

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin YY in der Beschwerdesache Bw, vertreten durch AA, gegen den Sicherstellungsauftrag (§ 232 BAO) des Finanzamtes Y vom 22. Juni 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 22. Juni 2012 ordnete das Finanzamt Y gemäß § 232 BAO die Sicherstellung folgender Abgabenansprüche im Gesamtbetrag von 323.240,00 € in das Vermögen des Berufungswerbers (im Folgenden abgekürzt Bw.) an:

| Abgabenart      | Zeitraum  | (voraussichtliche)<br>Höhe in Euro |
|-----------------|-----------|------------------------------------|
| Umsatzsteuer    | 2002-2011 | 140.270,00 €                       |
| Einkommensteuer | 2002-2011 | 182.970,00 €                       |
|                 |           | 323.240,00 €                       |

Im Sicherstellungsauftrag wurde ausgesprochen, dass die Sicherstellung dieser Abgabenansprüche sofort vollzogen werden könne, und weiters, dass das Unterbleiben von Maßnahmen zu seiner Vollziehung durch die Hinterlegung eines Betrages bzw. einer Bankgarantie in Höhe von 200.000,00 € bewirkt werde.

Zur Begründung des Sicherstellungsauftrages wurde ausgeführt, auf Grund der am 19. Juni 2012 durchgeführten Hausdurchsuchung sei festgestellt worden, dass der Bw. nicht die vollen Erlöse der Umsatzsteuer unterziehe, sondern nur die Differenz zwischen Erlös und Wareneinkauf. Weiters sei bei der Abfrage der innergemeinschaftlichen Erwerbe festgestellt worden, dass der Bw. nicht sämtliche Wareneinkäufe erklärt habe. Durch eine Kalkulation würden sich die oben angeführten Nachzahlungen ergeben.

Um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung zu begegnen, könne die Abgabenbehörde nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO) bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) einen Sicherstellungsauftrag erlassen (§ 232 BAO). Die Erschwerung der Einbringung der Abgabe(n) sei zu befürchten, weil im konkreten Fall der begründete Verdacht der Abgabenhinterziehung bestehe und das Verhalten und die Einstellung des Bw. darauf gerichtet sei, sich der Einbringung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen.

In der fristgerechten Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag beantragte der rechtliche Vertreter des Bw. die ersatzlose Behebung des angefochtenen Bescheides und die Wiederausfolgung der beschlagnahmten/gepfändeten Waren. Begründend wurde ausgeführt, die Erlassung des Sicherstellungsauftrages sei deshalb unzulässig, weil keine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Abgabeneinbringung gegeben oder zu befürchten sei und überdies kein dringender Tatverdacht hinsichtlich einer Abgabenverkürzung vorliege.

Am 19. Juni 2012 sei im Geschäftslokal des Bw. und in seinen Privaträumlichkeiten eine Hausdurchsuchung erfolgt und es seien diverse Aktenordner beschlagnahmt worden. Die dabei angefertigte Niederschrift mit dem Bw. sei von diesem nicht unterfertigt worden, weil sie Angaben enthalte, die so von ihm nicht gemacht worden seien und auch nicht richtig seien. Die Betriebsprüfung sei derzeit noch im Gange und es lägen keine Ergebnisse vor.

Ohne dass der Bw. hierfür einen Anlass gegeben hätte, sei der angefochtene Sicherstellungsauftrag erlassen worden und sei der gesamte Schmuck im Geschäftslokal beschlagnahmt/gepfändet worden.

Im angefochtenen Bescheid werde mit keinem Wort begründet, warum ohne die Sicherstellung mit einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung zu rechnen sei. Der Bw. verhalte sich kooperativ und der Behörde stünden sämtliche Unterlagen zur Verfügung, auch jene bei dem Buchhalter des Bw. Der Bw. habe kein Verhalten gesetzt, dass auch nur ansatzweise den Schluss zulasse, er wolle sich der Einbringung allenfalls festzusetzender Abgaben entziehen. Gegenständlich läge keiner der von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu § 232 BAO angeführten Fälle vor. So sei die wirtschaftliche Lage des Bw. gut, es drohe kein Insolvenzverfahren, es gebe keine andrängenden oder exekutierenden Gläubiger, keine Auswanderungsabsicht des Bw. und auch keine Vermögensverschiebungen ins Ausland oder an Verwandte.

Der Bw. gehe davon aus und auch die Betriebsprüfung werde bestätigen, dass seine Meldungen und Zahlungen vollständig und richtig seien. Jedenfalls liege kein dringender Tatverdacht hinsichtlich eines Finanzvergehens vor und es werde ein solcher Verdacht von der Behörde im angefochtenen Bescheid auch nicht begründet. Die geäußerten Vermutungen würden jedenfalls unter keinen Umständen einen derart weitgehenden Eingriff rechtfertigen. In einem Sicherstellungsverfahren müsse zwar nicht (abschließend) entschieden werden, ob der Abgabenanspruch tatsächlich entstanden sei (siehe dazu

z.B. VwGH 4.6.2008, 2005/13/0041), der Sicherstellungsauftrag müsse allerdings eine schlüssige Begründung enthalten, warum die Abgabenbehörde den Abgabentatbestand als verwirklicht ansehe (VwGH 22.3.1991, 90/13/0074; Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 232 Tz 8). Der angefochtene Bescheid entbehre einer solchen schlüssigen Begründung, sowohl was den Abgabentatbestand als auch die besondere Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Abgabeneinbringung anbelange. Zum gegenwärtigen Zeitpunkt sei die Sicherstellung jedenfalls nicht notwendig und damit nicht zulässig. Dem Bw. werde seine Existenz entzogen. Er müsse sein Unternehmen sofort schließen, weil er keine Waren mehr zum Verkauf habe. Infolge der Pfändung des Umlaufvermögens (Schmucks) des Bw. sei das Lokal weitgehend leergeräumt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. Juli 2012 wurde die Berufung abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, aufgrund der bisherigen Prüfungsfeststellungen sei es als erwiesen anzusehen, dass der Bw. für Verkäufe systematisch jahrelang keine Umsatzsteuer erklärt habe. In einer am 19. Juni 2012 aufgenommenen, vom Bw. jedoch nicht unterfertigten Niederschrift habe dieser diesbezüglich Folgendes angegeben:

"...

*Frage: Warum haben Sie für Frau BB beim Erwerb des Brautschmucks am 02.01.2012 keine ordnungsgemäße Rechnung ausgestellt?*

*Antwort: Das ist Geschäftspraxis aus der Türkei. Dort werden die Schmuckgegenstände nach dem Gewicht und Goldgehalt verkauft. Dadurch kommt es zu einer Ausgleicheung von 20%, das entspricht der Mehrwertsteuer. Wenn ich den Goldschmuck normal mit Mehrwertsteuer verkaufen würde, dann würde ich mit einem Minus bei jedem Verkauf aussteigen. Bei mir handeln die Kunden immer mit mir und deshalb verkaufe ich ihnen den Schmuck ohne Mehrwertsteuer, damit ich den Kunden den Schmuck günstiger anbieten kann.*

*Frage: Bezahlen Sie Umsatzsteuer an das zuständige Finanzamt, wenn die betreffenden Rechnungen von Ihren Einkäufen aus Deutschland ohne Mehrwertsteuer ausgewiesen wird?*

*Antwort: Ja, das mache ich immer. Am 26.06.2009 habe ich zum Beispiel dafür 1.345,61 € und am 07.07.2008 1.599,21 € bezahlt. Genaues kann ich Ihnen dazu aber nicht sagen, das macht alles mein Buchhalter.*

*Frage: Welchen Betrag geben Sie beim Finanzamt zur Bemessung der Einkommensteuer an?*

*Antwort: Ich gebe immer den Betrag vom Gewinn eines Verkaufs an. Das ist für mich logisch, dass ich nur meinen Gewinn (Differenz zwischen Einkaufs- und Verkaufspreis) versteuern muss und nicht den Betrag des Verkaufspreises zur Bemessung der Einkommensteuer angeben muss.*

*Frage: Haben Sie zu den Rechnungen aus Deutschland für den Schmuck, der aus der Türkei stammt, schon einmal Zollbelege erhalten?*

*Antwort: Nein, darum habe ich mich auch noch nie gekümmert. Ich habe ja die Waren immer aus Deutschland gekauft.*

*..."*

Der Umstand, dasss die Niederschrift nicht unterschrieben worden sei, hindere nicht deren Verwendung als Beweismittel im Abgaben- oder Finanzstrafverfahren. Im Übrigen werde in der Berufung nicht darauf eingegangen, welche Angaben *"so vom Bw. nicht gemacht worden seien und auch nicht richtig seien."*

Gegenständlich liege ein besonders dringender Tatverdacht hinsichtlich einer Abgabenverkürzung vor, da jahrelang (2002-2011) Umsätze erwirtschaftet worden seien, welche nicht der Umsatzbesteuerung zugeführt worden wären. Der Bw. unterliege nicht der Kleinunternehmerregelung, weshalb sämtliche steuerbaren Umsätze im Inland der Umsatzbesteuerung zuzuführen seien. Da seine Motivation in der Steuerersparnis gelegen wäre (*"....Minus bei jedem Verkauf aussteigen...günstiger anbieten kann..."*), habe die Abgabenbehörde von einer besonders schwerwiegenden Form des Tatvorsatzes ausgehen müssen. Eine Gefährdung der Einbringlichkeit werde insbesondere in der Höhe des voraussichtlich geschuldeten Abgabenbetrages erblickt. Der Bw. führe im Übrigen in der Berufung an, dass die Schließung des Geschäftes drohe, sollten die gepfändeten Gegenstände des Umlaufvermögens (Goldschmuck) nicht zurückgegeben werden. Mit dem Goldschmuck könne er lediglich normale Umsätze erwirtschaften, welche nach seinen getätigten Angaben vom Aufkommen her nicht ausreichen dürften, um die zu erwartenden Abgabenschulden zu bezahlen. Darin werde erst recht eine Gefährdung der Einbringlichkeit erblickt und sei die Aufrechterhaltung des Sicherstellungsauftrages daher erforderlich.

Dem Bw. stehe es jedoch nach wie vor frei, den im Sicherstellungsauftrag angeführten Geldbetrag bzw. eine entsprechende Bankgarantie bei der Abgabenbehörde zu hinterlegen. In diesem Fall würden ihm die gepfändeten Sachen wieder ausgefolgt werden.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde auf die Berufungsausführungen verwiesen und nochmals betont, dass der Bw. das Protokoll vom 19. Juni 2012 deshalb nicht unterfertigt habe, weil die dort getätigten Ausführungen nicht seiner Aussage entsprächen und nicht richtig seien.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:**

Vorauszuschicken ist: Mit 1. Jänner 2014 wurde der unabhängige Finanzsenat gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

In Streit steht die Rechtmäßigkeit der Erlassung des Sicherstellungsauftrages.

### 1.1. Sachverhalt

Das BFG geht vom folgenden entscheidungsrelevanten Sachverhalt aus:

Der Bw. hat im Zeitraum 2002 bis 2017 in X in der XX im Rahmen eines Einzelunternehmens einen Gold- und Schmuckhandel betrieben.

Am 19. Juni 2012 fand im Rahmen eines gegen den Bw. seitens des Zollamtes X. als Finanzstraßbehörde eingeleiteten Finanzstraßverfahrens in den Geschäftsräumen des Einzelunternehmens des Bw. eine Hausdurchsuchung statt, bei der geschäftliche Unterlagen sichergestellt wurden. Ebenfalls am 19. Juni 2012 erfolgte eine Einvernahme des Bw., wobei die in diesem Rahmen angefertigte behördliche Niederschrift vom Bw. nicht unterfertigt wurde. Auf den obig auszugsweise wiedergegebenen Inhalt dieser Niederschrift wird verwiesen.

Am 22. Juni 2012 wurde der beschwerdegegenständliche Sicherstellungsauftrag erlassen und zur Sicherung vom Abgaben im Ausmaß von insgesamt 323.240,00 € zum Verkauf vorgesehene Goldschmiedewaren gepfändet.

Die in der Folge gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG durchgeführte Außenprüfung ergab - wie aus dem Prüfungsbericht vom 23. Mai 2013 ersichtlich ist - gravierende Buchhaltungsmängel, eine unvollständige Belegablage sowie fehlende Erlösaufzeichnungen (beispielsweise wurden Erlöse aus dem Verkauf von Altgold zur Gänze nicht erklärt), die zu einer Schätzung der Einkommensteuer- und der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen der Jahre 2003 bis 2012 führten. Die auf Basis dieser Prüfungsfeststellungen am 23. Mai 2013 erlassenen, unangefochten gebliebenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2012 führten zu Einkommensteuernachforderungen in Höhe von insgesamt 31.410,36 € und zu Umsatzsteuernachforderungen in Höhe von insgesamt 45.600,00 €. Die aufgezeigten Verletzungen der abgabenrechtlichen Pflichten hatten überdies zur Folge, dass der Bw. mit Erkenntnis des Spruchsenates I beim Finanzamt Y als Organ dieses Finanzamtes als Finanzstraßbehörde vom 27. Juni 2013, StrNr. xxxxx, der gewerbsmäßigen Hinterziehungen an Umsatzsteuer für die Veranlagungsjahre 2003 bis 2011 in Höhe von insgesamt 40.800,00 € und an Einkommensteuer für die Veranlagungsjahre 2009 bis 2011 in Höhe von insgesamt 33.472,67 € nach §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 FinStrG sowie an Umsatzsteuervorauszahlungen betreffend die Voranmeldungszeiträume Jänner bis April 2012 in Höhe von insgesamt 4.800,00 € nach §§ 33 Abs. 2 lit. a, 38 Abs. 1 FinStrG schuldig gesprochen worden ist und über ihn gemäß §§ 33 Abs. 5, 38 Abs. 1 FinStrG iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe von 24.000,00 € und für den Fall deren Uneinbringlichkeit gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von vier Wochen verhängt wurde.

Für diese Sachverhaltsfeststellungen stützt sich das BFG auf den vorgelegten Finanzamtsakt, auf den elektronischen Steuerakt und auf den Finanzstraßakt.

### 1.2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Gemäß § 232 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabepflichtige kann durch Erlag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden. Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle hat der Sicherstellungsauftrag zu enthalten die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld (lit. a), die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt (lit. b), den Vermerk, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann (lit. c) und die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken kann, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden (lit. d).

Gemäß § 232 Abs. 2 lit. a BAO ist somit die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld Spruchbestandteil.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in mehreren Judikaten die Rechtsauffassung vertreten (siehe dazu z.B. VwGH 19.10.1999, 98/14/0122; VwGH 4.2.2009, 2006/15/0204; VwGH 2.9.2009, 2005/15/0063), dass die Höhe der Abgabenschuld nach den einzelnen Abgabenarten und Zeiträumen aufzugliedern ist (siehe dazu auch Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 232 Rz 8; UFS 29.10.2010, RV/0258-I/09; BFG 8.8.2014, RV/5100378/2012; BFG 11.1.2017, RV/5101377/2016). Die Angabe eines einheitlichen Betrages für mehrere Steuerperioden genügt diesen Anforderungen deshalb nicht, weil es das Prinzip der Abschnittsbesteuerung mit sich bringt, dass für jeden Abschnitt ein eigener Abgabeananspruch entsteht. Für jeden dieser Ansprüche kann die Abgabenbehörde somit - bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 232 BAO - einen gesonderten Sicherstellungsauftrag erlassen. Fasst sie - wie im Beschwerdefall - mehrere solcher Ansprüche aus Zweckmäßigkeitsgründen in einer einzigen Bescheidausfertigung zusammen, hat diese für jeden einzelnen Anspruch die Angaben gemäß § 232 Abs. 2 BAO zu enthalten. Grund dafür ist der Umstand, dass im Sicherungsverfahren auf Grund des Sicherstellungsauftrages gemäß § 232 BAO als Exekutionstitel für jeden Abgabeananspruch Pfandrechte begründet werden sollen. Dies setzt die exakte Benennung der jeweiligen Abgabenart und ihrer Höhe im Spruch voraus (VwGH 4.2.2009, 2006/15/0204; VwGH 2.9.2009, 2005/15/0063).

Der Spruch des angefochtenen Sicherstellungsauftrages fasst sowohl die Einkommensteuer als auch die Umsatzsteuer mehrerer Jahre in einer Gesamtsumme zusammen und erfüllt deshalb nicht die zwingenden Anforderungen des § 232 Abs. 2 lit. a BAO.

Das BFG teilt auch die in der Rechtsprechung des unabhängigen Finanzsenates (vgl. UFS 29.10.2010, RV/0258-I/09; UFS 26.3.2009, RV/0726-W/09; UFS 3.9.2009, RV/2797-W/09; UFS 18.7.2003, RV/4589-W/02) vertretene Auffassung, dass eine nach Erlassung des Sicherstellungsauftrages in der Beschwerdeentscheidung oder im Erkenntnis des BFG vorgenommene Nachholung der geforderten Aufgliederung nach Zeiträumen und Abgabenarten deshalb nicht mehr möglich ist, weil Sicherstellungsaufträge, die nicht alle im § 232 Abs. 2 BAO geforderten Inhaltsbestandteile haben, keine für die Bewilligung der Exekution geeigneten Titel sind (OGH 28.11.1990, 3 Ob 91/90).

Aus den obigen Ausführungen folgt, dass der angefochtene Bescheid zwingend als rechtswidrig zu beurteilen war.

### **III. Zulässigkeit einer (ordentlichen) Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Bei der Beurteilung der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Sicherstellungsauftrages folgt das BFG der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung wurden daher nicht berührt, weshalb eine (ordentliche) Revision nicht zulässig ist.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 15. November 2017