnungen – fehlender Zeitraum, Leistungsort und Leistungsbeschreibung – im Sinne des Umsatzsteuergesetzes handelt, sodass schon aus diesem Grund der Vorsteuerabzug nicht zusteht.

Aufgrund der Annahme von Scheinrechnungen war die Entstehung des Abgabeananspruches auch bei der Einkommensteuer anzunehmen.

Diesbezüglich ist auf die inzwischen ergangenen bescheidmäßigen Veranlagungen für die Jahre 2006 bis 2008 zu verweisen, denen der Betriebsprüfungsbericht vom 10. September 2010 sowie die Niederschrift über die Schlussbesprechung zugrunde liegen.

Daraus ist beispielsweise ersichtlich, dass seitens eines Geschäftsführers (C) eine klare Zuordnung getroffen wurde welche Rechnungen seitens der GmbH als Subunternehmer an den Bw gestellt wurden und welche nicht gestellt wurden. Aus anderen Feststellungen ist zu ersehen, dass mit dem den Subunternehmern zur Verfügung stehenden Personal die in Rechnung gestellten Leistungen für den abgerechneten Zeitraum nicht geleistet worden sein können (zB. Fremdleistungsaufwand D).

Zur Höhe der vom Sicherstellungsauftrag umfassten Abgaben ist vorweg festzustellen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld nicht wie bei einer ordnungsgemäßen Abgabefestsetzung vorliegen muss. Gewisse Abweichungen zwischen dem anfänglich dem Sicherstellungsauftrag zugrundeliegenden Betrag und der nachfolgenden Abgabefestsetzung müssen daher in Kauf genommen werden.

Im gegenständlichen Fall kam es nur zu einer geringen Abweichung zwischen dem Sicherstellungsauftrag in Höhe von rd. € 579.000,-- und den tatsächlich festgesetzten Abgaben in Höhe

von rd. € 571.000,--. Es ist daher hinsichtlich der Höhe und somit der Entstehung der Abgabenansprüche von der Rechtmäßigkeit des Sicherstellungsauftrages auszugehen.

Die dagegen erhobenen Einwendungen gehen ins Leere.

Es wurden weder irgendwelche Beträge angeführt (liegen doch sämtliche Rechnungen in Ablichtung in den BP-Akten vor, noch führt der Bw konkret aus welche widersprüchlichen Berechnungen und Ausführungen dem Bescheid zugrunde liegen.

Das nunmehr zwei Personen (welche) entsprechende Bestätigungen abgegeben bzw. ihre Aussagen geändert haben kann daran, dass bis jetzt keine ordnungsgemäßen Rechnungen vorliegen nichts ändern. Diese Umstände werden im weiteren Verfahren zu prüfen sein. Dem stehen auch die weiteren Feststellungen laut Betriebsprüfung, wonach überwiegend nur Barzahlungen (auch bei größten – fünfstelligen - Beträgen) falsche Rechnungsnummern, Barzahlungen stimmen mit Geldbehebungen des Bw nicht überein (welche auf sein Sparkonto eingelegt wurden) usw., entgegen.

Wenn der Bw anführt, dass ordnungsgemäße Rechnungen nachgereicht werden würden, ist entgegenzuhalten, dass dies bisher nicht erfolgt ist. Es ist daher auf die bescheidmäßigen Festsetzungen der gegenständlichen Abgaben anlässlich der Betriebsprüfung zu verweisen.

In weiterer Folge ist daher zu prüfen, ob die Erlassung des Sicherstellungsauftrages zum damaligen Zeitpunkt, in Bezug auf das Vorliegen von Gefährdungs – und Erschwerungsmomenten, gerechtfertigt war.

Im gegenständlichen Fall ist aufgrund von fingierten Abrechnungen (Scheinrechnungen) auf schwerwiegende Aufzeichnungsmängel die den Verdacht eine Abgabenhinterziehung durch den Bw rechtfertigen, auszugehen (siehe hiezu den Anlassbericht an die Staatsanwaltschaft vom 28. September 2009).

Zu den wirtschaftlichen Verhältnissen ist vorweg auszuführen, dass die Gefährdungs – bzw. Erschwerungsmomente zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages gegeben sein müssen.

Hinsichtlich der wirtschaftlichen Verhältnisse verwies das Finanzamt auf die vom Bw für das Jahr 2008 eingereichten Jahresabschluss samt Steuererklärungen. In der Vorhaltsbeantwortung wurde ergänzt, dass der Bw als Geschäftsführer der GmbH monatlich brutto € 2.000,-- als Gehalt bezogen habe, welches er zur Bestreitung des Lebensaufwandes verwendet habe. Als Vermögenswert habe lediglich ein KFZ (Erstzulassung 1995 bestanden).

Bei einer derartigen Sachlage konnte das Finanzamt sehr wohl von einer Gefährdung bzw. wesentlichen Erschwerung hinsichtlich der Einbringung der Abgabennachforderung ausgehen. An Vermögen war allenfalls lediglich eine Darlehensforderung in Höhe von € 76.000,-- vorhanden (welche in der Bilanz der GmbH 2009 nicht mehr aufscheint) sowie ein altes Kraftfahrzeug. Weiteres Vermögen, insbes. inländisches Grundvermögen, konnte nicht festgestellt

werden. Die Einkommensverhältnisse sind als gut zu bezeichnen, wobei im Jahr 2009 (zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages) von einem Bruttogehalt als Geschäftsführer von € 3.000,-- auszugehen ist, wobei anzunehmen ist, dass dieses jedenfalls teilweise zur Deckung des Lebensaufwandes diene. Im Verhältnis zu den Abgabennachforderungen laut Sicherstellungsauftrag in Höhe von rd. € 579.000,-- steht die Vermögens – und Einkommenssituation jedoch in keinem Verhältnis. Dabei ist zu beachten, dass der Bw seine Tätigkeit als Einzelunternehmer eingestellt hat.

Insgesamt ist daher aufgrund des bestehenden Missverhältnisses zwischen Vermögen und Einkommen des Bw mit den inzwischen festgesetzten Abgabennachforderungen der Schluss zulässig, dass hinsichtlich der Einbringlichkeit der Abgaben von einer Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ausgegangen werden durfte.

Es handelt sich daher nicht, wie vom Bw ausgeführt, um eine Scheinbegründung. Es spielt daher auch keine Rolle, dass gegen den Bw keine Exekutionen geführt wurden, es keinerlei Vermögensverschiebungen gegeben habe und der Bw bis dahin seinen steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist. Der Bw gibt in seiner Berufung zudem nicht an, über welches Vermögen, oder zusätzliches Einkommen, er verfügt, dass die Annahme zugelassen hätte, dass die Einbringung der Abgaben nicht gefährdet oder wesentlich erschwert sein wird.

Festzustellen ist, dass lt. Prüfungsauftrag die Jahresumsatzsteuer 2008 geprüft wurde und letztlich auch als Jahresumsatzsteuer bescheidmäßig festgesetzt wurde. Gleiches gilt für die Umsatzsteuern der Jahre 2006 und 2007, sodass der Spruch entsprechend abzuändern war.

Die Rechtsmittelbehörde kommt daher zu dem Schluss, dass ausreichende Gründe für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages sowohl aufgrund der wirtschaftlichen Lage als auch aufgrund der besonderen Umstände des Einzelfalles, vorliegen.

Der Berufung kommt somit keine Berechtigung zu, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 13. Juli 2012