

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Gerhard Groschedl in der Beschwerdesache Ing. Mag. Dr. W., Wien, vertreten durch Treufinanz Steuerberatung Unternehmensberatung, Sternwartestraße 76, 1180 Wien, über die Beschwerde der Abgabepflichtigen vom 29. Oktober 2012 gegen den Sicherstellungsauftrag des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 23. Oktober 2012 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 16. Juni 2015 in Anwesenheit der Beschwerdeführerin, ihres steuerlichen Vertreters Mag. Alexis-Rüdiger Petrini, der Vertreter des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf sowie der Schriftführerin zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird hinsichtlich eines Gesamtbetrages von € 208.418,98 teilweise stattgegeben und die Anordnung der Sicherstellung auf folgende Abgabenansprüche in Höhe von € 1.199.460,67, für die die Beschwerde als unbegründet abgewiesen wird, wie folgt eingeschränkt:

Umsatzsteuer 2005 in Höhe von € 107.654,60  
Umsatzsteuer 2006 in Höhe von € 94.822,64  
Umsatzsteuer 2007 in Höhe von € 99.474,19  
Umsatzsteuer 2008 in Höhe von € 103.596,15  
Umsatzsteuer 2009 in Höhe von € 77.682,24  
Umsatzsteuer 2010 in Höhe von € 70.163,15  
Umsatzsteuer 1-12/2011 in Höhe von € 134.038,19  
Umsatzsteuer 1-2/2012 in Höhe von € 5.081,02  
Einkommensteuer 2005 in Höhe von € 53.805,21  
Einkommensteuer 2006 in Höhe von € 44.459,99  
Einkommensteuer 2007 in Höhe von € 97.097,10  
Einkommensteuer 2008 in Höhe von € 99.057,99  
Einkommensteuer 2009 in Höhe von € 100.944,20  
Einkommensteuer 2010 in Höhe von € 111.584,00

Summe: € 1.199.460,67

Eine Hinterlegung des Betrages in Höhe von € 1.199.460,67 beim Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf bewirkt, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und diesbezüglich bereits vollzogene Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben werden.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Sicherstellungsauftrag vom 23. Oktober 2012 hat das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf gemäß § 232 Bundesabgabenordnung (BAO) in das Vermögen von Frau Ing. Mag. Dr. W. (in weiterer Folge: Bf.), Wien, geb., die Sicherstellung folgender Abgabenansprüche angeordnet:

Abgabenart	Zeitraum	(voraussichtliche) Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2005	107.654,60
Umsatzsteuer	2006	115.617,44
Umsatzsteuer	2007	99.474,19
Umsatzsteuer	2008	108.846,78
Umsatzsteuer	2009	77.682,24
Umsatzsteuer	2010	70.163,15
Umsatzsteuer	1-12/2011	193.013,23
Umsatzsteuer	1-2/2012	5.081,02
Einkommensteuer	2005	71.655,00
Einkommensteuer	2006	62.498,00
Einkommensteuer	2007	111.554,00
Einkommensteuer	2008	111.246,00
Einkommensteuer	2009	130.047,00
Einkommensteuer	2010	143.347,00
Summe: 1.407.879,65		

Die Sicherstellung dieser Abgabenansprüche könne sofort vollzogen werden.

Eine Hinterlegung des Betrages in Höhe von € 1.407.879,65 bei der oben bezeichneten Abgabenbehörde bewirke, dass Maßnahmen zur Vollziehung dieses Sicherstellungsauftrages unterbleiben und diesbezüglich bereits vollzogene Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben werden.

Als Begründung sei ausgeführt worden, dass die sicherzustellenden Abgabenansprüche auf Grund folgender Sachverhalte entstanden und wie folgt ermittelt worden seien:

"Bei Überprüfung der Eingangsrechnungen wurde festgestellt, dass bei einem Großteil die Voraussetzungen des § 12 UStG für einen Vorsteuerabzug nicht gegeben sind. Die rechnungslegenden Firmen sind zum Teil nicht mehr existent, auch eine Vorsteuerberichtigung zu einem späteren Zeitpunkt ist daher ausgeschlossen.

Die Belege sind in Ordnern, sortiert nach Häusern abgelegt. Von der Abgabepflichtigen wurden aus ihnen verschiedene Unterlagen erstellt und vorgelegt: Listen der einzelnen Vorsteuerbeträge, Einnahmensummen pro Monat/Haus, Mietzinslisten sowie Einnahmen/Ausgabenrechnungen und Steuererklärungen. Eine Verbindung zwischen den Belegen (z.B. Nummerierung) und den Listen ist nicht herstellbar. Dadurch ist keine Bemessungsgrundlage in ihrer Ermittlung nachvollziehbar, und umgekehrt von kaum einem vorgefundenen Beleg mit Sicherheit feststellbar, ob er steuerlich erfasst ist, unter welcher Position und mit welchem Betrag. Aufgrund des enormen Umfangs der vorgelegten Belege ist eine genaue Ermittlung seitens der Betriebsprüfung weder zumutbar, noch möglich. Durch die derart mangelhaften Aufzeichnungen sind die Besteuerungsgrundlagen passiv nicht prüfungsfähig und ergeben in ihrem Gesamtbild eine Schätzungsverpflichtung gemäß § 184 BAO.

Im Prüfungszeitraum wurden hohe Bankzinsen als Ausgaben angesetzt. Durch die Nichtvorlage entsprechender Unterlagen (Bankbelege, Bankauszüge, aufbereitet gemäß § 132 BAO) ist die Abzugsfähigkeit dieser Beträge derzeit nicht gegeben.

Bei Gegenüberstellung der Mietzinslisten zu den gerechneten Einnahmensummen ergeben sich immer Differenzbeträge. Diese können aus ev. Mietausfällen und/oder -Nachzahlungen, Leerstehungen, Versicherungszahlungen und vielleicht von widmungsgemäß verwendeten Kautionen resultieren. In den Belegordnern wurden von der Abgabepflichtigen erstellte Aufstellungen über Werbeflächenvermietungseinnahmen und Einnahmen über aufgestellte Handymasten gefunden. Ob bzw. in welcher Höhe all die oben genannten Einnahmen in den Einnahmensummen ihren Niederschlag finden und ob sie vollständig sind, ist nicht überprüfbar, da zu diesen keine Detailaufzeichnungen existieren. Wie die Summenbildung der Einnahmen erfolgt, kann nicht nachvollzogen werden. Die Vollständigkeit und Richtigkeit der erklärten Einnahmen ist massiv in Zweifel zu ziehen und nicht überprüfbar.

Ein Großteil der vorgelegten Eingangsrechnungen wurde angeblich bar bezahlt. Aus den bisher vorgelegten Unterlagen ist nicht ersichtlich, woher die Geldmittel dafür stammen. Außerdem weisen zahlreiche Feststellungen auf - gegenüber dem tatsächlich wahrscheinlich angefallenen Aufwand - wesentlich überhöhte Beträge hin. Aus diesen dubiosen Aufwendungen (großteils aus dem Bereich der längerfristigen Abschreibungen) wurden für die gegenständliche Berechnung dennoch 50% vorläufig angesetzt.

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). Eine Gefährdung wird aus folgenden Gesichtspunkten abgeleitet:

Die im Besitz der Bf. befindlichen Grundstücke sind großteils mit einem Belastungs- und Veräußerungsverbot sowie mit Pfandrechten belegt.

Wie bereits beschrieben liegen schwere Mängel bei der Führung der Aufzeichnungen im Prüfungszeitraum vor. Das wurde auch schon bei der vorangegangenen Betriebsprüfung

festgestellt. Dennoch wurde das Rechenwerk von der Abgabepflichtigen uneinsichtig weitergeführt und daraus versucht, hohe Rückzahlungen vom Steuerkonto zu lukrieren.

Die abgegebenen Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1998 und 1999 wurden in den Jahren 2001 und 2002 antragsgemäß veranlagt und das daraus entstandene Guthaben auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben. Das Guthaben wurde im Jahr 2002 an die Abgabepflichtige ausbezahlt bzw. für Überrechnungen verwendet. Trotzdem versucht die Bf. mit immer wiederkehrenden Anträgen über diese verjährten Abgabenzeiträume sich nochmals das Geld auszahlen zu lassen.

Aufgrund der seit Jahren laufend stattfindenden und weiter zu erwartenden umfangreichen Umbau- und Sanierungstätigkeit auf den Liegenschaften besteht seitens der Abgabepflichtigen ein hoher Bedarf an finanziellen Mitteln. Die Finanzierung dieser Bautätigkeit erfolgt teilweise durch Auszahlung/Überrechnung der geltend gemachten Vorsteuerguthaben. Infolge der sich daraus ergebenden finanziellen Lage der Abgabepflichtigen erscheint die Einbringlichkeit der Abgabenansprüche für die Behörde gefährdet.

Auf Grund des festgestellten Sachverhaltes muss angenommen werden, dass eine Abgabeneinbringung voraussichtlich nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde gesichert erscheint.

Zur Ermessensübung ist festzuhalten, dass im Hinblick auf die Höhe der voraussichtlichen Abgabennachforderungen von einer Geringfügigkeit keinesfalls ausgegangen werden kann, weshalb die Erlassung des Sicherstellungsauftrages geboten war. Das gesamte Verhalten der Abgabepflichtigen gegenüber der Finanzverwaltung, in Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Verpflichtungen und in ihren Anbringen lässt auf eine grundsätzlich steuerunehrliche Einstellung und Vorgangsweise schließen und nimmt im Prüfungszeitraum bereits derartige Ausmaße an, dass schon allein deshalb von einer Gefährdung der Einbringlichkeit auszugehen ist."

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung vom 29. Oktober 2012 führt die Bf. aus, dass "bereits mit Schreiben vom 6. Juli 2012 ein Großteil der offenen Fragen der Ifd. Prüfung der vorläufigen Zahlen 2010 bis 2005 erläutert und lt. Berater H. positiv aufgenommen wurden. Da auch keine gegenteilige Reaktion auf die notwendigen Fristverstreckungen bis zum Unterlagenerhalt bis dato eingelangt ist, kann nach mehr als 3 Monaten die positive Erledigung wohl angenommen werden und vorerst sind die wesentlichen Vorfragen zu klären aus den offenen Berufungen der Jahre 2002 bis 2004. Auf die eingebrachten Begründungen sei gemäß Beilage ebenfalls verwiesen, weil seit mehr als 20 Jahren sind die Aufzeichnungen in der vorgelegten Form als in Ordnung befunden worden und jetzt auf ein Mal nicht, das ist wider Treu und Glauben und absolut nicht nachvollziehbar.

Die Firmen waren im Zeitpunkt der Rechnungslegung und Ausführung sehr wohl existent, es hat dazu zahlreiche Stichproben immer wieder gegeben.

Eine Verbindung zwischen den Zinslisten und Erklärungen wurde mehrfachst abgegeben, die Summenbildung erfolgt durch Addition. Selbstverständlich sind die Einnahmen vollständig und richtig erfasst. Das allein beweist eine simple Gegenüberstellung mit den eigentlich möglichen Kategoriezinsen und Richtwertbeträgen, es unterliegen alle Bestandsobjekte mit Ausnahme der neuen Dachausbauten voll dem MRG! Wie bereits ausführlich erläutert sind bei den freien Mietobjekten nicht immer sofort Anschlussmieter im Fall von Kündigungen zu finden, das ist leider so, es können gerne die freien Objekte der Behörde genannt werden und ich wäre froh sofort ohne Aufwand einen bonitätsmäßig entsprechenden Mieter genannt zu bekommen.

Der Vorwurf der angeblich wesentlich überhöhten Beträge bei den Ausgaben ist überhaupt nicht nachvollziehbar und um eine qualifizierte Stellungnahme dazu abgeben zu können ist eine Konkretisierung absolut notwendig. Insbesondere die Dachbodenausbauten wurden ausschließlich mit einem Prüfingenieur wie von der MA 37 vorgeschrieben umgesetzt, dieser hat natürlich neben der technischen Überprüfung auch die Preisangemessenheit festgestellt.

Eine Gefährdung von Abgabenansprüchen ist ebenso irreal weil ich absolut bestrebt bin, alle Fragen sachlich der Reihe nach aufzuklären, so wie bereits mehrfach in der Vergangenheit.

Und es ist jedes Mal ein eher marginales bzw. vollkommen untergeordnetes Endergebnis herausgekommen.

Die Belastungs- und Veräußerungsverbote resultieren einerseits aus den traumatischen Jugenderlebnissen innerhalb der Familie die auch zu dem frühen Tod meines Vaters im Jahre 1985 führte mit 67 Jahren und andererseits aus dem Boneprozeß, wo wider besseren Wissens mit einer unglaublichen Aggressivität und Psychodruck vorgegangen wurde.

Angebliche Mängel bei der Führung der Aufzeichnungen wurden z.B. für das Jahr 2009, wo alles beim Haus Wien Adr intensiv von der Behörde geprüft wurde, nicht festgestellt z.B. auch nicht bei den Vorprüfungen bis 1987!!

Auch das Jahr 2011 wurde lückenlos dargestellt und im FJ 2012 für in Ordnung befunden und ist der aufgeführte Betrag von EUR 193.013,23 ebenso wenig nachvollziehbar wie EUR 5.081,02 für 1-2/2012.

Zur Feststellung der Gutschrift der Jahre 1998 und 1999 im Jahre 2001 und 2002 kann nur ausgeführt werden, dass eine genaue Beilage s. anbei angefertigt wurde und daraus ist ersichtlich, dass im Jahre 2003 gem. BMNr. 8 vom 5.5.2003 Belastungen stattgefunden haben aus der nicht erledigten Berufung vom 21.2.2001. Die anderen angeführten Beträge ergeben sich aus der im JAHRE 2005 erst möglich gewordenen endgültigen Erklärungsabgabe UST 1998. Eine Gutschrift z.B. dieser Beträge 2002 konnte nicht gefunden werden. Alle anderen Punkte können sicher einfach abgeklärt werden nur wurde Herrn H. keine gegenteilige Unterlage übermittelt!!

Die umfangreiche Umbau- und Sanierungstätigkeit ist einerseits aus den technischen Neuerungen und EU-Vorschriften notwendig, andererseits aus den gestiegenen Ansprüchen der Mieter, MRG und leider Devastierungen und Abnutzung über Jahrzehnte. Es war in der Vergangenheit sicher ein Nachholbedarf gegeben, andererseits wenn man die Hotelerie betrachtet so ist das permanente Investitionserfordernis dort ein Vielfaches! Leider sind die Bestimmungen des MRG absolut nicht harmonisiert mit den Vorstellungen der Behörde und die OGH - Urteile über das Ausmalen und Thermenthema sind auch nicht gerade ausgabenhemmend! Dazu kommen die permanent sich ändernden Bestimmungen über die Ausstattung der E-Leitungen, was jedes Mal eine Kettenreaktion im Anlassfall auslöst! Die Überrechnung von Guthaben stellt eine sinnvolle Sicherstellung für alle Beteiligten dar und wird von der Behörde nur nach Prüfung etc. durchgeführt, ein Vorwurf in diese Richtung ist nicht nachvollziehbar ebenso wenig die Kreditfinanzierung dies ist absolut üblich. Aus der Vergangenheit ist eindeutig ableitbar dass wenn überhaupt von einer Geringfügigkeit, eventueller Abgabennachforderungen ausgegangen werden kann und von nichts anderem! Die Sicherstellung ist absolut überzogen, unnotwendig und angesichts der Prüfung von vorläufigen Zahlen nicht gerechtfertigt, dies gilt um so mehr für den Vollstreckungsauftrag. Es wird daher um ersatzlose Aufhebung dieser Bescheide und Maßnahmen ersucht da diese vollkommen überzogen und unnotwendig sind.

Die finanzielle Lage als Begründung heranzuziehen ist ebenfalls absurd da ich bemüht bin allen Zahlungsverpflichtungen nachzukommen und diese durchaus als geordnet bezeichnet werden können. Dazu muss man aber in Ruhe arbeiten können und nicht permanent sich mit überbordenden Formalvorschriften und ausufernden Formalismen seitens der Behörde konfrontiert sehen. Es kann z.B. nicht sein dass Prüfungen und abgegebene Zahlen so 2011 im FJ als in Ordnung befunden werden und ein halbes Jahr später mit einer Horrorsumme in einem desaströsen Bescheid der in keiner Weise nachvollzogen werden kann aufscheinen.

Mehrfachst habe ich auch die Behörde ersucht mir günstigere, bessere Handwerker und Firmen zu empfehlen nur kam nie eine positive Reaktion, dies gilt genauso für Mieter. Es ist leider Realität dass eine Facharbeiterinstallateurstunde EUR 90,00 kostet ohne Fahrzeit etc. Da ja wie oft ausgeführt zuerst die Vorprüfung 2002 bis 2004 abgeschlossen sein muss und erst danach die endgültigen Erklärungen abgegeben werden können und ich für die restlichen offenen Fragen der Zahlen 2005 bis 2010 unbedingt meine Unterlagen benötige zu denen ich - Verlassenschaft H. derzeit keinen Zugriff habe - ist derzeit etwas Geduld vonnöten. Voraussichtlich bekomme ich meine Unterlagen Ende 2012/Anfang 2013. Und werden sich dann alle Unklarheiten sicher lösen lassen bzw. sich die diversen allgemein gehaltenen Vorwürfe als unhaltbar herausstellen.

Um Aufhebung aller Bescheide und Maßnahmen sowie der Anfechtung w.o.a. angeführt wird daher ausdrücklich ersucht.

Gleichzeitig wird - in eventu - der Antrag auf Vorlage und Entscheidung in einer mündlichen Verhandlung bei der Behörde 2. Instanz dem Unabhängigen Finanzsenat gestellt."

Der steuerliche Vertreter führt ergänzend in der Eingabe vom 19. November 2012 aus:

#### "I. Vorgeschichte:

Im Laufe des Juli 2012 hat uns die Bf. mit der Übernahme ihrer steuerlichen Vertretung betraut, da ihr bisheriger Berater unerwartet in Folge eines Herzinfarktes verstorben war.

Die Bf. hat uns darüber informiert, dass eine Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2005 - 2010 und ein Berufungsverfahren zur abgeschlossenen Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1998 bis 2004 im Laufen sei. Sie konnte uns aber nicht genau sagen, welche Punkte im Rahmen der Betriebsprüfung noch zu klären wären, da die Gespräche mit der Prüferin fast ausschließlich mit Herrn (ergänzt vermutlich: H.) geführt worden waren.

Wir haben daraufhin mit dem zuständigen Finanzamt telefonischen Kontakt aufgenommen, um näheres zu den laufenden Verfahren zu erfahren. Insbesondere war uns wichtig zu wissen, ob auch eventuelle Rechtsmittelfristen laufen, welche Punkte im Rahmen der Betriebsprüfung noch einer Klärung bedürfen und welche Unterlagen die Prüferin noch benötigt, um offene Fragen zu klären.

Ein Mitarbeiter aus dem zuständigen Team teilte uns allgemein mit, dass keinerlei Fristen drohen zu verfallen und dass wir im Konkreten am besten alles mit der zuständigen Prüferin, Fr. A., besprechen sollten, welche jedoch auf Urlaub war.

Eine nochmalige Anfrage beim zuständigen Gruppenleiter, Herrn B., ergab, dass sich im Detail nur die Prüferin Frau A. mit allen Verfahren, Prüfung und Berufungsverfahren, betreffend die Bf. wirklich auskennt und uns daher ansonsten keiner eine fundierte Auskunft geben könne.

Wir wurden daher ersucht, auf die Rückkehr von Frau A., welche sich über den Sommer eine längere Auszeit genommen hatte, zu warten.

Gegen Anfang Oktober schließlich hatten wir endlich ersten telefonischen Kontakt mit Frau A., welche uns jedoch weiter vertröstete.

Da sie nach ihrer langen Abwesenheit im Amt noch viel andere Arbeit zu erledigen habe, wurden wir ersucht, uns nochmals nach zwei Wochen zu melden.

Nach Ablauf dieser Frist gelang es endlich telefonisch mit Frau A. einen Termin für Dienstag den 30. Oktober 2012 zu fixieren.

Kurz nach dieser telefonischen Terminvereinbarung erließ das Finanzamt den bekämpften Sicherstellungsauftrag mit 23.10.2012.

#### II. Rechtliche Würdigung

Gemäß § 232 BAO hat der Sicherstellungsauftrag neben den in den §§ 93 und 96 BAO geforderten sonstigen Bestandteilen unter anderem die voraussichtliche Abgabenschuld sowie die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt zu enthalten.

Bei beiden rechtlichen Voraussetzungskriterien liegen im bekämpften Bescheid Mängel vor.

#### A. Zur voraussichtlichen Höhe der Abgabenschuld

In einem Sicherstellungsverfahren muss zwar nicht (abschließend) entschieden werden, ob der Abgabenanspruch tatsächlich entstanden ist, der Sicherstellungsauftrag muss allerdings eine schlüssige Begründung enthalten, warum die Abgabenbehörde den Abgabentatbestand als verwirklicht ansieht (VwGH vom 04.06.2009, 2006/13/0143).

Die Abgabenbehörde ist daher verpflichtet sich mit der Frage auseinanderzusetzen, in welcher Höhe eine dem Grunde nach bestehende Abgabe zur Vorschreibung gelangen wird. Dabei müssen entsprechende Sachverhalte ermittelt werden, aus denen fundiert auf die Höhe der Abgabe, welche sicherzustellen beabsichtigt ist, geschlossen werden kann (VwGH vom 18.03.2002, 2002/17/0009).

Außerdem muss dem Abgabenschuldner Gelegenheit geboten werden, zu den Tatsachenfeststellungen und zu den daraus gezogenen Tatsachenschlüssen der Behörde, die für den Bescheid und seine Begründung von Bedeutung sind, Stellung zu nehmen (VwGH vom 29.03.2006, 2004/14/0045; 25.09.2002, 97/13/0070).

Dem Gebot des Parteiengehöres kommt hier besondere Bedeutung zu (Stoll BAO, MKO, § 232 mit Verweis auf VwGH vom 11.05.1986, 82/13/262).

Der bekämpfte Bescheid enthält eine Aufstellung über Umsatzsteueransprüche für die Jahre 2005 bis Februar 2012 sowie Einkommensteueransprüche für die Jahre 2005 bis 2010. Eine konkrete, fundierte Erläuterung, wie sich diese Ansprüche ergeben fehlt.

Es wird ganz allgemein darauf Bezug genommen, dass Eingangsrechnungen angeblich den Voraussetzungen des § 12 UStG nicht entsprechen würden und die steuerlichen Aufzeichnungen ganz allgemein nicht nachvollziehbar seien.

Hierzu ist zunächst festzustellen, dass die Voraussetzungen des § 12 UStG sich nicht ausschließlich auf Grund einer entsprechenden Rechnung ergeben müssen, sondern andere Dokumente wie z.B. Verträge, welche die entsprechenden Merkmale aufweisen, für den Vorsteuerabzug formell ausreichend sind. Dies wurde offensichtlich bisher außer Acht gelassen. Abgesehen davon fehlt jede konkrete Angabe, die es erlaubt, den Umfang der beanstandeten Vorsteuern im jeweiligen Zeitraum nachzuvollziehen und damit die Höhe der sichergestellten Abgaben richtig zu determinieren.

Weiters wird angeführt, dass es der Prüferin nicht gelungen ist, das System der Aufzeichnung nachzuvollziehen und einen Bezug zwischen den Aufzeichnungen und den Einzelbelegen zu erstellen. Sie stellt daher die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnung in Frage und gelangt zum Ergebnis, dass die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege zu ermitteln sind.

Hierzu ist festzuhalten, dass die Bf. seit Jahrzehnten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt und ihre Aufzeichnungen bislang noch nie als dermaßen fehlerhaft eingestuft wurden, dass Anlass zu einer Schätzung gegeben habe.

Hierbei sei angemerkt, dass sie immer nach dem gleichen System der Aufzeichnung und Ablage vorgegangen ist.

Die Befugnis zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (nicht aber auf der Subjektiven). Die Überwindung von Schwierigkeiten mag Mühe kosten, die aber aufzuwenden ist (Ritz, BAO, § 184 Tz. 6 mit Verweis auf VwGH vom 13.09.2006, 2002/13/0105).

Dieser wesentliche Punkt hätte sicher im Zuge eines persönlichen Gespräches zwischen der Prüferin und der Bf. leicht ausgeräumt werden können. Damit wären auch alle folgenden angeführten Punkte hinsichtlich des Nachvollzugs der Zinsausgaben, Miet- und sonstige Einnahmen einfach zu klären gewesen. Warum das Gespräch diesbezüglich nicht gesucht wurde, ist uns unverständlich.

Andererseits ist Ziel der Schätzung gem. § 184 BAO den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. zB VwGH vom 29.04.2010, 2008/15/0122). Dem wurde jedoch sicher nicht entsprochen. Dies lässt sich alleine schon aus der Tatsache ermitteln, dass zwar einerseits mit dem Vorhandensein von Bankverbindlichkeiten und Pfandrechten im Rahmen der Behauptung der Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben argumentiert wird, andererseits ausgeführt wird, dass keine Zinsausgaben bei der bisher vorgenommenen Schätzung angesetzt wurden. Auch können wir keine Berücksichtigung der Ergebnisse der zahlreichen Miteigentumsgemeinschaften an denen die Bf. Anteile hält erkennen.

Wie die Abgabenbehörde selber im Rahmen der Bescheidbegründung einräumt, hatte sie Schwierigkeiten sich einen entsprechenden Durch- und Überblick über den Zusammenhang zwischen den geltend gemachten Ausgaben und Vorsteuern und den dazugehörigen Belegen (Bank bzw. Eingangsrechnungen) zu machen. Insofern verwundert, wie dann eine gesicherte Feststellung getroffen werden kann, dass aus der bisherigen Überprüfung der Unterlagen sich ein so gigantischer Abgabenzurückstand ergeben kann.

Abgesehen davon haben wir, wie eingangs angeführt, uns im Namen der Bf. den Sommer lang bemüht, einen Überblick über die offenen Beanstandungen und Probleme zu erhalten, um die Prüfung zu einem normalen, positiven Abschluss zu bringen.

Unsere monatelangen Bemühungen mit der Abgabenbehörde zusammenzuarbeiten wurden jedoch abgewiesen und das Recht auf Auskunft unserer Mandantin durch die wiederholten Terminverzögerungen der Abgabenbehörde grob verletzt.

Die gewählte Vorgangsweise entspricht nicht dem ansonsten gewohnten Bemühen der Finanzverwaltung der Ermittlung einer objektiv richtigen Steuerbemessungsgrundlage.

Anstatt auf eine zielgerichtete Lösung der Unklarheiten hinzuarbeiten, wurde so scheint es bewusst zunächst die Sicherstellung eines völlig überdimensionierten Betrages von über € 1,4 Mio. beabsichtigt.

Aus dem Dargelegten ergibt sich zunächst, dass aus der Begründung zum Sicherstellungsauftrag weder fundiert auf die Höhe der sichergestellten Abgabenbeträge geschlossen werden kann, noch dem hier besondere Bedeutung zukommenden Gebot des Parteiengehörs die gesetzlich vorgeschriebene Aufmerksamkeit gewidmet wurde.

B. Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung:

Sicherstellungsaufträge setzen eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraus. Dies ist, nach dauernder Rechtsprechung, dann gegeben, wenn aus der wirtschaftlichen Lage bzw. den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert ist (VwGH vom 27.08.1998, 98/13/0062; 22.04.1999, 97/15/0171; 19.03.2002, 97/14/0004; 26.07.2007, 2007/15/0131; 06.07.2011, 2008/13/0224).

Der Annahme der Gefährdung müssen entsprechende Tatsachenfeststellungen (VwGH vom 30.10.2001, 96/14/0170; 29.03.2006, 2004/14/0045) und nicht bloße Vermutungen zugrunde liegen (z.B. vom VwGH 20.12.1973, 1473/72; 20.02.1997, 95/15/0057). Es wird insbesondere verlangt, dass sich die Behörde mit der wirtschaftlichen Situation des Abgabepflichtigen in ausreichenderweise auseinandersetzt (VwGH vom 7.6.1989, 88/13/208).

Derartige Gefährdungen oder Erschwerungen werden laut Rechtsprechung bei drohendem Insolvenzverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, Vermögensverschleppung, bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte oder bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung gesehen. Auch schwerwiegende Mängel in den Büchern und Aufzeichnungen, welche die Annahme begründen, dass sich der Abgabepflichtige auch der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen trachten wird, rechtfertigen ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des Abgabepflichtigen, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten lässt, eine Sicherstellung (Vgl. VwGH vom 26.11.2002, 99/15/0076; 07.02.1990, 89/13/0047).

Keine der oben angeführten Fälle der Rechtsprechung trifft im Konkreten zu. Daher wird in der Begründung versucht, die Bf. als chronische Abgabenhinterzieherin darzustellen, die notorisch versucht, unrechtmäßig und uneinsichtig durch undurchsichtige Aufzeichnungen und falsche Voranmeldungen Vorsteuerguthaben zu erlangen sowie keine Einkommensteuer zahlen zu müssen.

Dieses falsche Bild hat mit der Realität einer Unternehmerin, die in ihren Immobilienbestand investiert, um dessen Ertragspotential zu steigern, nichts zu tun.

Der Versuch der Abgabenbehörde sich auf die Vorprüfung betreffend die Jahre 1998 bis 2004 zu beziehen läuft schon alleine deswegen fehl, weil diese Prüfung erst gegen Ende 2010 abgeschlossen wurde und deren Feststellungen in den Jahren 2005 bis 2010 auch bei bestem Willen unmöglich in Betracht gezogen werden konnten.

Außerdem läuft gegen die entsprechenden Bescheide ein Berufungsverfahren, wobei dieses seit nunmehr fast 2 Jahren leider ruht, weil die Betriebsprüferin immer noch ihre Stellungnahme schuldig geblieben ist.

Genauso ist die Finanzbehörde säumig bei der Behandlung der zeitgerecht eingebrochenen Umsatzsteuervoranmeldungen der letzten Monate, welche auf Grund der Bautätigkeiten ein Guthaben ergeben. Diese wurden bislang weder festgesetzt noch sonst wie behandelt.

Die Unterschiede in der Umsatzbesteuerung ihrer Wohnungsvermietungseinnahmen, nämlich mit einem Steuersatz von 10% und der eingekauften Sanierungs- und Ausbautätigkeiten mit einem Steuersatz von 20% führt nun mal eben bei Perioden intensiver Bautätigkeit zu einem Vorsteuerguthaben.

Es ist richtig, dass ein Teil der Immobilien mit einem Belastungs- und Veräußerungsverbot in der Vergangenheit versehen wurde. Dies hat seine Begründung, wie die Bf. bereits erklärt hat, in Erfahrungen in der Vergangenheit in einer Rechtsstreitigkeit und ist jedenfalls nicht aufgrund irgendwelcher Überlegungen hinsichtlich von möglichen Abgabenzurückzahlungen erfolgt. Diese Belastungs- und Veräußerungsverbote verhindern aber auch nicht, dass diese Objekte zu monatlichen Mieteinnahmen führen, aus denen ebenfalls eventuell entstehende Abgaben beglichen werden.

Abgesehen davon ergibt sich weder aus den speziellen Umständen dieses Einzelfalles noch aus dem Verhalten der Bf. ein Anlass, der vermuten lässt, dass das exekutierbare Vermögen sich in naher Zukunft verringern wird und daher eine Sicherstellung gerechtfertigt ist.

Eine echte Auseinandersetzung mit der wirtschaftlichen Lage der Bf., wie gesetzlich gefordert, hat hingegen nicht stattgefunden.

Es ist richtig, dass die Bf. in den letzten Jahren umfangreiche (Dach-)Ausbauten und Sanierungen vorgenommen hat und hierzu auch Fremdmittel aufgenommen wurden, mit deren Hilfe diese bezahlt wurden (und nicht wie unterstellt mit ominösen Barzahlungen).

Diese Ausgaben haben dazu geführt, dass der Wert des Immobilienbestandes von der Bf., neben der in den letzten Jahren allgemeinen Immobilienpreisseigerung zusätzlich gesteigert worden ist. Dies ermöglicht ihr auch langfristig die Mieteinnahmen zu erhöhen.

Aus der Entwicklung der Einnahmen (vgl. Umsatzsteuererklärungen) lässt sich diese kontinuierliche Steigerung auch ersehen (2007: € 845.254,70; 2008: € 900.262,79; 2009: € 968.345,83; 2010: € 1.008.338,98; 2011: € 1.030.608,77).

Daneben mag auch erwähnt sein, dass sich die Bf. ein wesentliches Guthaben, rund € 300.000, aus den offenen Berufungsverfahren erwartet.

Die Finanzbehörde vermag hingegen nicht schlüssig zu erläutern, wodurch bei der Bf. ein hoher Bedarf an flüssigen Mitteln in der Zukunft gegeben sein soll, der es nicht zulassen wird, dass die Bf. ihre Steuern wird bezahlen können. Dies wird einzig als Vermutung ohne nähere Begründung aufgestellt.

Sicherlich können weitere Sanierungen in Zukunft dort stattfinden, wo dies wirtschaftlich sinnvoll ist und eine entsprechende Finanzierung dafür gegeben ist.

Es ist auch legitim, bei Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen, entstandene Vorsteuerguthaben auszahlen zu lassen oder dem Lieferanten zur Verrechnung mit dessen Umsatzsteuerzahllast überrechnen zu lassen. Letztere Vorgangsweise wurde der Bf. sogar seitens der Finanzverwaltung nahe gelegt, weil behauptet wurde, dass in der Vergangenheit ihre Lieferanten nicht immer zuverlässig ihre Umsatzsteuer abgeführt haben sollen.

Das von der Abgabenbehörde ausgeübte Ermessen erfordert gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach berechtigte Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Erbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen.

Die Sicherstellung, insbesondere in der vom gegenständlichen Bescheid festgesetzten unglaublichen Höhe stellt einen wesentlichen Eingriff in das Vermögen der Abgabepflichtigen dar und verursacht ihr in der Folge erhebliche Folgekosten, insbesondere eine Kreditschädigung.

Dem gegenüber steht letztlich nur die unzureichend begründete Behauptung einer immens großen zu erwartenden Steuernachzahlung. Dabei bleibt die Finanzbehörde die Begründung schuldig, weshalb das notwendige Tatbestandsmerkmal der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben gegeben sein soll, das durch diese Sofortmaßnahme eingedämmt wird.

Bei einer wohl überlegten Abwägung von Billigkeit und Zweckmäßigkeit wäre es sicher angebrachter gewesen, wenn unser Angebot der sachlichen Klärung der Sachverhalte aufgegriffen worden wäre.

In Summe lässt sich jedenfalls feststellen, dass kein begründeter Anlass besteht, dass die Bf. ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen, sobald sie auch richtig und vollständig festgestellt wurden, nicht nachkommt.

Da somit insgesamt im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages die dafür erforderlichen gesetzlichen Voraussetzungen nicht gegeben waren, ersuchen wir höflich um Aufhebung des Bescheides.

Des Weiteren ersuchen wir um Aufschiebung der Vollstreckung gemäß § 18 Z 1 AbgEO."

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

#### ***Rechtslage:***

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Mit der Einführung des Bundesfinanzgerichtes haben sich auch diverse Bezeichnungen geändert. So wurde das frühere Rechtsmittel der Berufung ab 1. Jänner 2014 zur Beschwerde. Die Ausdrücke werden in weiterer Folge jeweils angepasst.

*Gemäß § 232 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde kann, 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.*

*§ 4 Abs. 1 BAO: Der Abgabenanspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.*

*§ 4 Abs. 2 BAO: Der Abgabenanspruch entsteht insbesondere*

*a) bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer*

- 1. für die Vorauszahlungen mit Beginn des Kalendervierteljahres, für das die Vorauszahlungen zu entrichten sind, oder, wenn die Abgabepflicht erst im Lauf des Kalendervierteljahres begründet wird, mit der Begründung der Abgabepflicht;*
- 2. für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht;*
- 3. für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte;*

*...*

*§ 4 Abs. 3 BAO: In Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches (der Steuerschuld) bleiben unberührt.*

*§ 4 Abs. 4 BAO: Der Zeitpunkt der Festsetzung und der Fälligkeit einer Abgabe ist ohne Einfluß auf die Entstehung des Abgabenanspruches.*

*§ 21 Abs. 1 erster Unterabsatz UStG 1994: Der Unternehmer hat spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuß unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten*

*Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Die Vorauszahlung und der Überschuß sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung. Ein vorangemeldeter Überschuß ist gutzuschreiben, sofern nicht Abs. 3 zur Anwendung gelangt. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück.*

*§ 21 Abs. 5 UStG 1994: Durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung wird keine von Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet*

### **Abgabenanspruch:**

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung unter Hinweis auf die Lehre ausführt, setzt die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages neben der Entstehung des Abgabenanspruches 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).

Im Berufungsverfahren (nunmehr Beschwerdeverfahren) ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als Ausnahme vom Grundsatz, wonach für Berufungsentscheidungen grundsätzlich die Sachlage zur Zeit der Entscheidung maßgeblich ist, lediglich zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides die diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben waren (VwGH vom 20.2.1997, 95/15/0057), somit nicht, ob sie im Zeitpunkt der Erledigung des Rechtsmittels noch vorliegen. Es ist daher im Beschwerdeverfahren der Wissensstand des Finanzamtes zum Zeitpunkt 23. Oktober 2012 zu prüfen.

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 vom 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 vom 27.8.1998, 98/13/0062; VwGH 6.7.2011, 2008/13/0224).

In der mündlichen Verhandlung am 16. Juni 2015 gab die damalige Prüferin ADir. A. zur Frage der Notwendigkeit der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages an, dass zuerst im Rahmen einer Umsatzsteuersonderprüfung, die am 7. März 2012 begonnen wurde, eine Frageliste an Herrn H., den damaligen Berater der Bf. übermittelt wurde. Am 26. März 2012 langte eine Antwort auf die Fragenliste ein, aus der lediglich Zahlen zu ersehen waren, jedoch keine dezidierte Beantwortung der Fragen ersichtlich war.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde am 30. Juni 2012 ein weiterer umfangreicher Fragenkatalog übermittelt. Am 17. Juli 2012 langte eine vorläufige Stellungnahme ein, aus der einerseits keine Antworten zu ersehen waren, andererseits um Fristverlängerung bis 15. Oktober 2012 ersucht wurde. Eine Antwort ist bis zu diesem von der Bf. selbst gewählten Termin nicht eingelangt.

Bedauerlicherweise ist (damals) zwischenzeitig Herr H. verstorben. Die Prüferin hat im Fragenkatalog die Rechnungen, die sie als zweifelhaft eingestuft hat, nummeriert mit Nummer 1 bis 289 vorgehalten.

Vergleicht man die im Sicherstellungsauftrag dargestellten Abgabenbeträge mit denen der Bescheide laut Betriebsprüfung vom 22. November 2013, so sind die Gesamtbeträge nur unwesentlich geringer.

Die Prüferin ist damals davon ausgegangen, dass die Bf. bis zu dem von ihr selbst genannten Termin 15. Oktober 2012 eine entsprechende Antwort übermitteln würde.

Der steuerliche Vertreter betonte, dass die Bf. alles alleine macht. Die Bf. ergänzte, dass sie sich nicht wirklich überfordert fühlt, allerdings die zeitliche Kumulation oft sehr ungünstig ist. Sie habe kein entsprechendes Computerprogramm, das alles zufriedenstellend erledigt, daher führt sie nach wie vor einige Listen händisch.

ADir. RR B. ergänzte, dass *"damals das Vermögen der Bf. erhoben und festgestellt wurde, dass ca. 95% der Liegenschaften belastet waren. Eine Deckung der Forderungen, auch aus den Einnahmen, nicht möglich sein würde, da die Bf. seit Jahren in ihren Erklärungen aus V+V Verluste erklärt. Damals wurde überlegt, dass Pfändungen an die Mieter umständlich wären und nur eine Erschwerung der Einbringung bedeuten würden. Zudem waren aufgrund der Bautätigkeit Millionen an Bankschulden vorhanden, es gab auch Informationen über Verfahren der Bf. gegen Mieter bei der Schlichtungsstelle. Gegenüber der Bf. waren schon 95% der Feststellungen der laufenden BP bekannt, sodass wir uns gezwungen sahen, sofort tätig zu werden und den angefochtenen Bescheid zu erlassen."*

*"Bei den Schätzungen haben wir sehr wohl genau berechnet und bei den Rechnungen festgestellt, dass keine Berichtigungen der Rechnungen (bis heute) vorgenommen wurden, sodass die formellen Unrichtigkeiten nach wie vor gegeben sind."*

Dem 396 Seiten starken Betriebsprüfungsbericht vom 21. November 2013, St.Nr. 08 , ABNr. 20 , ABNr. 30 , ist Folgendes zu entnehmen:

*"c.8. Begründung der Schätzung*

Gem. § 131 BAO sind Aufzeichnungen so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln können. Die einzelnen Geschäftsvorfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.

Die Eintragungen sollen vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die zu den Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, dass eine Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

Wie in Tz. C.1 dargestellt konnten bis inkl. der letzten Fragenbeantwortung vom 8.8.2013 die gebildeten Einnahmensummen nicht nachvollzogen werden.

Zuerst wurde versucht im Antwortschreiben vom 26.3.2012 durch Aneinanderreihung von Zahlen die Summen aufzuklären, woher die Zahlen stammen, welche Belege die Basis dieser Zahlen darstellen, wurde nicht erläutert.

Im 2. Beantwortungsversuch wurde erklärt, dass die Einnahmen durch Subtraktion von Minderzahlungen anzusetzen sind. Zahlen wurden keine genannt. Weiters wurde bestritten, dass es sonstige Einnahmen zu Plakatwerbung und Sendemasten gibt, obwohl in den eigenen Hausunterlagen der Abgabepflichtigen eine Liste dieser Einnahmen vorgelegt wurde. Auf Grund einer Erhebung bei der Firma E-GmbH wurde festgestellt, dass über einen langen Zeitraum Entgelte für Werbeplakatflächen zur Verfügungstellung an die Abgabepflichtige bezahlt wurden.

In der nächsten Beantwortung wurde wieder erklärt, dass die Einnahmen vollständig und richtig erfasst sind und durch eine simple Gegenüberstellung von möglichen Kategoriezinsen und Richtwertbeträgen errechnet werden können.

In der Fragenbeantwortung vom 14.5.2013 wurde beispielhaft pro Jahr für ein Haus eine Berechnung aufgestellt. Die Summe der Zinsliste pro Monat wurde auf einen Jahresumsatz hochgerechnet. Danach wurde wieder in Summe jener Betrag mit dem Text "abzgl. Aliqu. BK-Def." von dem hochgerechneten Jahresumsatz abgezogen, sodass als Endergebnis dieser Subtraktion die Einnahmen lt. Überschussrechnungen aufscheinen. Eine Erklärung der abgezogenen Summe gibt es keine.

In der Fragenbeantwortung vom 8.8.2013 werden für die Jahresumsatzerklärung wieder neue Summen vorgestellt. Für die Darstellung der Einnahmen für die Einkommensteuererklärung wurde von den Mietzinslisten auf einen Jahresumsatz hochgerechnet. Danach werden Ausfälle von einzelnen Tops aufgeschrieben und von den Jahresumsätzen abgezogen.

...

Es wird in vielen Eingaben oder Darstellungen neuer Einnahmensummen versucht, die in den Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärungen ausgewiesenen Umsätze zu erklären. Wie sich die Summen tatsächlich zusammensetzen wurde wieder nur mit neuen, nicht nachvollziehbaren Summen dargestellt.

Wie sich sämtliche o.a. Darstellungen im Rechenwerk widerspiegeln und wie die Einnahmenerfassung tatsächlich erfolgt ist noch immer völlig unklar und nicht nachvollziehbar.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese nach § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen.

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Nach § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, wenn die Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die sie nach den Abgabevorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Auf Grund der o.a. schweren Aufzeichnungsmängel und der äußerst mangelhaften Überschussrechnungen (z.B. keine nachvollziehbare Einnahmenerfassung bzw. auch keine Nummerierung der Werbungskosten und Überschussbelege, weshalb die Vollständigkeitskontrolle der Einnahmen und Werbungskosten durch einen fachkundigen Dritten nicht möglich war) der Abgabepflichtigen hat die Abgabenbehörde auf Grund der Gesetzeslage gern. § 184 BAO die Einnahmen/Überschüsse zu schätzen (siehe auch Ritz, Komm. BAO, 184 Tz.18)."

...

## f.2. Vorsteuer

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden zahllose Eingangsrechnungen vorgelegt. Diese wurden stichprobenartig überprüft. Dabei wurde festgestellt, dass ein großer Teil der überprüften Rechnungen materielle und formelle Mängel aufweisen, wie eine unzureichende Leistungsbeschreibung falsche Adressaten und Namen, ungültige oder keine UID Nr.

Durch die aufgetretenen Rechnungsmängel (siehe Tz. g.2.51 g.2.6 und der Beilage der aufgelisteten Rechnungen) ist der Vorsteuerabzug zu versagen.

Es ist auffällig, dass sich viele dieser rechnungsausstellenden Firmen im Dunstkreis steuerlicher Malversationen befinden. Viele davon sind bereits in Konkurs. Es ist nicht davon auszugehen, dass die Wahl der Geschäftspartner durch Zufall so ausfiel.

Im Antwortschreiben vom 12.6.2013, 2.Seite wurde Folgendes an die Betriebsprüfung mitgeteilt:

Generell wäre auszusagen über die Gegenverrechnung Mieten/Handwerker, dass diese ausschließlich für tatsächlich gemachte Leistungen gegen verrechnet wurden, diese nie bar eine Miete gezahlt haben und der eminente Vorteil dabei einerseits die weitgehende Vermeidung von Schlichtungsstellenverfahren für diese Objekte ist und war, andererseits

die Oberhauptvermietung von tw. unvermietbaren Objekten und in einem Zustand der tw. nicht den Bestimmungen des MRG entspricht

Im gleichen Antwortschreiben Seite 7 (Ad 138-1401 X1 ) wird mitgeteilt, dass ein Teil der Bezahlung der Firmenrechnungen durch Gegenverrechnung der Miete in Top 13 ( Straße2 ) erfolgte; mit der Anmerkung:

Abzüglich der Gegenverrechnung von Top 13 und 31 von insges.

Per Monat EUR 293,11 X 12 aus 2004 = EUR 3.517,32

Verbleiben an Barzahlung EUR 4.770,46

Wobei anzumerken wäre dass insbesondere top. 13 ein absolutes 13m2 großes Kath.D Loch ist. Die diversen Deckendurchleuchtungen resultieren insbesondere...

Viele dieser Firmen waren Mieter in den Objekten von Fr. Dr. W.. Es wurden scheinbar gezielt Firmen gewählt, an die desolate Objekte teilweise unter Nicht-Einhaltung der MRG-Vorschriften vermietet wurden und wo trotz dieser illegalen Vorgehensweise der Abgabepflichtigen keine gerichtliche Gegenwehr zu erwarten war. Alle diese Firmen wurden bar bzw. mit Barschecks bezahlt (siehe Tz. g.2.4.2).

Die Rechnungsmängel sind im Gesamtbild zu betrachten und aus Sicht der Finanzverwaltung "nicht nur ausnahmsweise" passiert. Bei einem derart auffälligen Gesamtbild ist davon auszugehen, dass in großem Umfang der unternehmerisch kaufmännischen Sorgfaltspflicht nicht nachgekommen wurde.

Auf Grund der Konkurse ist auch nicht von einer späteren Korrekturmöglichkeit durch den Rechnungsaussteller auszugehen. Seitens der Abgabepflichtigen wurde zwar des Öfteren schriftlich in den Fragenbeantwortungen vorgebracht, es genüge für den Vorsteuerabzug, dass die Arbeiten erbracht worden wären, die Leistungsbeschreibungen ausreichend wären und die Rechnungen für sie subjektiv in Ordnung sind. Diese Subjektivität reicht jedoch nicht aus um den Vorsteuerabzug zu ermöglichen.

Um den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen zu können müssen die ausgestellten Rechnungen folgende Merkmale gem. § 11 UStG enthalten:

... Soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmen vom Finanzamt erteilte UID Nr.

Wie wichtig die in § 11 aufgezählten Rechnungsmerkmale als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug sind wurde bereits in der UFS-Entscheidung GZ. RV/4563-W/02 an Sie mitgeteilt. Ebenso die Berufungsentscheidungen zu den StNr. .

Enthält eine Rechnung nicht die von § 11 geforderten Angaben, so ist sie nicht als Rechnung im Sinne des §11 UStG anzusehen. Aus der Sicht des Leistungsempfängers fehlt dann eine wesentliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Ein Rechnungsmangel wird durch die Gut- oder Schlechtgläubigkeit der beteiligten Unternehmen nicht geheilt (VwGH 2.9.2009, 2008/15/0065, 3.7.2003, 2002/15/0155).

*Daher ist die Unternehmereigenschaft stets zu korrigieren, wenn sich nachträglich die objektiv fehlende Unternehmereigenschaft herausstellt. Ein Schaden, der durch unrichtige Angaben des Leistenden verursacht wird, ist nicht auf Ebene durch Zulassung des Vorsteuerabzuges zu kompensieren, sondern zivilrechtlich durch Ersatzansprüche gegen den Leistenden (Ruppe, UStG, § 12 Tz. 32).*

*Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist ein Vorsteuerabzug durch den Verweis in §12 UStG auf eine Rechnung iSd § 11 UStG dann zu bejahen, wenn die Rechnung alle in § 11 UStG angeführte Merkmale enthält und diese zudem inhaltlich richtig sind. Damit soll die Verbindung zwischen der Leistung des Unternehmers und ihrer steuerlichen Behandlung einerseits und dem Leistungsempfänger und seinem Recht auf Vorsteuerabzug andererseits hergestellt werden. Die Rechnung muss als Belegnachweis für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug tauglich sein. Daraus folgt, dass die Angaben auf der Rechnung jenen Grad der Genauigkeit aufweisen müssen, der es der nachprüfenden Kontrolle ohne Schwierigkeiten ermöglicht, den Umsatz in allen seinen Elementen eindeutig zu identifizieren und zum leistenden Unternehmer zurückzuverfolgen (vgl. VwGH 11.11.2008, 2006/13/0013).*

*Ab 1.7.2006 sind auf den vom Lieferanten ausgestellten Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10.000 € übersteigt, die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte UID Nr. anzugeben. Bei der stichprobenartigen Überprüfung der Lieferantenrechnungen war auffällig, dass auf manchen Rechnungen, ausgestellt von vielen verschiedenen Firmen, die UID-Nr. des Empfängers gestempelt wurde. Das Erscheinungsbild des Stempels war, obwohl auf verschiedenen Rechnungen - diese ausgestellt von verschiedenen Firmen, immer exakt gleich. UID NR 300*

*Als Antwort zu der gestempelten UID Nr. wurde in der Fragenbeantwortung vom 8.8.2013 bei verschiedenen Firmen immer angegeben:*

*Nochmals der Rechnungsaussteller hat immer gestempelt!!*

*Dazu ist Folgendes anzumerken:*

*In der Niederschrift mit der Firma F. wurde mitgeteilt, dass ein solcher UID Stempel auf keiner der von der Firma ausgestellten Rechnung verwendet wird, bzw. ein solcher Stempel in der Firma nicht existent sei. Zusätzlich wurden von der Firma F. die an Frau Dr. W. übergebenen Rechnungen vorgelegt. Keine dieser Rechnungen weist einen solchen Stempel auf.*

*Weiters widerspricht es der Lebenserfahrung, dass von vielen wirtschaftlich, technisch und geschäftlich voneinander unabhängigen Firmen immer ein Stempel mit dem exakt gleichen Erscheinungsbild verwendet wird. Überhaupt verfügen Firmen kaum über Stempel mit der UID ihrer Kunden.*

*In der Fragenbeantwortung vom 12.6.2013 wurde von der Abgabepflichtigen eine selbsterstellte Rechnung über die eigenen Bürokosten, versehen mit ihrem Hausverwalterstempel vorgelegt.*

*Darauf ist ersichtlich dass Frau Dr. W. auch ihre eigenen Rechnungen mit ihrem eigenen UIDNr.-Stempeln ergänzt. Das Erscheinungsbild dieses Stempels ist genau jenes das auf vielen verschiedenen Lieferantenrechnungen aufscheint.*

...

*Auf Grund der vorliegenden Informationen geht die Betriebsprüfung davon aus, dass bei Fehlen der UID Nr. des Empfängers diese von Frau Dr. W. selbst ergänzt, also das Originaldokument verfälscht wurde.*

*Der Rechnungsempfänger ist grundsätzlich nicht berechtigt, eine erhaltene Rechnung, die zum Nachweis des Vorsteuerabzuges dient, selbst zu berichtigen. Eine einseitige Berichtigung der Angaben in einer Rechnung hat nicht die Wirkung einer Berichtigung der Rechnung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes (§ 11 Abs. 12 iVm § 16 Abs. 1 UStG 1994). Damit liegt keine Rechnung vor, die einen Vorsteuerabzug erlauben würde."*

Der Einwand der Bf., dass sie darauf vertrauen hätte können, dass es sich bei den die Rechnungen ausstellenden Firmen um Unternehmer gehandelt hätte, da sie die Unternehmen im Firmenbuch überprüft hätte bzw. ihr als Nachweis der unternehmerischen Tätigkeit die UID-Nummer vorgewiesen worden wäre, geht ins Leere, da es im Sicherstellungsverfahren nicht auf ein Verschulden der Abgabepflichtigen ankommt. Zudem ist aus vorangegangenen Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates evident, dass für die Bf. wiederholt Rechnungen von GmbHs ausgestellt wurden, die als Folge von Insolvenzverfahren zum Zeitpunkt der allfälligen Leistungserbringung oder Rechnungsausstellung im Firmenbuch bereits längere Zeit gelöscht waren.

Laut Darstellung der Bf. in der mündlichen Verhandlung hat Herr H. damals die Firmen bei Eingehung der Geschäftsbeziehungen überprüft, nicht jedoch in den weiteren Jahren den Weiterbestand der Firmen.

Die Beschwerdebehauptung, dass die Firmen existent waren, trifft bestenfalls für die Vergangenheit zu, nicht jedoch für den gesamten Zeitraum, in dem laut Betriebsprüferin die Rechnungen ausgestellt wurden, als die GmbHs laut damaliger Feststellungen der Betriebsprüferin nach Beendigung von Insolvenzverfahren im Firmenbuch bereits gelöscht waren.

Der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass der aktuelle steuerliche Vertreter darauf hingewiesen hat, dass Herr H. kein Steuerberater gewesen ist. Die Vertretungsbefugnis war jedenfalls nicht die eines Steuerberaters.

Wie die Bf. selbst bestätigte führt sie selbst die Aufzeichnungen und ergehen die Erledigungen des Finanzamtes an sie, da sie nach wie vor ihrem steuerlichen Vertreter keine Zustellvollmacht erteilt hat.

Im Vorlagebericht im Beschwerdeverfahren betreffend die nach der Betriebsprüfung erlassenen Abgabenbescheide (der auch der Bf. zugestellt wurde) wurde vom Finanzamt auszugsweise ausgeführt:

*Zumindest seit 1994 fanden im vorliegenden Fall laufend Betriebsprüfungen statt (s. Bp-Bericht S.7), ebenso bei einigen Hausgemeinschaften, an denen die BF beteiligt ist (siehe auch Bezug). Zu den zahlreich erfolgten Sanierungen werden Rechnungen vorgelegt, die eine Vielzahl von Auffälligkeiten beinhalten.*

*Das gegenständliche Prüfungsverfahren gestaltete sich schwierig - siehe BP-Bericht "Verfahren" b.b.1 und b.b.2., Seite 8 ff. Es wurden von der Behörde (zum Großteil ebenso wie bei früheren Prüfungen) folgende Feststellungen getroffen:*

*1. massive Aufzeichnungsmängel (s. Bp-Bericht unter "C", Seite 14ff), die eine Überprüfung sowie ein Nachvollziehen der von der Bf. erklärten Zahlen auch für einen sachverständigen Dritten (hier FA) unmöglich machen.*

*Zu Einnahmenaufzeichnung (C.c.1):*

- Keine Aufzeichnung der tatsächlich vereinnahmten Beträge sowie der über Bank eingegangenen Beträge;*
- Verbindung zwischen Mietzinslisten und Steuererklärungen ist nicht herstellbar, Umsatzzahlen sind nicht nachvollziehbar;*
- Grundlagen für vorgenommene Betriebskostenabzüge fehlen;*
- Mietausfälle werden lediglich mit Mahnschreiben an die säumigen Mieter begründet, unklar bleibt, ob/was nachbezahlt wurde, aus den Unterlagen sind keinerlei Nachzahlungen erkennbar, dennoch scheint dieser Mieter im gesamten Prüfungszeitraum auf;*
- die von der BF hochgerechneten Mieten differieren mit den Mietzinslisten, es werden immer wieder "vorläufige Ziffern" abgegeben;*
- Kautionsverrechnung ist nicht nachvollziehbar;*
- tatsächliche Erfassung der Einnahmen aus Vermietung von Sendemasten und Werbetafeln sowie Hausverwaltungstätigkeiten ist nicht feststellbar.*

*Zur Ausgabenaufzeichnung (s.Bp-Bericht C.c.2):*

- vorgelegte Lieferantenrechnungen sind nicht nummeriert,*
- für zahlreiche abgesetzte Zahlungen wurden keine Eingangsrechnungen vorgelegt;*
- die Summen der in den E/A-Rechnungen angesetzten Werbungskosten sind nicht nachvollziehbar;*
- zu viel vorgeschriebene Betriebskostenbeträge, welche lt. Schlichtungsstellenentscheidungen von der BF an die Mieter rückbezahlt werden müssen, werden auf 10 Jahre verteilt als WK abgesetzt und wird davon Vorsteuer geltend gemacht;*
- tatsächliche Rückzahlung vielfach nicht nachvollziehbar;*
- es erfolgte eine nur äußerst fragmentarische Vorlage von Bankbelegen; (s.Bp- Bericht C.c3, g.2.1, S.32 f, Anhang B Seiten 2-7).*

- die geltend gemachten Absetzungen für Abnutzung und Zehntelabschreibungen sind nicht nachvollziehbar- kein Anlageverzeichnis;
- Rechenfehler in E/A-Rechnungen;
- zahlreiche, zum Teil sehr hohe Barzahlungen und vielfach fehlender Nachweis des Geldflusses und der Mittelherkunft (s. Bp-Bericht g.2.4.2. S.35 ff) iZm Reparaturen und Sanierungen der vermieteten Häuser;
- Rechnungsaussteller waren im Zeitpunkt der vorgeblichen Leistungserbringung/ Rechnungsausstellung vielfach nicht mehr existent bzw. im Dunstkreis steuerlicher Malversationen (siehe Bp-Bericht G.g.2.5., Seiten 40- 127 mit detaillierten Angaben zu jeder Firma);
- Gegenverrechnung mit Mietforderungen (die BF ließ leistende Firmen bzw. Arbeiter in ihren Objekten wohnen, wobei diese keine Miete zahlen mussten) ist nicht nachvollziehbar, ebenso Bezahlung durch "Materialüberrechnung".

2. Vorsteuem (s. Bericht F.f.2., S. 26ff) :

- materielle und formelle Mängel in Bezug auf Eingangsrechnungen in großem Umfang ;
- es wurde festgestellt, dass die Bf. ihre eigene UID auf ihren Ausgangsrechnungen mittels Stempel aufbringt und sich derselbe Stempelaufdruck auf zahlreichen Rechnungen verschiedener Lieferanten befindet, was die Vermutung nahelegt, dass die Bf. bei der Erstellung der Eingangsrechnungen selbst mitwirkt.
- Vorsteuer aus Schlichtungsstellenentscheidungen.

Obwohl in der Vergangenheit wiederholt im Rahmen von Prüfungen die Unrichtigkeit der Führung der Aufzeichnungen von der Behörde festgestellt wurde (siehe auch Bezug), hielt die Bf. an ihrer Vorgangsweise fest und ist immer nach dem gleichen (nicht nachvollziehbaren) System der Aufzeichnungen und Ablage vorgegangen.

Eine Aufklärung der unklaren Sachverhalte war trotz umfangreicher Bemühungen des Finanzamtes durch wiederholte Fragenvorhalte, Besprechungen sowie Vornahme umfangreicher Aufstellungen, Berechnungen und Versuchen die vorhandenen Unterlagen nachzuvollziehen, nicht möglich. (siehe auch Bp-Bericht "B-Verfahren", Seite 8 ff sowie Anhänge zum Bericht).

Da es sich als objektiv unmöglich herausgestellt hat, die Besteuerungsgrundlagen im vorliegenden Fall zu ermitteln oder zu berechnen, ist die grundsätzliche Schätzungsverpflichtung der Behörde gegeben (s. unten und Bp-Bericht C.c.8) Die von der Betriebsprüfung vorgenommenen Änderungen im Wesentlichen:

Einnahmen:

- Rechenfehler in den Einnahmen/Ausgaben -Rechnungen (Additions- bzw. Subtraktionsfehler), wurden richtiggestellt (siehe Anhang zum Bp-Bericht 11 ad. c.7), die Betriebsprüfung ging bei ihren weiteren Berechnungen von den richtiggestellten Zahlen aus.
- Die Mieteinnahmen wurden vom FA anhand der vorgelegten Mietzinslisten hochgerechnet (Berechnungen der Bp je Objekt siehe im Anhang z. Bp-Bericht) und die

daraus resultierenden Differenzbeträge zu den erklärten Umsätzen hinzugerechnet, unter Berücksichtigung einer 2% Leerstehung und zusätzlicher dauerhafter Leerstehungen lt. Zinsliste.

Die Darstellung der Schätzung findet sich für Umsatzsteuer im Bp-Bericht unter "P", für die Einkommensteuer unter "G", die entsprechenden Berechnungen im Anhang Bp-Bericht betr. Umsätzen "ad.f.", betreffend Einkommensteuer "ad.g. ".

Da die Kautionsverrechnung völlig unklar blieb aber aus den vorgelegten Unterlagen hervorgeht, dass Käutionen mit offenen unbezahlten Mieten verrechnet wurden, im gesamten Rechenwerk jedoch kein einziger Umsatz/Eingang einer einbehaltenden Käution ersichtlich ist (was nicht der Lebenserfahrung entspricht und daher unglaublich ist) wurden im Schätzungswege

- jährlich € 20.000,- an Käutionseingängen angesetzt;
- Einnahmen aus Plakatwerbung und Sendemasten lt. vorgelegter Unterlage 2008 betreffend für alle Jahre mit geringer Indexanpassung angesetzt;
- zu den erklärten Einkünften aus selbständiger Tätigkeit (Hausverwaltung) mangels Überprüfbarkeit aus den Unterlagen ein Sicherheitszuschlag von € 5.000,- je Veranlagungsjahr zugerechnet.

Werbungskosten:

- Bankzinsen: zu den Bankbelegen siehe C.c.3. (S.19 f) und G.g.2. (S.32 f) und Anhang B (S. 2-7). Obwohl die nachträglich vorgelegten Bankbestätigungen weder eine Zuordnung zum einzelnen Vermietungsobjekt noch eine grundsätzliche Würdigung des Werbungskostencharakters zulassen, wurde der Zinsaufwand insoweit anerkannt, als es sich um Konten der Bf. handelt. Nicht anerkannt wurde lediglich Zahlungen lt. Bankbestätigung vom 20.3.2013 der Bank , da darauf weder Kontonummer, Kontoinhaber, Details wie Kapitaltilgung, Zinsen, etc. zu den durchwegs hohen Beträgen angegeben ist;
- nicht anerkannt wurde mangels Geldabfluss der als Werbungskosten geltend gemachte Streitwert von € 141.616,59 in einem Gerichtsverfahren, in dem mit der Bf. als Beklagten "Ewiges Ruhm" vereinbart wurde (s. Anhang B 5.8 f).
- AfA: Da Zahlungen an Lieferanten großteils über die Abschreibung (auf Restnutzungsdauer, 1/10 und 1/15 Abschreibungen) bei den einzelnen Häusern geltend gemacht wurden, erfolgte im Fall der Nichtanerkennung des begehrten Aufwandes durch die Betriebsprüfung die Rückrechnung der beanstandeten Lieferantenrechnungen auf die gleiche Weise (Anhang B, S. 60-69);
- Anhand der Auskunft der Bf. zur Mittelherkunft siehe Bp-Bericht g.2.4.2. (S. 35 f) für die Bezahlung der Lieferantenrechnungen (Gesamtausmaß rd. € 4.714.726,-) wurde festgestellt, dass für 44% der Rechnungssummen keine Angaben und keine Nachweise der Mittelherkunft gegeben wurden, für weitere 14,7% bloße Behauptungen ohne entsprechende Nachweise vorgebracht wurden.

Da die Durchführung der Arbeiten seitens des FA grundsätzlich nicht bestritten wird (wohl aber, dass die als Rechnungsaussteller aufscheinenden Firmen diese Arbeiten auch tatsächlich erbracht haben) wurden dennoch im Schätzungswege 50% der geltend gemachten Zahlungen an Lieferanten anerkannt, zusätzlich wurden 50% der nicht anerkannten Vorsteuern als Werbungskosten angesetzt.

Zusätzlich wurden umfangreiche Feststellungen bezüglich zahlreicher Lieferanten getroffen: bei zahlreichen Firmen agierte immer wieder dieselbe Person bzw. auch Personen, die in der Gesellschaft weder angestellt waren und auch sonst keinerlei Funktion ausgeübt haben. So zum Beispiel Herr Q., der in einem dem Bruder der Bf. gehörenden Haus, Adresse1 wohnt(e) oder Herr C., Adresse2 (dieses Haus steht im Eigentum der Bf.) und weitere Personen. (Siehe dazu Bp-Bericht).

Die Betriebsprüfung hat im Bericht dargestellt, weshalb sie davon ausgeht, dass Leistungserbringer und Rechnungsaussteller vielfach nicht ident waren.

Details siehe im Bp-Bericht unter g.2.4.3 Lieferanten (5.36 ff), g.2.5.Firmen (Seiten 40-127) sowie Anhang B Seiten 45 ff) An beiden Stellen werden von der Betriebsprüfung für jede Firma, an die Zahlungen geltend gemacht werden und für jede einzelne Rechnung die näheren Umstände, die zu der Aberkennung der Vorsteuer bzw. Werbungskosten geführt haben, angegeben.

Vorsteuer:

- Vorsteuern aus Schlichtungsstellenentscheidungen wurden nicht anerkannt,
- ebenso Vorsteuern wegen Vorliegens von umfangreichen materiellen und formellen Rechnungsmängeln.

Details siehe oben sowie Bp-Bericht unter g.2.5. +Anhang "ad. g.2.S'. An beiden Stellen des Berichtes werden von der Betriebsprüfung für jede Firma, an die Zahlungen geltend gemacht werden und für jede einzelne Rechnung die näheren Umstände, die zu der Aberkennung der Vorsteuer bzw. Werbungskosten geführt haben, angegeben.

....

Die Bf. führt die Aufzeichnungen für alle von ihr allein bzw. gemeinsam mit Gatten oder Mutter vermieteten Häuser selbst. Bei Prüfungen der Vorjahre, wie auch bei der gegenständlichen Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die Aufzeichnungen, die Überschussrechnungen und die in den Steuererklärungen angegebenen Zahlen nicht nachvollziehbar und überprüfbar sind.

Die Bf. zeigt sich gegenüber Feststellungen der Finanzämter völlig resistent und ist, wie der steuerliche Vertreter in der Berufung vom 19.11.2012 gegen den Sicherstellungsauftrag (ebenfalls an den UFS vorgelegt) anmerkt, " ...immer nach dem gleichen System der Aufzeichnung und Ablage vorgegangen."

Dies kann aufgrund der Feststellungen der Behörde bestätigt werden, bedeutet aber auch, dass die Aufzeichnungen von der BF bewusst so gestaltet werden, dass sie regelmäßig

*nicht nachvollziehbar sind und Rechnungsmängel und das Vorliegen von Rechnungen nicht (mehr) tatsächlich tätiger bzw. existierender Firmen etc. festgestellt werden müssen.*

*Aufgrund der dargestellten äußerst mangelhaften Aufzeichnungen und der ebenfalls mangelhaften Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, welche eine Vollständigkeitskontrolle der Einnahmen und der Ausgaben durch einen fachkundigen Dritten (gegenständlich die Abgabenbehörde) nicht möglich machten, bestand zweifelsfrei die Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde. (siehe auch UFS 21.6.2012, RV/1911-W/08).*

...

*b.1. und b.2.:*

*Es ist klar fest zu halten, dass es auch keine Nachweise darüber gibt, welche Unterlagen konkret Herrn H. tatsächlich übergeben worden sind. Vielmehr wird seitens der Bf seit Jahren in diversen Abgabenverfahren (s. auch BE zu GZ. RV/1017-W/12, etc.) wie auch in der vorliegenden Beschwerde versucht, fehlende Unterlagen bzw. die von der BP getroffenen Feststellungen mit "massiven Schwierigkeiten durch die zahlreichen Einbrüche" und nun auch durch den "Tod von Herrn H." zu erklären. Da es sich dabei aber um ganz allgemein gehaltene Angaben handelt und keine Nachweise vorliegen, welche Unterlagen konkret gestohlen wurden bzw. fehlen sollen, müssen diese Angaben als Schutzbehauptungen gewertet werden. Siehe auch Argumentation im BP Bericht, u.a.S.130, sowie Berufungsentscheidungen GZ.RV/1017-W/12 (HG Straße1 54) sowie GZ.RV/0037-W/10 (HG Straße1 11).*

*In Pkt.b.1. der Berufung wird angegeben, dass "wirklich alle Unterlagen in der Kanzlei Stb. aufliegen".*

*Dazu ist festzustellen, dass es nicht ausreichend ist, dass Unterlagen ggf. beim Steuerberater aufliegen. Wenn sie von der Behörde angefordert werden, sind sie dieser aktiv vorzulegen. Werden Unterlagen nicht vorgelegt, kann der Behörde ein "Ignorieren" nicht vorgeworfen werden. Festzuhalten ist aber, dass sämtliche vom steuerlichen Vertreter der Prüferin zur Verfügung gestellten Unterlagen von dieser kopiert und auch gewürdigt wurden.*

*Bei dieser völlig allgemein gehaltenen Behauptung der Bf. handelt es sich um eine reine Schutzbehauptung.*

*Es wird nochmals festgehalten, dass es der Bf. jederzeit möglich ist, konkrete Unterlagen zu konkreten Fragen oder Feststellungen des Finanzamtes oder zum Beweis ihres Verbringens vorzulegen - auch im Verfahren vor dem BFG. Damit geht das Finanzamt auch auf den Vorwurf des Steuerberaters anlässlich der BFG Verhandlung am 21.10.2014 ein, in seiner Kanzlei lägen 9 Ordner, wann das Finanzamt denn diese einsehe bzw. hole. Es steht wie gesagt jederzeit frei, konkrete Unterlagen aktiv der Behörde vorzulegen.*

Die Darstellung der Rechenfehler (banale Additionsfehler) wurde dem Stb Petrini persönlich am 30.10.2012 übergeben und ist außerdem im Anhang zum Bp-Bericht enthalten.

Obwohl das Finanzamt auf diese Rechenfehler genau hingewiesen und die Differenzbeträge im Detail ausgewiesen hat, wurde dies seitens der Bf. bzw. der steuerlichen Vertretung offenbar weder zur Kenntnis genommen noch berücksichtigt: Es finden sich diese Rechenfehler nach wie vor auch in den "endgültigen" Erklärungen.

### c. Aufzeichnungen

Fakt ist, dass sich die Einnahmen/Umsätze der verschiedenen Erklärungsvarianten der Bf. aus den vorgelegten Unterlagen trotz umfassender Bemühungen der Prüferin nicht nachvollziehen oder aufklären lassen. Auf die Ausführungen im Bp-Bericht Seite 14 ff wird verwiesen. Entgegen der Ansicht der Bf. können auch die Ausführungen in den Berufungen die Kritikpunkte lt. Bp-Bericht nicht ausräumen. "Zeitdruck und Umfang der Daten" müssen auch angesichts des Prüfungsverlaufes als Schutzbehauptung gewertet werden und können die mangelnde Nachvollziehbarkeit der Aufzeichnungen nicht ausräumen. Dies trifft ebenso auf die Kautionen zu, eine Verrechnung mit den Mieten ist eben nicht nachvollziehbar.

c.3. Wieso Bankbelege nur "soweit möglich geordnet" übergeben werden können, ist unverständlich. Das FA kann nur beurteilen, was ihm vorgelegt wird. Der Grund für die unvollständige und teilweise geordnete Belegvorlage ist für die Beweiskraft unmaßgeblich. Siehe Bp-Bericht S.19 f, Anhang B Seite 2ff sowie Akt "Bankbelege".

### c.8. Begründung der Schätzung:

Worum es sich bei den "erschwerten Umständen" handeln soll, wird von der BF nicht angegeben und stellt daher abermals eine völlig allgemein gehaltene Schutzbehauptung dar. Erschwerte Umstände würden aber auch Aufzeichnungsmängel, etc. nicht sanieren. Vom FA wurde eine absolut nicht nachvollziehbare Führung der Aufzeichnungen, das Fehlen von Belegen und Nachweisen festgestellt. Siehe dazu die detaillierten Ausführungen im Bp-Bericht, insbes. Zusammenfassung S. 22 f. Ebenso wenig sind die verschiedensten Erklärungsversuche der BF nachvollziehbar oder zielführend. Bp-Bericht S. 23:

"Wie sich sämtliche o.a. Darstellungen im Rechenwerk widerspiegeln und wie die Einnahmenerfassung tatsächlich erfolgt ist, ist noch immer völlig unklar und nicht nachvollziehbar".

Dies ändert sich auch unter Berücksichtigung der Berufungsangaben und der eingereichten endgültigen Erklärungen samt Beilagen (es werden darin nur neuerlich andere ebenfalls nicht nachvollziehbare Zahlen angegeben) sowie des Vorlageantrages nicht.

In der mündlichen Verhandlung bemängelte der steuerliche Vertreter, dass er am 1. Juli 2012 die Vertretung der Bf. übernommen und versucht hat, einen Termin mit dem Finanzamt zu vereinbaren, um sich über den Stand des Verfahrens zu erkundigen. Das Erste, was er vom Finanzamt erhalten hat, war der Sicherstellungsauftrag.

Von den anwesenden Vertretern des Finanzamtes wurde bestätigt, dass es telefonische Kontakte gegeben habe, dass jedoch nicht beabsichtigt war, die Bf. oder ihren Vertreter über die beabsichtigte Sicherstellung zu informieren.

ADir. RR B. erklärte, dass die Unterlagen bei der Bf. waren, die die Unterlagen an den neuen steuerlichen Vertreter übergeben hätte können.

Der steuerliche Vertreter bestreitet dies und weist darauf hin, dass sich die Bf. damals nicht ausgekannt hat, was noch zu tun wäre.

ADir. RR B.: Der 20-Seiten-Vorhalt ist an die Bf. ergangen. Aus Sicht des Finanzamtes war kein Grund zur Annahme gegeben, dass zwischen der Bf. und ihrem steuerlichen Vertreter keine Kommunikation stattfinden würde.

Steuerlicher Vertreter: Ich hab nicht umsonst beim Finanzamt angefragt, weil die Bf. nicht genau sagen konnte, was schon geklärt ist und was nicht.

Zusammengefasst kann die Abgabenbehörde zu Recht davon ausgehen, dass eine Abgabepflichtige in einem laufenden Betriebsprüfungsverfahren mit ihrem steuerlichen Vertreter (damals ihrem Berater) entsprechend Kontakt hält und eine entsprechende Kommunikation stattfindet. Dass dies offensichtlich – folgt man der Darstellung der Bf. und/oder ihres aktuellen steuerlichen Vertreters – nicht der Fall war, kann nicht der Abgabenbehörde angelastet werden.

Im Laufe der mündlichen Verhandlung wurde allerdings offensichtlich, dass es auch mit der Abgabenbehörde – hinsichtlich näherer Auskünfte über den Stand der Dinge – Missverständnisse gegeben hat. Insoweit ist dem aktuellen steuerlichen Vertreter zuzustimmen, dass die damaligen Kommunikationsversuche auf Seite der Abgabenbehörde jedenfalls verbesserungsfähig gewesen wären.

Zudem wurden vom steuerlichen Vertreter Einwendungen gegen die Höhe der Abgabenansprüche vorgebracht und bemängelt, dass ein Bezug zu den einzelnen Abgabenbeträgen der jeweiligen Jahre aus dem Bescheid nicht ableitbar ist.

Dazu ist festzuhalten, dass es sich beim Sicherstellungsauftrag um ein vorläufiges Verfahren handelt und Einwendungen gegen die Höhe im weiteren Abgabenverfahren zu klären sind. Dass jeweils ein Abgabenanspruch in den gegenständlichen Jahren entstanden ist, wurde selbst vom steuerlichen Vertreter zugegeben, als er zugestanden hat, dass „etwas herauskommen kann“.

Wenn die Bf. die Vorwürfe bestreitet und auf die endgültigen Steuererklärungen vom 20. Dezember 2013 verweist, aus denen sich Verluste ergeben, ist neuerlich darauf hinzuweisen, dass der zu beurteilende Zeitpunkt im Beschwerdeverfahren der 23. Oktober 2012 ist, somit im Rahmen der nachfolgenden Betriebsprüfung nachgereichte

Unterlagen oder erst nach Bescheiderlassung eingereichte Steuererklärungen hier nicht berücksichtigt werden können, da diese im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Sicherstellungsauftrages objektiv nicht gegeben waren bzw. diese Informationen dem Finanzamt damals (noch) nicht bekannt waren (VwGH vom 19.12.2013, 2012/15/0036).

Soweit der steuerliche Vertreter zur Frage der Vorsteuerstreichungen durch das Finanzamt auf die Judikatur des VwGH (VwGH vom 17.12.1993, 92/15/0121) betreffend im Firmenbuch gelöschte GmbHs verweist, dass aus Sicht der Bf. noch Abwicklungsbedarf bestanden hätte, ist – ebenfalls unter Verweis auf die Judikatur des VwGH – festzuhalten, dass die Löschung einer GmbH im Firmenbuch insofern nur deklarativ wirkt, als sie nicht zum Verlust der Parteifähigkeit führt, solange Vermögen vorhanden ist (vgl. dazu die Nachweise bei Ritz, BAO5, § 79 Tz 11; ebenso etwa auch die Entscheidung des OGH vom 22. April 2014, 7 Ob 55/14k, GES 2014/6, 283, wonach die Vermögenslosigkeit der aus diesem Grund gelöschten GmbH aber "bis zum Beweis des Gegenteils ... anzunehmen" sei). Es trifft auch zu, dass der Verwaltungsgerichtshof den Fortbestand der Rechtssubjektivität einer wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen gelöschten GmbH bejaht hat, "solange noch ein Abwicklungsbedarf besteht, was dann der Fall ist, wenn Abgabenverbindlichkeiten einer solchen Gesellschaft bescheidmäßig festzusetzen sind" (vgl. VwGH vom 20.9.1995, 95/13/0068; die Aussage bezog sich nicht auf die Erledigung eines Berufungsverfahrens; VwGH vom 26.2.2014, 2009/13/0112; VwGH vom 28.10.2014, Ro 2014/13/0035).

Wenn jedoch eine GmbH nach Abschluss eines Insolvenzverfahrens im Firmenbuch gelöscht ist und keine Aktivitäten mehr ausübt, ist nicht nachvollziehbar, weshalb diese GmbH noch Rechnungen für Leistungen ausstellen sollte, die sie gar nicht erbringen konnte, da sie nicht mehr tätig war. Das fällt nicht unter Abwicklungsbedarf im Sinne der zitierten VwGH-Judikatur.

Der Hinweis, die Unterlagen der Bf. wären im Verlassenschaftsverfahren des ehemaligen Beraters H. nicht zugänglich gewesen, erscheint insoweit widerlegt, als der Name der Bf. in diesem Verlassenschaftsverfahren nicht bekannt war.

Nicht außer Acht gelassen werden darf in diesem Zusammenhang, dass eine Überprüfung der Eintragungen in den Aufzeichnungen bzw. in der Buchhaltung jederzeit möglich sein sollte. Diesbezüglich gab es schon immer große Auffassungsunterschiede zwischen der Bf. und dem Finanzamt. Dem Beschwerdevorbringen, seit mehr als 20 Jahren sind die Aufzeichnungen in der vorgelegten Form als in Ordnung befunden worden und jetzt auf ein Mal nicht, das ist wider Treu und Glauben und absolut nicht nachvollziehbar bzw. die Aufzeichnungen der Bf. wurden bislang noch nie als dermaßen fehlerhaft eingestuft, dass Anlass zu einer Schätzung gegeben wäre, wobei angemerkt werde, dass sie immer nach dem gleichen System der Aufzeichnung und Ablage vorgegangen ist, ist zu erwidern, dass schon in den Vorprüfungen der Jahre 1994 bis 1997 laut Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 29. Juni 2005, RV/4563-W/02, festgestellt wurde, dass Aufzeichnungsmängel vorgelegen sind und Leistungsaustauschposten nicht vollständig und wahrheitsgemäß waren (vgl. Seite 39 der zitierten Entscheidung). Auch

in der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 13. Dezember 2013, RV/3163-W/13, betreffend die Jahre 2000 bis 2004 wurden entgegen der Meinung des aktuellen steuerlichen Vertreters schwerwiegende formelle und materielle Aufzeichnungsmängel festgestellt, die zu einer Schätzungsberichtigung geführt haben (vgl. Seiten 5 und 14 der zitierten Entscheidung).

Auf Grund der Feststellungen der (damals noch laufenden) Betriebsprüfung, die in der mündlichen Verhandlung umfassend besprochen wurden (Unterlagen waren nicht nachvollziehbar, nicht vollständig oder wurden nicht vorgelegt, schwere Aufzeichnungsmängel – wie schon in Vorprüfungen), liegen zumindest gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des jeweiligen Abgabenanspruches auf Grund der ungerechtfertigten Geltendmachung von Vorsteuergutschriften im Zusammenhang mit von den laut Betriebsprüfung erwähnten Firmen infolge Fehlens der Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 UStG 1994 bzw. der Aufzeichnungsmängel und fehlenden Prüfbarkeit der Erlöse für die im Sicherstellungsauftrag angeführten Jahre bzw. Monate und Steuern vor.

Ob der Abgabenanspruch in den dargestellten Höhen tatsächlich entstanden ist, ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 10.7.1996, 92/15/0115) in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden.

Hinsichtlich der Höhe der im Sicherstellungsauftrag dargestellten Abgaben ist jedoch festzuhalten, dass zwischenzeitig mit Bescheiden des Finanzamtes 12/13/14 Purkersdorf vom 22. November 2013 die Abgaben festgesetzt wurden und insoweit der Abgabenanspruch vom Finanzamt in dieser Höhe (vorerst, Beschwerden sind anhängig) bestätigt wurde, sodass sich laut nachfolgender Berechnung folgende Abgabenbeträge ergeben:

Abgabenart	Zeitraum	(vorauss. Betrag)	lt. Bescheid	Sicherstellung
Umsatzsteuer	2005	107.654,60	124.622,99	107.654,60
Umsatzsteuer	2006	115.617,44	94.822,64	94.822,64
Umsatzsteuer	2007	99.474,19	113.559,62	99.474,19
Umsatzsteuer	2008	108.846,78	103.596,15	103.596,15
Umsatzsteuer	2009	77.682,24	78.141,61	77.682,24
Umsatzsteuer	2010	70.163,15	85.242,92	70.163,15
Umsatzsteuer	1-12/2011	193.013,23	134.038,19	134.038,19
Umsatzsteuer	1-2/2012	5.081,02	5.731,36	5.081,02
Einkommensteuer	2005	71.655,00	53.805,21	53.805,21
Einkommensteuer	2006	62.498,00	44.459,99	44.459,99
Einkommensteuer	2007	111.554,00	97.097,10	97.097,10
Einkommensteuer	2008	111.246,00	99.057,99	99.057,99

Einkommensteuer	2009	130.047,00	100.944,20	100.944,20
Einkommensteuer	2010	143.347,00	111.584,00	111.584,00
Summe:		1.407.879,65	1.246.703,97	1.199.460,67

Soweit sich dieser Umstand zu Gunsten der Bf. auswirkt, scheint es nur billig, durch teilweise Stattgabe der Beschwerde die sicherzustellenden Beträge zu reduzieren. Die Beträge des Sicherstellungsauftrages waren daher auf gesamt € 1.199.460,67 einzuschränken und der Beschwerde insoweit stattzugeben.

### **Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung**

Als weitere kumulative Tatbestandsvoraussetzung war nunmehr zu untersuchen, ob eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der gegenständlichen Abgaben im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages bestand.

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 vom 27.8.1998, 98/13/0062).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 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 Abgabepflichtige auch der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen trachten wird, rechtfertigen ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des Abgabepflichtigen, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten lässt, eine Maßnahme nach § 232 BAO.

Auch wenn die Bf. die Gefährdung der Abgabeneinbringung als unreal bezeichnet, steht doch außer Streit, dass ein Großteil der Liegenschaften, die sich im Allein- oder Miteigentum der Bf. befinden, mit Belastungs- und Veräußerungsverbote bzw. Pfandrechten belegt sind. Laut Aussage der Bf. in der mündlichen Verhandlung sind derzeit fünf Liegenschaften ohne Belastungs- und Veräußerungsverbote. Die damaligen Ermittlungen des Finanzamtes ergaben nur zwei Liegenschaften ohne Belastungs- und Veräußerungsverbot.

Interessant ist, dass die Bf. zwar Einnahmen in den Jahren 2010 und 2011 von rund 1 Mio Euro zugestanden hat, in den der damaligen Betriebsprüferin vorliegenden Steuererklärungen jedoch Verluste erklärt wurden.

In der mündlichen Verhandlung verneinte die Bf. die Frage, ob es irgendwelche Sparbücher oder Wertpapierkonten, die damals den Betrag von € 1,4 Mio. abdecken hätten können, gebe, somit kein weiteres Vermögen vorhanden gewesen sein soll. Auch wenn diese Aussage angesichts der vielen getätigten Barzahlungen nicht sehr glaubhaft erscheint, ist bei der derzeitigen Rechtslage eine diesbezügliche Kontenabfrage oder Kontenöffnung nicht möglich. Zu den eingetragenen Krediten ergänzte die Bf., dass es sich jeweils nur um Höchstbeträge handelt, für die jedoch laufend Rückzahlungen erfolgen.

Von Finanzamtsseite wurde zu diesen Krediten festgehalten, dass die Bankunterlagen nur lückenhaft vorgelegt wurden. Ergebnisse finden sich auch im BP-Bericht.

Somit verblieb der Abgabenbehörde bzw. der Betriebsprüferin als Beurteilungsmaßstab nur das "bekannte" Vermögen, somit die zahlreichen Liegenschaften, die jedoch zum Großteil mit Belastungs- und Veräußerungsverboten belastet waren bzw. sind.

In der mündlichen Verhandlung gab das Finanzamt bekannt, dass die Bewertung der Liegenschaften im Wege der Abgabensicherung erfolgt ist. "Von dort wurde auch die Einstufung gemacht, dass diese zwei Liegenschaften (Nr. 25 und 39 der Liste) unbelastet sind." Die Sicherstellung war für das Finanzamt deshalb notwendig, um eine Exekutionsbereitstellung zu vermeiden. Zugegeben wurde zwar, dass es Mieteinnahmen gibt, doch würde die Entrichtung im Wege der Mieteinnahmen eine wesentliche Erschwerung bedeuten, weshalb man eine Pfandrechtsbegründung anstrebt.

Soweit die Bf. bekannt gab, "Ich kann ja jederzeit ein Pfandrecht einräumen, das könnte ich mit der Bank vereinbaren, um einen Kredit aufzunehmen", ist zu erwidern, dass diese Möglichkeit der Bf. selbstverständlich offensteht, auch um die hier gegenständliche Summe zu entrichten. Zum hier zu beurteilenden damaligen Zeitpunkt konnte das Finanzamt auf keine anderen Sicherheiten zugreifen.

In der mündlichen Verhandlung teilte die Bf. zudem mit, dass aufgrund der Steuerreform geplant wird, die Eigentumsverhältnisse (der Liegenschaften) auf die Kinder zu übertragen, um das Pflichtteilsrisiko zu minimieren.

ADir. RR B. dazu: *Wenn wir heute hören, dass die Liegenschaften den Kinder geschenkt werden sollen, deutet das auch auf eine Erschwerung der Einbringlichkeit hin.*

Wenn der steuerliche Vertreter erklärt, dass er eine Bewertung der frei verfügbaren Liegenschaften nachreichen wird, ist auf die Ansicht des Finanzamtes zu verweisen, das hofft, dass Vermögen da ist und dass es nicht nur unbedeutende Beträge sind. Daher ist die Bewertung der Liegenschaften für den Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages ohne Relevanz. Festgehalten wird, dass dem steuerlichen Vertreter - zur Wahrung des Parteiengehörs - in der mündlichen Verhandlung zur Nachrechnung der angekündigten Liegenschaftsbewertung eine Frist von zwei Wochen bekannt gegeben wurde, selbst nach Ablauf dieser Frist bis 30. Juni 2015 jedoch keine entsprechenden Unterlagen nachgereicht wurden.

Die aktuelle Bewertung der Liegenschaften ist nur eine Momentaufnahme, die noch nichts über die möglichen Verwertungserlöse - sollte es in der Zukunft tatsächlich so weit kommen - aussagt.

Zusammengefasst ist die Gefährdung oder Erschwerung der Abgabeneinbringung aufgrund der Umstände des Einzelfalles infolge der bestehenden - und von der Bf. auch historisch aus der Familiengeschichte begründeten - Belastungs- und Veräußerungsverbote gegeben, zumal die Bf. in der mündlichen Verhandlung ergänzte, dass sie entsprechende Änderungen jederzeit vornehmen könnte, somit auch weitere Belastungs- und Veräußerungsverbote eintragen lassen könnte. Unter diesem Blickwinkel ist das Finanzamt zu Recht davon ausgegangen, dass nur bei raschen Zugriff - weiteres Vermögen wurde von der Bf. bestritten und war dem Finanzamt auch nicht bekannt - die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert werden könnte.

Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordert gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach berechtigte Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen. Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergibt sich nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden kann. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur in Ausnahmefällen wie etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit ist daher von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzusehen (vgl. VwGH vom 3. 7. 2003, 2000/15/0042). Dies trifft aber auf den vorliegenden Fall nicht zu, umfasst doch der Sicherstellungsauftrag Abgabenansprüche in Höhe von mehr als eine Mio Euro.

Somit ist auch die weitere kumulative Voraussetzung des § 232 Abs. 1 BAO als erfüllt anzusehen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

## **Unzulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine ordentliche Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Rückzahlung abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (auf die oben zitierte entsprechende VwGH-Judikatur wird verwiesen) nicht einheitlich beantwortet wird.

Wien, am 2. Juli 2015