



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der W.GmbH, vertreten durch Ecovis Niederösterreich SteuerberatungsGmbH, 3250 Wieselburg, Hauptplatz 24, vom 21. August 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch HR Dr. Wolfgang Bichler, vom 30. Juli 2012 betreffend Sicherstellungsauftrag gemäß [§ 232 BAO](#) entschieden:

Der Berufung wird Folge und der Sicherstellungsbescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Am 30. Juli 2012 erließ das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs einen Sicherstellungsauftrag nach [§ 232 BAO](#) über € 1.300.000,00 betreffend Körperschaftsteuer 2005 bis 2012 (je € 12.500,00 und Umsatzsteuer 2005 bis 2012 (je € 150.000)).

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass sich im Zuge der Schwerpunktprüfung ergeben habe, dass Buchnachweise nicht vorhanden gewesen seien, Rechnungen umgeschrieben worden seien und Unregelmässigkeiten beim Karkassenverkauf aufgetreten seien. Im Zuge der Überprüfung des Warenwirtschaftssystems „P.“ seien Umschreibungen von Rechnungen festgestellt worden, die dem Rechnungsempfänger die Möglichkeit gegeben hätten, Vorsteuerbeträge unrechtmäßig geltend zu machen.

Beim Ankauf der Karkassen seien größtenteils Gutschriften an Hofkunden ausgestellt worden um den tatsächlichen Verkäufer nicht zu nennen, mit der Folge, dass der Erlös auf Seiten des Verkäufers nicht in dessen Buchhaltung erfasst worden sei. Desweiteren bestehe der begründete Verdacht, dass es beim Karkassenverkauf zu weiteren Unregelmäßigkeiten gekommen sei.

Beim Warenwirtschaftssystem „P.“ sei massiv eingegriffen worden und hätten Manipulationen stattgefunden.

Die Erschwerung der Einbringung sei zu befürchten, da aufgrund der Höhe der Nachforderung die weitere Liquidität der Firma gefährdet sei.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 21. August 2012, in der vorgebracht wird, dass die Finanzverwaltung aufgrund der bisherigen Ermittlungen von einer Abgabennachforderung aufgrund fehlender Buchnachweise in der Höhe von € 1.036.160,20 ausgehe. Es werde darauf hingewiesen, dass dieses Prüffeld noch nicht abgeschlossen sei und eine Vereinbarung mit dem Prüfer bestehe, dass die Bw. noch bis Ende August 2012 entsprechende Belege nachbringen könne und erst auf dieser Grundlage die abschließenden Feststellungen des Betriebsprüfers getroffen werden.

Es sei mehrmals darauf hingewiesen worden, dass in diesem Bereich durch nochmaliges Überprüfen der Belege ausreichende Nachweise erbracht werden können, um damit die Steuerfreiheit des Großteils der Lieferungen in die EU und in die Drittländer belegen zu können.

Nach derzeitigem Auswertungsstand der Bw. ergebe sich nur mehr eine Bemessungsgrundlage in Höhe von € 413.121,48. Daraus resultiere eine Abgabennachforderung von € 68.853,58.

In diesem Zusammenhang werde festgehalten, dass seitens der Finanzverwaltung die Jahre 2011 und 2012 offensichtlich überhaupt keiner eingehenden Überprüfung unterzogen worden seien. Soweit ersichtlich, sei man pauschal davon ausgegangen, dass die erforderlichen Unterlagen fehlen würden.

Es werde daher die Finanzverwaltung aufgefordert, die Prüfung betreffend die Buchnachweise für den gesamten Zeitraum vorzunehmen. Dabei erlaube sich die Bw. darauf hinzuweisen, dass das Jahr 2005 bereits bemessungsverjährt und daher aus der Bemessungsgrundlage jedenfalls auszuscheiden sei.

Weiters erlaube man sich darauf hinzuweisen, dass der Buchnachweis nach der Judikatur des EUGH (27.9.2007, C-146/05, Collée, Slg I-7861) und des VfGH (12.12.2003, B 916/02, VfSlg 17.096) keine materielle Voraussetzung für die Steuerfreiheit darstelle.

Die Erfüllung der gesetzlich und verordnungsmäßig vorgesehenen Nachweispflichten durch den Steuerpflichtigen begründe die Vermutung, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit vorliegen (Ruppe/Achatz, UStG, 4. Aufl. § 7 TZ 58, Prinz, UFS Journal 2009, 352). Dieser Ansicht sei auch der VwGH gefolgt (2.9.2009, 2005/15/0031; 29.4.2010, 2005/15/0057). Der Steuerpflichtige könne daher im Abgabungsverfahren sämtliche Beweismittel (also im Wesentlichen die Nachweise, dass die Waren ins Ausland gebracht worden seien), die die Steuerfreiheit belegen, vorbringen. Die Finanzverwaltung (defacto auch der UFS) habe diese Beweismittel zu würdigen und darüber abzusprechen.

Im Bescheid werde weiters ausgeführt, dass es zu Umschreibungen gekommen sei und dass beim Karkassenverkauf Unregelmäßigkeiten aufgetreten seien. Weiters seien „massive“ Eingriffe in das Warenwirtschaftssystem P. erfolgt.

Dazu sei festzustellen, dass nunmehr seit Monaten seitens der Großbetriebsprüfung kryptische Andeutungen über diverse Sachverhalte getätigt werden. Es sei jedoch in keinem Fall seitens der Finanzverwaltung entsprechendes Beweismaterial vorgelegt worden. Somit sei es dem Bw. auch nicht möglich gewesen, dazu Stellung zu nehmen.

Betreffend Umschreibungen habe die Bw. mehrmals darauf hingewiesen, dass diese nur in wenigen Einzelfällen erfolgt seien, aufgrund einer durchgeführten Analyse seitens des Unternehmens seien Abgabennachforderungen in Höhe von rund € 50.000,00 ermittelt worden (die Berechnungen dazu werden der GroßBP übergeben).

Die Steuernachzahlung laut Bw. betrage demnach in Summe rund € 119.000,00. Der Sicherstellungsauftrag von € 1.300.000,00 sei im Lichte dieser Erkenntnisse nicht nachvollziehbar und entbehre daher jeglicher Grundlage.

Der Begründung eines Sicherstellungsauftrages müsse unter anderem entnommen werden können, aus welchen konkreten Gegebenheiten auf eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Beträge zu schließen sei und aus welchen besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden könne, dass nur bei raschem Zugriff der Behörde die Einbringung der Beträge gesichert erscheine (VwGH 27. August 1998, 98/13/0062). Der Darstellung der Gründe für einen Sicherstellungsauftrag komme damit besondere Bedeutung zu. Sicherstellungsaufträge, die nicht alle im [§ 232 Abs. 2 BAO](#) geforderten Inhaltsbestandteile haben, sind keine für die Bewilligung der Exekution geeigneten Titel (vgl. OGH 28.11.1990, 3 Ob 91/90).

Ein Sicherstellungsauftrag sei kein abschließender Sachbescheid und erfordere daher eine eingehende Auseinandersetzung mit der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen (UFSW v. 9.2.2011, RV/2909-W/10).

Im vorliegenden Bescheid werde ohne Prüfung der finanziellen Verhältnisse und daher rechtswidrig festgehalten, dass durch die Nachforderung die Liquidität der Bw. gefährdet sei. Obwohl es dazu amtswegig verpflichtet sei, habe sich das Finanzamt mit der finanziellen Lage der Bw. nicht auseinander gesetzt.

Schon seit 11. April 2012 sei ein Guthaben von € 893.214,11 nicht mehr ausbezahlt worden, welches durch weitere Vorsteuerguthaben auf einen Betrag von € 1.543.036,19 per 15. August 2012 angestiegen sei. Erst per 16. August 2012 sei der den Sicherstellungsauftrag übersteigende Betrag (€ 243.036,19) an den Bw. angewiesen worden.

Im persönlichen Gespräch zwischen dem Geschäftsführer der Bw. und der Vorständin des Finanzamtes sei im Mai 2012 seitens der Finanz mitgeteilt worden, dass etwaige Guthaben ab April nicht mehr zur Auszahlung bereit stehen würden. Bei Stellung eines Rückzahlungsantrages wurde eine Sicherstellung angekündigt. Es sei in der Folge bis zum Ergehen des Sicherstellungsauftrages kein Rückzahlungsantrag mehr gestellt worden. Dem Finanzamt müsse dabei klar geworden sein, dass trotz dieser massiven „Defacto Rückzahlungssperre“ der Unternehmensbetrieb aufrechterhalten werden konnte. Auch dieser Umstand zeige, dass die Finanzverwaltung vor Ausstellung des Sicherstellungsauftrages eine diesbezügliche Prüfung nicht durchgeführt habe und damit ihrer gesetzlichen Verpflichtung nicht nachgekommen sei.

Zur finanziellen Leistungsfähigkeit der Bw. werde festgehalten, dass das buchmäßige Eigenkapital per Jänner 2011 rund € 2,3 Mio, die un versteuerten Rücklagen per Jänner 2011 rund € 0,1 Mio betragen haben.

Der vorläufige Gewinn (vor Erstellung einer allfälligen BP- Rückstellung) habe per Jänner 2012 rund € 0,8 Mio betragen.

Das rein buchmäßige Eigenkapital (inkl. der un versteuerten Rücklagen, die betriebswirtschaftlich Eigenkapital darstellten) betrage daher rund € 3,2 Mio, die Höhe des Sicherstellungsauftrages damit nur 40 % der buchmäßigen Eigenmittel.

Es sei demnach klar ableitbar, dass der Betrag seitens der Firma aufgebracht werden könne. Es lägen keine gewichtigen Anhaltspunkte für die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung vor. Darüber hinaus habe die Bank überdies kurzfristige Rahmenüberziehungen von € 1 Mio rasch und unbürokratisch genehmigt. Überdies sei auch

erwähnt, dass damit laut Berechnungen des Unternehmens ein Skontiverlust in der Höhe von rund € 50.000,00 durch nicht verfügbare Liquidität entstanden sei.

Es werde daher die Aufhebung des Sicherstellungsbescheids und die Rückzahlung des gesamten bestehenden Abgabenguthabens begehrt.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 30. April 2013 abgewiesen und dazu zunächst nochmals festgehalten, dass im Zuge der Betriebsprüfung schwerwiegende Verstöße gegen das Abgabenrecht festgestellt worden seien. Dies betreffe vor allem nicht vorhandene Buchnachweise, Umschreibungen von Rechnungen sowie Unregelmäßigkeiten beim Karkassenverkauf.

Im Laufe des Prüfungsverfahrens sei festgestellt worden, dass es im Karkassengeschäft zu gravierenden Malversationen gekommen sei und dadurch die ausgewiesenen Verluste nicht glaubhaft nachgewiesen seien.

Die Feststellungen seien durch die Aussagen des ehemaligen Filialeiters H.W. bestätigt worden (festgehalten in den Protokollen vom 14.5.2012 und 11.7.2012).

Die Prüfung sei am 8. Februar 2012 begonnen und danach auf Grund des Verdachtes auf Hinterziehungen im Bereich des Karkassengeschäftes am 21. Mai 2012 auf die Jahre 2005 bis 2007 ausgedehnt worden. Wegen des Vorliegens von hinterzogenen Abgaben sei auch das Jahr 2005 nicht bemessungsverjährt.

Die in der Berufungsschrift behauptete gute wirtschaftliche Lage des Unternehmens (Eigenkapital 3,2 Mio, Rahmenüberziehung bei der Bank 1,0 Mio rasch möglich) zum Betrachtungszeitpunkt 30.7.2012 werde durch das Finanzamt aus folgenden Überlegungen massiv angezweifelt.

Zu den Stichtagen 31.1.2011 und 31.1.2012 stelle sich die Eigenkapitalquote wie folgt dar:

Eigenkapital	31.1.2011	31.1.2012
Stammkapital	36.336,42	36.336,42
Gewinnrücklagen	531.640,39	531.640,39
Bilanzgewinn	1.874.912,18	1.713.501,19
Summe Eigenkapital	2.281.478,00	2.442.888,99

Nach Ansicht des Finanzamtes stelle das Eigenkapital lediglich einen Buchwert dar, der den Unterschiedsbetrag bzw. Saldo zwischen Aktiva und Passiva einer Bilanz ausweise.

Aussagekräftiger Indikator betreffend Zahlungsunfähigkeit eines Unternehmens sei die dynamische Liquidität, die sich aus folgenden Faktoren zusammensetze:

Zahlungsmittel + Forderungen + geschätzte Umsätze/kurzfristige Verbindlichkeiten.

Zu diesem Punkt sei jedoch seitens des Unternehmens keine Stellungnahme eingereicht worden.

Im Zuge der Belegprüfung sei von der Betriebsprüfung des Weiteren festgestellt worden, dass bei diversen Ausgangsrechnungen Zessionsvereinbarungen angeführt seien. Mit der Zessionsvereinbarung vom 20. Juni 2005 bzw. 3. Jänner 2011 seien ab diesem Datum alle fakturierten und künftig entstehenden Forderungen gegen diverse Kunden mit deren Entstehung an die BankO abgetreten worden.

In diesem Lichte erscheine daher die behauptete Liquidität des Unternehmens äußerst zweifelhaft und müsse von einer wesentlichen Erschwerung, wenn nicht gar Gefährdung der Einbringung der Abgaben ausgegangen werden, der mit der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages zu begegnen gewesen sei.

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 13. Mai 2013, in dem vorweg vorgebracht wird, dass nunmehr 8 Monate Prüfungszeit vorübergegangen seien und immer noch keine Konkretisierung der Abgabenansprüche (bis auf die vermeintliche Abgabennachforderung aufgrund fehlender Buchnachweise) seitens des Finanzamtes erfolgt sei.

In mehreren schriftlichen und mündlichen Aufforderungen gegenüber dem Finanzamt und dem Prüfer sei darauf hingewiesen worden, dass eine reine Mutmaßung über allfällige Verfehlungen nicht ausreichen könne, derartige „brachiale“ Schritte gegen ein seit Jahrzehnten existierendes Familienunternehmen mit rund 250 Mitarbeitern zu setzen.

Die Behörde sei mehrmals aufgefordert worden, nach nunmehr 16 Monaten Prüfungszeit endlich Berechnungsgrundlagen offenzulegen, die die Annahme stützen könnten.

Bis dato sei dies verweigert worden, offenbar, weil die GroßBP nach 16 Monaten Zahlenfriedhof und Mutmaßungen über Schätzungen im Bereich von Karkassen und Umschreiben nichts Vorzeigbares in der Hand habe. Es müsse auch dem UFS klar sein, dass eine solche mutwillige und willkürliche Vorgehensweise zwangsweise zu einem Massensterben der Klein- und Mittelbetriebe führen würde. Zum Glück sei dem steuerlichen Vertreter in seiner bisherigen Berufslaufbahn kein auch nur annähernd vergleichbarer Fall untergekommen. Umso mehr müsse sich die Gesellschaft mit aller Anstrengung gegen das Vorgehen des Finanzamtes zur Wehr setzen.

Das Rezept zur Vernichtung von Klein- und Mittelbetrieben sei einfach beschrieben:

Die GroßBP prüfe ein Unternehmen mehrere Monate, streue Mutmaßungen über diverse Unregelmäßigkeiten ein, überzeuge das zuständige Finanzamt, dieses erlasse einen millionenschweren Sicherstellungsauftrag (ohne übrigens auf die wirtschaftliche Lage des Steuerpflichtigen einzugehen), gegen den der österreichische Gesetzgeber keine aufschiebende Wirkung zulasse. Zusätzlich gebe man dem Steuerpflichtigen nicht einmal die Möglichkeit, den materiell-rechtlichen Vorwürfen entgegenzutreten, da man ihm die Berechnungsgrundlagen auch nach 16 Monaten Prüfungszeit nicht aushändige.

Der Steuerpflichtige sei damit im wahrsten Sinne niedergeschmettert, ihm werde Liquidität entzogen und – eines Rechtsstaates nicht würdig – er könne nicht einmal Gegenargumente einbringen, da ihm jegliche Konkretisierung der Abgabennachforderungen verweigert werden.

Die Bw. habe im konkreten Fall noch Glück im Unglück, da die finanzielle Lage der Firma zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages derart solide gewesen sei, dass eine sofortige Refinanzierung über die einbehaltenen Guthaben möglich gewesen sei.

Im Erstbescheid werde ohne Prüfung der finanziellen Verhältnisse abstrakt und daher rechtswidrig festgehalten, dass durch die Nachforderung die Liquidität der Bw. gefährdet sei, eine Prüfung der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen sei in absolut gesetzwidriger Weise nicht erfolgt.

Erst jetzt in der Berufungsvorentscheidung sei eine Reaktion auf den Vorhalt der fehlenden Auseinandersetzung mit der wirtschaftlichen Lage erfolgt.

Man gebe zwar seitens der Finanzverwaltung zu, dass bei der Bw. ausreichende Eigenmittel vorhanden seien, greife aber singulär ein Aktivum, nämlich die Forderungen heraus, und behaupte nunmehr, dass durch die Zession der Forderungen die Liquidität gefährdet sei (in Hinblick auf vom Finanzamt behauptete dynamische Liquiditätsregeln).

Überdies werde in der BVE erwähnt, dass zu diesem Zeitpunkt (dynamische Liquidität, etc.) seitens des geprüften Unternehmens keine Stellungnahme abgegeben worden sei.

Die Finanzverwaltung habe sich nach herrschender Judikatur mit der wirtschaftlichen Lage ausgiebig auseinander zu setzen, um überhaupt einen Sicherstellungsauftrag ausstellen zu können.

Dies sei auch im zivilrechtlichen Prozess seitens der Höchstgerichte so gesehen worden. Der OGH (v. 2.9.1986, 1 Ob 30/86) habe im Rahmen eines Amtshaftungsprozesses einem die Republik Österreich klagenden Steuerpflichtigen Schadenersatz zugesprochen, weil die

Behörde sich nicht mit der wirtschaftlichen Lage auseinandergesetzt habe. „Nicht haltbar sei hingegen die Ansicht, dass schon die abstrakte Möglichkeit der Vermögensminderung den Erlass von Sicherungsmaßnahmen rechtfertigen könne.“

Im nunmehrigen Bescheid führe das Finanzamt eine Rechenformel (Zahlungsmittel + Forderungen + geschätzte Umsätze/Verbindlichkeiten) an, die zur Anwendung kommen solle – die Befüllung der Rechenformel mit Zahlen und damit die eigentliche Auseinandersetzung mit der wirtschaftlichen Lage unterbleibe seitens der Finanzverwaltung wiederum. Die GroßBP, die seit 16 Monaten prüfe, hätte innerhalb von einer Stunde die Zahlen dazu herausfinden können.

Zur betriebswirtschaftlichen Analyse von Liquidität werde in der Literatur der sogenannte Mobilitätsgrad (working capital ratio) herangezogen (siehe dazu: Der JA nach dem [HGB](#), Egger, Samer, Band 1, Linde, 6. Auflage S 576 f). Dabei werde das Umlaufvermögen (plus ARA) durch das kurzfristige Fremdkapital dividiert.

Hätte sich nunmehr die Finanzverwaltung also tatsächlich mit der wirtschaftlichen Lage beschäftigen wollen, reiche es nicht, einen singulären Teilbereich, nämlich Forderungen, herzunehmen – sondern man müsse dazu das gesamte Umlaufvermögen und auch die kurzfristigen Verbindlichkeiten analysieren.

Dabei hätte das Finanzamt dann festgestellt, dass das gesamte Umlaufvermögen im Jänner 2012 rund € 15,6 Mio ausgemacht habe. Der ARA habe rund € 0,5 Mio betragen. Der größte Teil falle daher auf die Vorräte von rund € 10,9 Mio.

Das kurzfristige Fremdkapital per Jänner 2012 betrage laut geprüftem und offengelegtem Anhang (Pflichtanhangsangabe – Verbindlichkeiten mit Restlaufzeit bis 1 Jahr) rund € 14,9 Mio.

Es ergebe sich daher ein Mobilitätsgrad von 1,08 (Berechnung: 16,1 Mio UV plus ARA/ 14,9 Mio kurzfristige Schulden). Rein absolut betrachtet übersteige daher das kurzfristige Vermögen um 1,2 Mio die kurzfristigen Schulden.

Zusätzlich zu dem Liquiditätsüberschuss habe mit den Banken eine Regelung bestanden, bei Liquiditätsengpässen stets eine weitere Aufstockung zu gewähren – diese Aufstockung in der Höhe von € 1 Mio sei letztlich auch ausgenutzt worden.

Die Zession von Forderungen habe – entgegen der Behauptung der Finanzverwaltung – auf die Berechnung der freien Liquidität keine Bedeutung, die Forderungseingänge der Kunden würden trotz Zession dem Kontokorrentkonto der Bank gutgeschrieben, soweit der Rahmen

gedeckt sei, könne dieser für die Zahlung von sämtlichen Verbindlichkeiten (auch von Finanzamtsschulden) genutzt werden.

Nur im Insolvenzfall würde die Bank die Forderungseingänge nach Insolvenzeröffnung vorrangig bekommen. Damit möchte die Bw. in betriebswirtschaftlicher Sichtweise klarstellen, dass die alleinige Zession von Forderungen die Zahlungsunfähigkeit bzw. die Liquidität eines Unternehmens keineswegs schmälere. Damit fehle es aber auch an dieser Voraussetzung für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages.

Abgesehen davon übersehe die Finanzverwaltung mit der Behauptung, die zedierten Forderungen wären vom Vermögen in Abzug zu bringen, dass dann für die Berechnung des Liquiditätsüberschusses auch die kurzfristigen Schulden um den gleichen Betrag gekürzt werden müssten (die Zessionen dienen der Besicherung des Kontokorrentrahmens, also der kurzfristigen Schulden).

Man müsste dann davon ausgehen, dass ein Teil der kurzfristigen Schulden mit zedierten Forderungen gedeckt sei und müsste beide Bilanzposten (nämlich das Umlaufvermögen und die Verbindlichkeiten) um den gleichen Betrag reduzieren. Damit bliebe aber logischerweise die absolute Überdeckung des Umlaufvermögens im Verhältnis zu den kurzfristigen Verbindlichkeiten (in Höhe von € 1,2 Mio) gleich.

Es sei daher evident, dass die Finanzverwaltung sich wieder nicht ausreichend mit der wirtschaftlichen Situation beschäftigt habe, die oben angeführten Zahlen könnten aus dem veröffentlichten und geprüften Jahresabschluss innerhalb von 15 Minuten herausgelesen werden.

Weiters behaupte die Finanzverwaltung, dass alle Forderungen an die VB O abgetreten seien – vom gesamten Forderungsstand (OP- Stand gesamt per 1/2012: 5,6 Mio) seien in Summe nur € 2,1 Mio zediert. Dies deshalb, da das Unternehmen vor längerer Zeit auf Factoring umgestellt habe – damit sie eine Zession rechtlich unmöglich. Auch diese Tatsache hätte der Finanzverwaltung bei einer Überprüfung auffallen müssen. Die Feststellung, dass alle Forderungen gegenüber der VB O zediert seien, sei damit explizit unrichtig.

Zu den seitens des Finanzamtes in Aussicht gestellten Abgabennachforderungen werde ergänzend festgehalten, dass betreffend Buchnachweise am 29. April 2013 eine Aufstellung über Abgabennachforderungen in Höhe von rund € 750.000,00 per Mail übersendet worden sei und die Behörde eine Schätzung von rund € 180.000,00 durchführen wollte.

Gestützt auf die Judikatur des EUGH, VfGH und VwGH (siehe akutell, 20.12.2012, 2009/15/0146) habe die Bw. Alternativnachweise nachgebracht, die aber völlig zu Unrecht nur

zu einem kleinen Teil – so nach der Erstanalyse der übermittelten Finanzamtsunterlagen – berücksichtigt worden seien. Die Vorgangsweise betreffend die Nachbringung von Alternativnachweisen sei en détail mit der GroßBp abgestimmt, die nunmehrige Nichtanerkennung stoße daher auf großes Unverständnis des Steuerpflichtigen.

Seitens des Prüfers, Herrn W., sei der Bw. mehrmals mitgeteilt worden, dass ihm klar sei, dass die Bw. in der zweiten Instanz betreffend die Buchnachweise einen Großteil gewinnen werde, sollte die Finanzverwaltung im Bereich der Buchnachweise restriktiv sein. Dennoch wolle man die Bw. offensichtlich mit Sicherstellungsaufträgen mürbe machen.

Man dürfe die Finanzverwaltung darauf aufmerksam machen, dass die Judikatur im Bereich der Umsatzsteuer im Rahmen der Bescheiderlassung umzusetzen sei und daher eine mutwillige Verlagerung dieser Rechtsfrage in die zweite Instanz und der damit verbundenen Tragung von erheblichen Rechtsmittelkosten seitens des Abgabepflichtigen eine rechtswidrige Vorgangsweise darstelle und gemäß [AHG](#) zu Schadenersatzforderungen führen könne.

Jedenfalls rechtswidrig sei auch die Ankündigung einer Schätzung betreffend die seitens der GroßBp gar nicht geprüften Auslandsgeschäfte und die damit im Zusammenhang stehenden Buchnachweise.

Das Umsatzsteuergesetz habe zum Teil hohe Formalanforderungen an die Rechnungsausstellung bzw. an die Beweissicherung von steuerfreien Lieferungen (= Buchnachweis) etc.- jedenfalls nicht gesetzeskonform wäre es aber, wenn die Finanzverwaltung diese formellen Anforderungen von gezogenen Belegstichproben auf die Gesamtheit hochrechne. Eine Schätzungsbefugnis bestehe immer nur dann, wenn z.B. Aufzeichnungsmängel bestehen, aber keinesfalls, wenn konkrete Belege nicht sämtlichen umsatzsteuerlichen Anforderungen genügen.

Formelle Rechnungsmängel (bzw. die formellen Anforderungen an die Buchnachweise) seien einzelfallbezogen zu prüfen und einzelfallbezogen festzustellen, Hochrechnungen von einzelnen Belegen (bzw. Buchnachweisen), die nicht sämtlichen Formalkriterien des UStG genügen, auf gar nicht geprüfte Belege (bzw. Buchnachweise) der GroßBP, seien daher jedenfalls nicht rechtskonform.

Laut BVE sei es im Karkassengeschäft zu gravierenden Malversationen gekommen, die ausgewiesenen Verluste konnten nicht glaubhaft nachgewiesen werden. Bestätigt würden sie von Herrn Wa (unter Bezugnahme auf Protokolle).

Tatsache sei, dass es im Karkassengeschäft zu keinen gravierenden Malversationen gekommen sei und dass die Groß BP seit 16 Monaten glaube, in diesem Bereich etwas

feststellen zu können – bisher aber keine einzige diesbezüglich ernst zu nehmende Berechnung dem Steuerpflichtigen übergeben worden sei.

Auch die Aussage im Sicherstellungsbescheid, dass die ausgewiesenen Verluste nicht glaubhaft nachgewiesen werden konnten, sei unrichtig und die Folge von offenbar unrichtigen Informationsweitergaben der GroßBP an das Finanzamt Amstetten.

Der Karkasseneinkauf bzw.-verkauf (incl. das Runderneuerungsgeschäft) sei bis 2009 nicht auf eigenen Konten, sondern auf allgemeinen Erlöskonten gebucht worden – eine „Herausrechnung“ des Gewinns bzw. Verlustes des Karkassengeschäfts wäre daher nur mit einem extremen Aufwand möglich. Es sei darauf hingewiesen, dass das Karkassengeschäft neu einen marginalen Beitrag zur Betriebsleistung beitrage (weniger als 0,5 % des Gesamtumsatzes).

Von tatsächlich aufgetretenen Verlusten im Karkassengeschäft könne keine Rede sein.

Weiters möchte die Bw. darauf hinweisen, dass bisher die Schlussfolgerungen der Finanzverwaltung ausschließlich auf Aussagen eines rechtskräftig wegen Untreue entlassenen Mitarbeiters (H.W.) bauen, der in den Protokollen zum Teil völlig wirre Theorien geschmiedet habe – eine eigene Stellungnahme des Steuerpflichtigen zu den Protokollen werde dem Finanzamt noch extra übermittelt.

Vorzuwerfen sei der GroßBP der falsch gezogene Größenschluss, - dass in der Filiale G aufgrund des wegen Untreue rechtskräftig entlassenen Mitarbeiters gewisse Unzulänglichkeiten aufgetreten seien, sei evident – die Hochrechnung dieser Erkenntnisse auf das gesamte Unternehmen mit 21 Filialen sei aber nicht zulässig.

Gegen H.W. seien auch strafrechtliche Schritte gesetzt worden. Unerklärlicherweise habe die Staatsanwaltschaft das Verfahren eingestellt, nun folge eine Zivilrechtsklage gegen H.W.. H.W. sei entlassen worden und habe diese Entlassung auch nicht angefochten, damit sei klargestellt, dass er in arbeitsrechtlicher Betrachtungsweise jedenfalls diverse Entlassungsgründe (Untreue, Betrug) gesetzt habe.

Die Ausführungen zu den Karkassen gelten auch für die Umschreiber. Auch hier versuche die GroßBP den Größenschluss von der Filiale G auf das gesamte Unternehmen vorzunehmen. Umschreiber im geringen Ausmaß habe es im Unternehmen gegeben – siehe dazu die Ausführungen in der Berufung.

Die BVE sei rechtswidrig, der Bw. sei innerhalb von 16 Monaten keine einzige Berechnung vorgelegt worden. Mit dieser Vorgehensweise werde das Institut der Sicherstellung in massiv rechtswidriger Form verwendet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 232. Abs. 1 [Bundesabgabenordnung \(BAO\)](#) 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 Erlass eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Abs. 2 Der Sicherstellungsauftrag (Abs. 1) hat 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 Berufung 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.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) dazu berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen. Dies gilt auch hinsichtlich eines angefochtenen Sicherstellungsauftrages; die Berufungsbehörde hat sich in einem solchen Verfahren nicht darauf zu beschränken, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz herangezogenen Umstände zutreffen bzw. für eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung kausal sind. Sie hat vielmehr auf Grund der - allerdings bereits im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides gegebenen - Sachlage ohne Rücksicht darauf zu entscheiden, ob die Abgabenbehörde erster Instanz diesen vorliegenden Sachverhalt zur Begründung ihres Bescheides herangezogen hat oder nicht (VwGH 20.12.2000, 99/13/0244).

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages setzt zunächst die Verwirklichung jenes Tatbestandes voraus, an den die Abgabepflicht geknüpft ist. Die Verwirklichung dieses Tatbestandes muss im Hinblick auf die auch für Sicherstellungsaufträge geltende Begründungspflicht im Sinne des [§ 93 Abs. 3 lit. a BAO](#) in der Begründung des Sicherstellungsauftrages entsprechend dargetan werden, sofern sie nicht ohnedies außer Streit steht.

Die Begründung eines Sicherstellungsauftrages muss erkennen lassen, aus welchen Erwägungen die Behörde annimmt, dass der Abgabensanspruch dem Grunde nach entstanden ist, und welche Umstände für die Entscheidung betreffend die voraussichtliche Höhe der

Abgabenschuld maßgebend sind. Da die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld *Spruch*bestandteil ist ([§ 232 Abs. 2 lit. a BAO](#)), ist die Abgabenschuld wegen der Akzessorietät des Pfandrechtes *im Spruch* nach Abgabenarten und Zeiträumen aufzugliedern (vgl. Ritz, BAO³, § 232 Tz 8).

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 Abgabeananspruches sowie die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraus.

Mit den Feststellungen der Abgabenbehörde in der Begründung zum Sicherstellungsauftrag und den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, auf die verwiesen wird, wurde zur Entstehung von Abgabeanprüchen dargelegt, dass in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen Malversationen im Karkassengeschäft mit Hinterziehungsverdacht bestehen, Buchnachweise nicht erbracht werden konnten und Rechnungsumschreibungen erfolgt sind.

Nach [§ 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO](#) entsteht der Abgabeananspruch bei der Körperschaftsteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Gemäß [§ 19 Abs. 2 UStG](#) entstand der Abgabeananspruch bei der Umsatzsteuer mit Ablauf des Monats, in dem die sonstige Leistung erbracht bzw. das Entgelt vereinnahmt worden ist.

Der Abgabeananspruch war somit für die Körperschaftsteuer 2012 bei Erlassung des Sicherstellungsauftrages am 30. Juli 2012 noch nicht entstanden, daher war der Bescheid in diesem Punkt (auch) mangels Erfüllung dieser Voraussetzung aufzuheben.

Der Abgabeananspruch hinsichtlich Umsatzsteuer für das gesamte Jahr 2012 war bei Erlassung des Sicherstellungsauftrages ebenfalls noch nicht entstanden, da lediglich Umsatzsteuer für Lieferungen bis Ende Juli 2012 sichergestellt werden konnte (nicht für die Monate 8-12/2012). Der Zeitraum wäre demnach allenfalls auf 1-7/2012, die Höhe auf € 87.500,00 einzuschränken gewesen.

Dem Einwand, dass die geschätzten Werte nicht richtig sein könnten, ist zu entgegnen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 8.2.1989, 88/13/0154, 0155) aus dem Wortlaut des [§ 232 BAO](#) 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 erscheint. Aus den zuvor angeführten Tatsachen kann jedenfalls der Schluss gezogen werden, dass vom Bw. Tatbestände verwirklicht wurden, an die das Gesetz die Abgabepflicht knüpft, bzw. lagen auf Grund der Feststellungen zumindest gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabenspruches vor. Ob der Abgabenspruch tatsächlich entstanden ist, ist in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden (vgl. VwGH 10.7.1996, 92/15/0115).

Zur Frage der Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben ist zunächst allgemein auszuführen:

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](#).

Ob eine solche Gefährdung vorliegt, ist auf Grund der Gegenüberstellung der Abgabeforderung und des zur Begleichung der Forderung zur Verfügung stehenden Einkommens und Vermögens zu beurteilen. Es reicht, wenn das Aufkommen in Gefahr gerät (VwGH 20.4.1989, 88/16/0243).

Im Vorlageantrag wird ausführlich dargelegt, dass die wirtschaftliche Lage der Bw. derart stabil ist, dass selbst eine in Aussicht gestellte Abgabennachforderung in der Größenordnung von € 1.300.000,00 nicht dazu führen würde, dass die Einbringlichkeit der

Abgabenschuldigkeiten gefährdet wäre und die Bank den Kreditrahmen bei Sperre der Guthabensrückzahlungen vom Abgabenkonto problemlos aufgestockt habe.

Am 26. Juli 2012 hat am Abgabenkonto tatsächlich ein Guthaben von € 1.543.036,19 bestanden und am 16. August 2012 wurde auch ein Guthabensteil von € 243.036,00 zurückgezahlt.

Aus der Bilanz zum 31. Jänner 2012 ergibt sich, dass ein Sachanlagenwert von € 7.856.618,68 und Finanzanlagen von € 552.891,84 bestehen, zudem Vorräte von € 10.916,624 und Forderungen von € 4.597,352,47.

Der Replik im Vorlageantrag, dass nur ein Teil der Forderungen zediert worden sei, ist die Abgabenbehörde erster Instanz im Vorlageantrag nicht entgegengetreten.

Im Wirtschaftsjahr 2011/2012 wurden Umsätze von ca. 65 Mio erzielt. Das Abgabenkonto steht zum Zeitpunkt der Erlassung der Berufungsentscheidung trotz zweier Sicherstellungen in namhafter Höhe auf Null.

Diese Daten und das Vorbringen des Bw. zur wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft sprechen dafür, dass im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages die Einbringlichmachung der angeführten Beträge trotz Hinterziehungsannahme nicht gefährdet war. Es ist nicht ersichtlich, dass einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe durch Sicherstellung zu begegnen war.

Der Sicherstellungsauftrag war somit spruchgemäß aufzuheben.

Wien, am 4. November 2013