



GZ. RV/0241-L/12,
miterledigt RV/0246-L/12 und
RV/0445-L/12

1) Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Edith Putschögl und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Gerda Pramhas, Leopold Pichlbauer und Dr. Barbara Postl über die Berufung des AB, geb. X, Adresse, vertreten durch Gerhard Friedl, Steuerberater, 4707 Schlüßlberg, Marktplatz 4, vom 29. Juni 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Hofrat Gottfried Buchroithner und Christoph Pumberger, betreffend Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 Bundesabgabenordnung (BAO) vom 18. April 2011

nach der am 23. Mai 2012 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

Begründung

Da die Berufung vom 29. Juni 2011 betreffend Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 23. Mai 2012 zurückgenommen wurde, erklärt die Abgabenbehörde diese gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos. Damit tritt der angefochtene Bescheid vom 18. April 2011 in formelle Rechtskraft und das Berufungsverfahren ist beendet.

Durch die Gegenstandsloserklärung wird die im Berufungsverfahren ergangene Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben und der angefochtene Bescheid lebt wieder auf.

2) Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Edith Putschögl und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Gerda Pramhas, Leopold Pichlbauer und Dr. Barbara Postl über die Berufungen des AB, geb. X, Adresse, vertreten durch Gerhard Friedl, Steuerberater, 4707 Schlüßlberg, Marktplatz 4, vom

a) 18. Jänner 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Hofrat Gottfried Buchroithner und Christoph Pumberger, betreffend Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO vom 28. Dezember 2011 und

b) 21. März 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Hofrat Gottfried Buchroithner und Christoph Pumberger, betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufschiebung der Exekution gemäß § 18 Abgabenexekutionsordnung (AbgEO) vom 6. Februar 2012

nach der am 23. Mai 2012 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Ad a) Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird zu Gunsten des Berufungswerbers insoweit abgeändert, als die Gesamtsumme der sichergestellten Abgabenbeträge auf Grund eines Rechenfehlers der Erstbehörde von 641.817,62 € auf 641.813,63 € abgeändert wird.

Ad b) Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei dem im Gaststättenwesen tätigen Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw) wird zurzeit eine die Veranlagungsjahre 2003 bis 2010 umfassende Außenprüfung durchgeführt.

Laut Feststellungen des Prüfers (Vermerk vom 8. Oktober 2010, Bl. 24 Finanzstrafakt) ist der Gewerbebetrieb des Bw auf den Betrieb eines Gasthauses in Adresse, eine mobile Hühnerbraterei mit mehreren Fahrzeugen, den Verkauf von Steckerlfischen (vor Ort und mobil) sowie die gastronomische Betreuung von (Groß)Veranstaltungen (Sportveranstaltungen, Open Airs, etc). ausgerichtet.

Mit Sicherstellungsauftrag vom 18. April 2011 hatte das Finanzamt gemäß § 232 BAO in das Vermögen des Bw die Sicherstellung folgender Abgabenansprüche angeordnet:

Abgabenart	Zeitraum	(voraussichtliche) Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2003	2.784,00
Umsatzsteuer	2004	2.752,63
Umsatzsteuer	2005	2.805,07
Umsatzsteuer	2006	3.022,91
Umsatzsteuer	2007	3.164,59
Umsatzsteuer	2008	3.657,27
Umsatzsteuer	2009	3.253,09
Einkommensteuer	2003	4.724,88
Einkommensteuer	2005	1.584,75
Einkommensteuer	2006	5.217,19
Einkommensteuer	2007	4.127,62
Einkommensteuer	2008	3.700,35
Einkommensteuer	2009	1.210,73
Normverbrauchsabgabe	2007	17.100,00
Kraftfahrzeugsteuer	2007	3.672,00
Kraftfahrzeugsteuer	2008	3.672,00
Kraftfahrzeugsteuer	2009	3.672,00
Kraftfahrzeugsteuer	2010	3.672,00
Summe		73.793,08

Eine gegen diesen Bescheid erhobene Berufung wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Dezember 2011 als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 10. Jänner 2012 wurde ein Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt.

In der am 23. Mai 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde die Berufung zurückgenommen, sodass diese gegenstandslos zu erklären war (vgl. Punkt 1) dieser Entscheidung).

a) Sicherstellungsauftrag vom 28. Dezember 2011:

Mit einem weiteren Sicherstellungsauftrag vom 28. Dezember 2011 ordnete das Finanzamt in das Vermögen des Bw die Sicherstellung folgender Abgabenansprüche an:

Zeitraum	Abgabenart	Lt. Sicherstellungsauftrag vom 18.4.2011 bereits sichergestellt (Betrag in Euro)	Eine weitere Sicherstellung erfolgt für (Betrag in Euro)
2003	Umsatzsteuer	2.784,00	18.955,21
2004	Umsatzsteuer	2.752,63	19.728,61
2005	Umsatzsteuer	2.805,07	17.591,44
2006	Umsatzsteuer	3.022,91	22.543,63
2007	Umsatzsteuer	3.164,59	21.857,38
2008	Umsatzsteuer	3.657,27	28.019,46
2009	Umsatzsteuer	3.253,09	22.778,54
2010	Umsatzsteuer	0,00	20.108,81
2011	Umsatzsteuer	0,00	100,28
2003	Einkommensteuer	4.724,88	51.322,40
2004	Einkommensteuer	0,00	45.235,89
2005	Einkommensteuer	1.584,75	46.357,42
2006	Einkommensteuer	5.217,19	66.705,33
2007	Einkommensteuer	4.127,62	60.506,75
2008	Einkommensteuer	3.700,35	82.023,48
2009	Einkommensteuer	1.210,73	57.649,65
2010	Einkommensteuer	0,00	44.000,00
2007	Normverbrauchsabgabe	17.100,00	-2.195,05

2011	Normverbrauchsabgabe	0,00	9.168,00
2003	Kraftfahrzeugsteuer	0,00	1.303,20
2004	Kraftfahrzeugsteuer	0,00	1.303,20
2005	Kraftfahrzeugsteuer	0,00	1.303,20
2006	Kraftfahrzeugsteuer	0,00	1.297,80
2007	Kraftfahrzeugsteuer	3.672,00	-771,60
2008	Kraftfahrzeugsteuer	3.672,00	604,80
2009	Kraftfahrzeugsteuer	3.672,00	604,80
2010	Kraftfahrzeugsteuer	3.672,00	604,80
2011	Kraftfahrzeugsteuer	0,00	3.106,20
Summe			641.813,63

Diesen Sicherstellungsauftrag begründete das Finanzamt wie folgt:

"Im Zuge einer Außenprüfung für den Zeitraum 2003 bis 2010 wurde festgestellt, dass AB bei einer jährlich stattfindenden Motorsportveranstaltung in C als Gastronom bzw. als "Festwirt" engagiert war. Diese an einem Wochenende stattfindende Veranstaltung besuchen je nach Wetterlage laut Medienberichten mehrere tausend Zuschauer. Im Zuge von Kontrollmaßnahmen seitens der Finanzverwaltung im April 2010 wurde festgestellt, dass bei der gegenständlichen Veranstaltung zumindest acht bei der Gebietskrankenkasse nicht angemeldete Personen als Dienstnehmer für AB tätig waren.

Mit Straferkenntnissen vom 27. September 2010 und 28. September 2010 der Bezirkshauptmannschaft D wurden diesbezüglich gemäß § 111 ASVG Strafen wegen Verstoßes gegen sozialversicherungsrechtliche Meldepflichten verhängt.

Im maßgeblichen Zeitraum (ab dem Jahr 2003) wurden lediglich zwei bis vier Dienstnehmer bei der Gebietskrankenkasse angemeldet. Die gegenständliche Veranstaltung konnte jedoch auf Grund der Größenordnung nur mit Einsatz von entsprechendem Personal durchgeführt werden. Im Zuge der Außenprüfung wurden Unterlagen vorgefunden, aus welchen hervorgeht, dass bei dieser Veranstaltung Personal schwarz beschäftigt worden ist.

Darüber hinaus war Herr AB im Prüfungszeitraum 2003 bis 2010 auch bei anderen (Groß)Veranstaltungen (zB beim jährlich stattfindenden Donauinselfest in Wien) als Gastronom tätig.

Hinsichtlich der weiteren Geschäftsfelder wird auf das beiliegende, vorläufige Besprechungsprogramm verwiesen.

Aus dem Wirtschaftsleben ist bekannt, dass Schwarzlöhne üblicherweise mit Erlösen aus Schwarzumsätzen beglichen werden. Weiters wurden im Prüfungszeitraum nicht erklärte Wareneinkäufe in beträchtlicher Höhe vorgefunden. Bei der Gegenüberstellung von Weiß- und

Schwarzeinkäufen wurden teilweise Differenzen von 100 % und mehr festgestellt. Auf die Ausführungen des beiliegenden vorläufigen Besprechungsprogrammes wird hingewiesen.

In den Jahren ab 2003 hat AB mehrere Spezialkraftfahrzeuge sowie Verkaufsanhänger angeschafft und kraftfahrbehördlich zugelassen. Der Umfang dieses Fuhrparks korrespondiert in keinsten Weise mit der Anzahl der angemeldeten Dienstnehmer. Festzuhalten ist auch, dass in den Jahren 2004 bis 2009 trotz gesetzlicher Verpflichtung nicht für alle bei der OÖGKK aufscheinenden Dienstverhältnisse Lohnzettel an das Finanzamt übermittelt wurden.

Zum steuerlichen Verhalten ist anzumerken, dass bereits in der Vergangenheit bei mehreren abgabenbehördlichen Prüfungen neben gravierenden Aufzeichnungsmängeln beträchtliche Wareneinsatz- und Umsatzverkürzungen, sowie das Nichtverbuchen von Personalaufwand festgestellt bzw. nachgewiesen worden sind. Auch für den Prüfungszeitraum 2003 bis 2010 wurden - wie auch den Beilagen zu diesem Bescheid zu entnehmen ist - schwere formelle und materielle Mängel festgestellt.

AB hat im Prüfungs- und Nachschauzeitraum außerdem Fahrzeuge der Premium- bzw. Luxusklasse erworben. Konkret wurde festgestellt, dass jedenfalls Kraftfahrzeuge der Marken Mercedes, GM Hummer und Porsche angekauft wurden. Im Rahmen der Außenprüfung konnte nicht festgestellt werden, dass die erworbenen Fahrzeuge mit versteuerten Einkünften finanziert wurden. Die erwähnten Fahrzeuge waren bzw. sind nicht im Inland, sondern in der Bundesrepublik Deutschland zum Verkehr zugelassen. Für solche Fahrzeuge ist bei deren Verwendung in Österreich auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen unter gewissen Voraussetzungen jedenfalls Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer zu entrichten. Auf Grund der Aktenlage wurden bzw. werden die Fahrzeuge dauernd im Inland verwendet. Im gegenständlichen Fall wurde bis dato jedenfalls keine der angeführten Abgaben entrichtet.

Laut den beiliegenden Berechnungen kann entnommen werden, dass AB als Einzelunternehmer unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht zumindest seit dem Jahr 2003 Verkürzungen an Umsatzsteuer, Einkommensteuer, Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer bewirkt hat. Die Berechnung der sicherzustellenden Abgabensprüche ist der Beilage zu entnehmen.

Um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung zu begegnen, kann die Abgabenbehörde nach Entstehung des Abgabenspruches (§ 4 BAO) bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) einen Sicherstellungsauftrag erlassen (§ 232 BAO).

Auf die laufende Rechtsprechung zu § 232 BAO, insbesondere jedoch das Erkenntnis des VwGH vom 7.2.1990, 89/13/0047, ÖStZB 1990, Seite 328, wird in diesem Zusammenhang verwiesen, worin es ua. heißt: "Wie aus dieser Gesetzesbestimmung hervorgeht, sind Sicherstellungsmaßnahmen im Wege eines Sicherstellungsauftrages innerhalb des in § 232 Abs. 1 BAO umschriebenen Zeitraumes zulässig, wenn eine Gefährdung oder Erschwerung der nachfolgenden Einbringung von Abgaben begründet zu befürchten ist. Derartige Gefährdungen oder Erschwerungen werden ua. bei drohendem Konkurs- oder Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, Vermögensverschleppung, bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte oder bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung gegeben sein. Auch schwerwiegende Mängel in den Büchern und Aufzeichnungen, welche die Annahme begründen, dass sich der Abgabepflichtige der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen trachten wird, werden, ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des Abgabepflichtigen, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten lässt, eine Maßnahme nach § 232 BAO rechtfertigen. Dabei reicht der objektive Tatbestand einer Gefährdung oder Erschwerung aus; eine vom Abgabenschuldner selbst gesetzte Gefährdungshandlung ist nicht erforderlich. In all diesen Fällen genügt es, 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 (Reeger-Stoll, Kommentar zur BAO, 769, und Stoll, BAO, 577, sowie die dort angeführte Judikatur)."

Die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe(n) ist zu befürchten, weil zum derzeitigen Zeitpunkt der Abgabenbehörde kein verwertbares Vermögen zur Abdeckung der zu erwartenden Abgabennachforderung bekannt ist. Weitere Gründe für eine sofortige Sicherstellung sind:

Hinsichtlich der gegenständlichen Abgaben besteht der dringende Verdacht der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung. Der Finanzbehörde gegenüber hat AB in den bisher vorgelegten Umsatzsteuererklärungen und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2010 offensichtlich nicht richtige Bemessungsgrundlagen angeführt bzw. erklärt und damit dokumentiert, dass er offenkundig nicht gewillt ist, seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen. Der Ordnung halber wird weiters angeführt, dass weder Kraftfahrzeugsteuererklärungen noch Erklärungen über die Normverbrauchsabgabe eingereicht wurden. Somit ist, wie auch auf Grund der Tatsache, dass AB seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht zur Gänze nachgekommen ist, nur durch die Sofortmaßnahme des Sicherstellungsauftrages einer Erschwerung der Abgabeneinbringung zu begegnen. Es ist daher von einer Gefährdung der Einbringung auszugehen, weil aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden muss, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint.

Ausgenommen das bereits sichergestellte Vermögen (Basis Bescheid Sicherstellungsauftrag vom 18. April 2011) sind zum gegenwärtigen Zeitpunkt keine entsprechenden Vermögenswerte bekannt, die eine Abdeckung der Abgabenforderungen in einem überschaubaren Zeitraum ermöglichen würden. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass die Liegenschaft Grundbuch E, EZ 315, durch ein Belastungs- und Veräußerungsverbot dem Zugriff der Finanzverwaltung entzogen ist. Die unbelastete Liegenschaft in GB E, EZ 15, hat lediglich ein Ausmaß von 337 m² und ist somit zur Besicherung nicht ausreichend.

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages liegt im Ermessen der Abgabenbehörde und erfordert gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach berechnete Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur in Ausnahmefällen - etwa bei Geringfügigkeit der Abgabenforderung oder des durch die Vollstreckungshandlung zu erzielenden Einbringungserfolges - könnte daher von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abgesehen werden. Davon konnte im gegenständlichen Fall jedoch nicht ausgegangen werden.

Den obigen Ausführungen zufolge liegen die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages vor."

Am 13. Jänner 2012 wurde dem Bw eine Bescheidbegründung zum Sicherstellungsauftrag vom 28. Dezember 2011 übermittelt, der in einer Beilage von zwei Seiten die Detailberechnung des Abgabenanspruches zu entnehmen ist.

Der Bw wurde darauf verwiesen, dass diese Ausführungen Bestandteil des Sicherstellungsauftrages seien. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel könne nur gegen den Spruch des bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die

Begründung erhoben werden. Im Übrigen werde auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw. Rechtsbelehrung verwiesen.

In der gegen den Sicherstellungsauftrag erhobenen Berufung vom 18. Jänner 2012 wandte der steuerliche Vertreter des Bw im Wesentlichen ein, dass die Behörde von der Möglichkeit des § 103 BAO Gebrauch gemacht habe. Für diese Maßnahme lägen allerdings keine Gründe der Zweckmäßigkeit bzw. Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens vor, sodass künftighin die Zustellungsbevollmächtigung beachtet werden möge.

Der Sicherstellungsauftrag werde in seiner Gesamtheit angefochten und unter Hinweis auf die nachstehende Begründung die ersatzlose Aufhebung beantragt.

Sollte die Erledigung dieses Rechtsmittels von der Abgabenbehörde II. Instanz vorgenommen werden, werde sowohl der Antrag auf Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat als auch die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gestellt.

Der angefochtene Bescheid stütze sich auf "vorläufige Besprechungspunkte"; ein Besprechungsprogramm liege noch nicht auf.

Das am 6. April 2011 eingeleitete Strafverfahren sei mit Bescheid vom 27. Oktober 2011 gemäß § 54 Abs. 1 FinStrG vorläufig eingestellt worden.

Der Bw sei seitens der Finanzstrafbehörde aufgeklärt worden, dass er beim derzeitigen Stand des Verfahrens keine Aussage treffen müsse. Trotzdem enthielten die "vorläufigen Besprechungspunkte" die Feststellung, dass der Bw als Beschuldigter in einem Finanzstrafverfahren bis dato dem Ersuchen zu einer Stellungnahme nicht nachgekommen sei.

Der angefochtene Sicherstellungsauftrag stütze sich auf steuerliche Bemessungsgrundlagen, die griffweise ermittelt worden seien, da die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen in Form einer Global- bzw. Pauschalschätzung vorläufig festgestellt habe.

Die Abgabenbehörde vermute im Prüfungszeitraum von acht Jahren einen Gewinn von rund einer Million Euro. Diese Vorgangsweise sei durch die Norm des § 184 BAO nicht gedeckt.

Mangels Erlassung von rechtsmittelfähigen Abgabenbescheiden sei beim derzeitigen Stand des Verfahrens die Antragstellung auf Aussetzung der Einhebung gesetzlich nicht vorgesehen. Es werde daher gestützt auf § 18 Abs. 1 AbgEO der Antrag auf Aufschiebung der Vollstreckung hinsichtlich des gesamten verfahrensgegenständlichen sichergestellten Betrages gestellt.

Das Finanzamt wies diesen Antrag auf Aufschiebung der Vollstreckung vom 18. Jänner 2012 mit Bescheid vom 6. Februar 2012 ab. Mangels Erhebung einer Berufung gegen diesen Bescheid ist dieser in Rechtskraft erwachsen.

b) Bescheid vom 6. Februar 2012 betreffend Abweisung eines Antrages vom 10. Jänner 2012 auf Aufschiebung der Vollstreckung:

Mit Eingabe vom 10. Jänner 2012 stellte der steuerliche Vertreter des Bw einen Antrag auf Aufschiebung der Vollstreckung gemäß § 18 Abs. 1 AbgEO im Zusammenhang mit dem Sicherstellungsauftrag vom 18. April 2011.

Mit Berufung vom 29. Juni 2011 sei der Antrag auf Aufhebung des über den Abgabenanspruch ausgestellten Exekutionstitels gestellt worden. Die Berufung sei mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Mai 2011 (gemeint wohl die Berufungsvorentscheidung vom 28. Dezember 2011 betreffend Abweisung der Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag vom 18. April 2011) als unbegründet abgewiesen worden. Mit gleicher Post sei allerdings ein Vorlageantrag gestellt worden.

Mit Bescheid vom 6. Februar 2012 wurde dieser Antrag mit nachfolgender Begründung abgewiesen:

"Ein am 18. April 2011 erlassener Sicherstellungsauftrag wurde mit Rechtsmittel bekämpft. Unbestritten ist, dass im Zeitraum zwischen der Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO) und dem Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) die Abgabenbehörde, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen, einen Sicherstellungsauftrag erlassen kann; dieser ist Exekutionstitel sowohl für das finanzbehördliche als auch für das gerichtliche Sicherungsverfahren (Exekution zur Sicherstellung). Der Sicherstellungsauftrag bildet bei noch nicht vollstreckbaren Abgaben die Grundlage für die Exekution zur Sicherstellung, durch die der Pfandrang für die nachfolgende, auf Grund des Rückstandsausweises (§ 229 BAO) zu führende Exekution zur Einbringung gesichert werden soll.

Parallel zum Rechtsmittel gegen den Sicherstellungsauftrag, welchem gemäß § 254 BAO keine aufschiebende Wirkung zukommt, wurde der gegenständliche Antrag auf Bewilligung der Aufschiebung der Vollstreckung im Zusammenhang mit dem Sicherstellungsauftrag vom 18. April 2011 gestellt. Gemäß § 18 Z 1 AbgEO kann auf Antrag die Aufschiebung der Vollstreckung bewilligt werden, wenn die Aufhebung des über den Abgabenanspruch ausgestellten Exekutionstitels beantragt wird.

§ 18 AbgEO lautet:

Die Aufschiebung der Vollstreckung kann auf Antrag bewilligt werden

- 1. wenn die Aufhebung des über den Abgabenanspruch ausgestellten Exekutionstitels beantragt wird;*
- 2. wenn in Bezug auf einen der im § 4 angeführten Exekutionstitel die Wiederaufnahme des Verfahrens oder die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand beantragt wird;*
- 3. wenn gemäß § 16 die Einstellung beantragt wird;*
- 4. wenn gemäß §§ 12 oder 13 Einwendungen erhoben werden;*
- 5. wenn gegen einen Vorgang des Vollstreckungsvollzuges Beschwerde geführt wird und die für die Entscheidung darüber erforderlichen Erhebungen nicht unverzüglich stattfinden können;*

6. wenn ein Antrag gemäß § 15 eingebracht wurde;

7. wenn nach Beginn des Vollzuges der Vollstreckung ein Ansuchen um Zahlungserleichterung (§ 212 BAO) eingebracht wird.

Sicherstellungsaufträge sind Exekutionstitel für das finanzbehördliche und gerichtliche Sicherungsverfahren (§ 233 Abs. 1 BAO). Das Ziel des Sicherungsverfahrens besteht darin, dem Abgabenschuldner bereits zu einem Zeitpunkt, in dem sein Anspruch zwar dem Grunde nach feststeht, er aber noch nicht realisierbar ist, wegen Drohung der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung ein Pfandrecht zu verschaffen, dessen Rang auch für die nachfolgende Exekution zur Hereinbringung maßgebend ist.

Der Sicherstellungsauftrag ist eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende "Sofortmaßnahme". 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 Einbringlichkeit gegeben sind.

Die Abgabenbehörde hat sich im Exekutionsverfahren an die gesetzlichen Vorschriften der AbgEO zu halten. Sie hat bei Vorliegen der in den §§ 16 und 18 AbgEO aufgezählten Voraussetzungen die Vollstreckung aufzuschieben, einzustellen oder einzuschränken. Gemäß § 4 AbgEO kommen als Exekutionstitel für die Vollstreckung von Abgabenansprüchen die über Abgaben ausgestellten Rückstandsausweise in Betracht.

§ 18 AbgEO normiert eine "Kann-Bestimmung", weshalb nach den Umständen des Falles die Zweckmäßigkeit und die Notwendigkeit der Aufschiebung zu überprüfen sind. Die Ermessensentscheidung des § 18 ist durch § 19 Abs. 2 AbgEO eingeschränkt. Die Aufschiebung darf demnach nur bewilligt werden, wenn die Gefahr eines unersetzlichen oder schwer ersetzlichen Nachteiles besteht, muss aber zB selbst bei Vorliegen dieser Voraussetzungen nicht bewilligt werden, wenn die Einstellungs- oder Einschränkungsanträge bzw. Widersprüche von vornherein unbegründet oder aussichtslos erscheinen oder offensichtlich nur dem Zweck dienen, die Exekution in letzter Sekunde zu vereiteln.

§ 19 Abs. 2 AbgEO bestimmt eindeutig, dass die Bewilligung der Aufschiebung zu unterbleiben hat, wenn die Vollstreckung begonnen oder fortgeführt werden kann, ohne dass dies für denjenigen, der die Aufschiebung verlangt, mit der Gefahr eines unersetzlichen oder schwer zu ersetzenden Vermögensnachteiles verbunden wäre.

§ 19 AbgEO übernimmt aus den §§ 43 und 44 EO die Bestimmungen über die Wirkung einer Aufschiebung der Vollstreckung unter Weglassung der Besonderheiten, die sich aus dem Verhältnis zwischen dem betreibenden Gläubiger und dem Verpflichteten ergeben, und jenen Bestimmungen der EO, nach denen die Aufschiebung der Vollstreckung von der Leistung einer Sicherheit abhängig gemacht werden kann.

Eine Aufschiebung der Sicherungsmaßnahme würde überdies dem Zweck eines Sicherstellungsauftrages zuwiderlaufen. Zudem wird dem Abgabepflichtigen im gegenständlichen Fall kein unersetzlicher Vermögensnachteil zugefügt, weil eben nur Maßnahmen zu Besicherung (ohne Verwertung) durchgeführt werden (dürfen).

Auf Grund eines Sicherstellungsauftrages erworbene Pfandrechte dürfen erst der Verwertung zugeführt werden, wenn die Abgabe vollstreckbar geworden ist, es sei denn, dass aus den Gründen des § 41 AbgEO (leicht verderbliche Gegenstände) eine vorzeitige Veräußerung geboten erscheint, in welchem Fall der erzielte Erlös vorläufig in Verwahrung zu nehmen ist.

Informativ sei angeführt, dass nach der Rechtsprechung zB die Pfändung eines Sparguthabens bzw. die Anmerkung eines Pfandrechtes im Grundbuch für sich alleine noch keine unersetzbaren oder zumindest schwer zu ersetzenden Vermögensnachteile darstellen.

Überdies erscheinen die Erfolgsaussichten des Rechtsmittels gegen den Sicherstellungsauftrag nicht gegeben und wird der Antrag als Verzögerung der Sicherungsmaßnahmen gewertet."

Am 8. März 2012 stellte der steuerliche Vertreter des Bw über FinanzOnline einen Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist gegen den Abweisungsbescheid vom 6. Februar 2012, zugestellt am 9. Februar 2012, betreffend einen Antrag auf Aufschiebung der Vollstreckung vom 10. Jänner 2012.

Begründend wurde vorgebracht, dass gegen den angeführten Abweisungsbescheid die Einbringung einer Berufung erwogen werde. Die Rechtsmittelfrist möge daher um einen Monat verlängert werden.

Mit Bescheid vom 13. März 2012 gab das Finanzamt diesem Antrag keine Folge.

Nach § 245 Abs. 3 BAO könne auf Antrag die Berufungsfrist aus berücksichtigungswürdigen Gründen verlängert werden. Die Verlängerung der Berufungsfrist liege im Ermessen der Abgabenbehörde.

Der bloße Hinweis, dass die Einbringung einer Berufung gegen den Bescheid vom 6. Februar 2012 erwogen werde, stelle keinesfalls einen solchen berücksichtigungswürdigen Grund dar, da nicht angegeben werde, warum die Entscheidung, ob eine Berufung eingebracht werde, nicht innerhalb der Rechtsmittelfrist getroffen werden könne. In Folge könne die Abgabenbehörde, mangels Darlegung der für die Ermessensübung relevanten berücksichtigungswürdigen Gründe, die gesetzlich geforderte Ermessensübung nicht vollziehen.

Der Bw wurde darauf verwiesen, dass durch den Antrag auf Fristverlängerung der Lauf der Berufungsfrist gehemmt worden sei. Die Hemmung des Fristenlaufes beginne mit dem Tag der Einbringung des Antrages und ende mit dem Tag, am dem diese Entscheidung zugestellt werde.

Die Abgabenbehörde verfügte die Zustellung dieses Bescheides mit Rsb-Brief. Dieser wurde von einem Arbeitnehmer des steuerlichen Vertreters des Bw am 20. März 2012 übernommen, sodass die gegen den Bescheid vom 6. Februar 2012, mit dem ein Antrag auf Aufschiebung der Vollstreckung vom 10. Jänner 2012 abgewiesen worden war, erhobene Berufung bei der Abgabenbehörde fristgerecht am 21. März 2012 eingebracht wurde.

In der Berufung wandte sich der Bw gegen die Feststellung der Abgabenbehörde, den abgewiesenen Antrag als Verzögerung der Sicherungsmaßnahmen zu werten. Zu dieser subjektiven Wahrnehmung des Behördenorgans sei festzuhalten, dass seitens des

Abgabepflichtigen und der steuerlichen Vertretung der Gang des Verfahrens nicht behindert worden sei.

Bis heute lägen keine Ermittlungsergebnisse, sondern nur angekündigte Abgabenvorschreibungen auf Grund von Mutmaßungen und Pauschalberechnungen vor. Die Verzehnfachung laut Sicherstellungsauftrag vom 18. April 2011 und dem Sicherstellungsauftrag vom 28. Dezember 2011 mute als Retorsionshandlung der Behördenorgane an. Der Beschuldigte werde die geforderten Erkundungsbeweise unter Hinweis auf die Bestimmung der §§ 84 Abs. 4 und 98 FinStrG nicht erbringen.

Die im Zuge der Außenprüfung vorgelegten vorläufigen Besprechungspunkte stellten im Großen und Ganzen keine brauchbare Verhandlungsgrundlage dar, da unrealistische Bemessungsgrundlagen präsentiert würden. Auf die Abhaltung einer Schlussbesprechung werde nicht verzichtet. Zur Terminvereinbarung stehe der steuerliche Vertreter mit dem Bw bereit.

Die Verzögerung der Abgabenfestsetzung bewirke, dass einerseits die Möglichkeit des Antrages auf Aussetzung der Einhebung im Rahmen des zu erwartenden Rechtsmittels verhindert und andererseits eine Vollstreckung nach Ausstellung eines Rückstandsausweises verzögert werde. Es werde daher ersucht, mit den Vollstreckungsmaßnahmen bis zur Abgabenfestsetzung inne zu halten. Die im Rahmen dieses Verfahrens begehrte Ermessensentscheidung möge vor einer zu befürchtenden Zerstörung des Betriebes getroffen werden. Der gerichtlich angeordneten Herausgabe aller Originalbelege, die beschlagnahmt worden seien, sei bis zum heutigen Tage nicht vollständig entsprochen worden.

Sollte die Erledigung dieses Rechtsmittels von der Abgabenbehörde II. Instanz vorgenommen werden, werde der Antrag auf Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat und der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gestellt.

In der am 23. Mai 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung, zu der zwar nicht der Bw, aber dessen steuerlicher Vertreter erschien, wurde durch diesen im Wesentlichen ergänzend ausgeführt, dass der Bw seit mehr als einem Jahr vergeblich auf die Abgabenfestsetzung warte. Die verfügten Forderungspfändungen, denen Abgabenschulden in Höhe von rund 640.000,00 € zu entnehmen seien, wogegen auf dem Abgabenkonto des Bw ein Saldo von Null aufscheine, seien für den Bw exorbitant kreditschädigend. Darüber hinaus habe für das Jahr 2003 bereits eine abgabenbehördliche Prüfung stattgefunden und seien für dieses Jahr Zurechnungen vorgenommen worden, sodass die Abgabenbeträge für 2003 auszuscheiden seien.

Der steuerliche Vertreter schränkte sein Berufungsbegehren insoweit ein, als er die gegen den Sicherstellungsauftrag vom 18. April 2011 erhobene Berufung zurücknahm, die Berufungen gegen den Sicherstellungsauftrag vom 28. Dezember 2011 und gegen den Bescheid betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufschiebung der Vollstreckung gemäß § 18 AbgEO vom 6. Februar 2012 jedoch unverändert aufrecht erhielt.

Über die Berufungen wurde erwogen:

a) Sicherstellungsauftrag vom 28. Dezember 2011:

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 ua. die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld sowie die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt, zu enthalten.

Ein Sicherstellungsauftrag ist kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende "Sofortmaßnahme", die dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld

Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zur Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, somit nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grund nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Tatbestandes (§ 4 BAO) entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind.

Von einer solchen Gefährdung bzw. wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung kann im Wesentlichen 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. Derartige Gefährdungen oder Erschwerungen werden unter anderem bei drohendem Konkurs- oder Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, Vermögensverschleuderung, bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte sowie bei dringendem Verdacht der Abgabenhinterziehung gegeben sein.

Sicherstellungsrelevante Gefährdungsmomente und Erschwerisse liegen etwa auch dann vor, wenn voraussichtlich mit einer hohen Abgabenschuld zu rechnen ist und dieser nur mit Pfandrechten belastetes bzw. mit Belastungs- und Veräußerungsverboten behaftetes unbewegliches Vermögen gegenüber steht.

Der objektive Tatbestand einer Gefährdung oder Erschwerung reicht aus; eine vom Abgabenschuldner selbst gesetzte Gefährdungshandlung ist nicht erforderlich.

Ein Sicherstellungsauftrag darf somit nur ergehen, wenn die Abgabenschuld dem Grunde nach entstanden ist und Gründe vorliegen, die die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe befürchten lassen. Die Begründung des Bescheides muss erkennen lassen, welcher konkrete Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde und welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung dafür maßgebend waren. Im Bescheid ist weiters darzulegen, in welcher Höhe eine dem Grunde nach bereits bestehende Abgabe (§ 4) zur Vorschreibung (Festsetzung) gelangen wird, wobei nicht das genaue Ausmaß der Abgabenschuld ermittelt und dem Sicherstellungsauftrag zu Grunde gelegt sein muss. Es müssen aber entsprechende Tatsachen (Sachverhalte) ermittelt und angeführt werden, aus denen fundiert auf die Höhe der Abgabe, die sicherzustellen beabsichtigt ist, geschlossen werden kann (Stoll, BAO, 2398, mit Judikaturnachweisen).

Aus dem Wortlaut des § 232 Abs. 1 BAO ergibt sich, dass ein Sicherstellungsauftrag im Zeitraum zwischen der Entstehung des Abgabenanspruchs und dem Eintritt der Vollstreckbarkeit erlassen werden kann.

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages liegt zudem – bei Vorliegen aller Voraussetzungen – im Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde.

Zur detaillierten Darstellung der Sachverhalte und der Ermittlung der Höhe der einzelnen voraussichtlichen Abgabenforderungen wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die den beiden Sicherstellungsaufträgen vom 18. April 2011 und vom 28. Dezember 2011 angefügten Beilagen und Berechnungen verwiesen.

Dazu ist anzumerken, dass es nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht rechtswidrig ist, in der Begründung eines Bescheides auf die eines anderen, der Partei bekannten Bescheides zu verweisen, dies auch dann, wenn dieser Bescheid nicht mehr dem Rechtsbestand angehört (Ritz, BAO⁴, § 93 Tz 15 und die dort zitierte Judikatur).

Zum Sachverhalt ergibt sich aus den dem Unabhängigen Finanzsenat vorliegenden Einbringungs- und Finanzstrafakt (Strafnummer 1; bei der Staatsanwaltschaft Linz ist dieses Strafverfahren unter der Zahl 2 anhängig) im Wesentlichen, dass erste Anhaltspunkte für

Abgabenverkürzungen durch den Bw, der seit dem Jahr 1992 einen Gastgewerbebetrieb betreibt, im Zuge einer durch Organe des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr durchgeführten Kontrolle auf Einhaltung der Bestimmungen des Ausländerbeschäftigungsgesetzes zu Tage traten. Diese Kontrolle erfolgte am 11. April 2010 auf dem Veranstaltungsgelände des Bergrennens C – O. Der Bw trat neben der Fa. N, die aber lediglich Schaumrollen und andere Süßigkeiten verkaufte, als einziger Betreiber einer mobilen Würstelbude, einer mobilen Hühnerbraterei, mehrerer mobiler Verkaufsstände, an denen Getränke, Wurstsemmeln, etc. verkauft wurden, sowie eines Zeltens, in dem auch Punsch und warme Leberkäsesemmeln angeboten wurden, in Erscheinung.

Laut Medienberichten besuchen diese zweitägige Veranstaltung je nach Wetterlage mehrere tausend Zuseher.

Bei Kontrolle der Verkaufsstellen wurden elf Personen auf die Anmeldung zur Sozialversicherung überprüft, die nur bei einer Person festgestellt werden konnte. Bei zwei dieser elf Personen handelte es sich um die Tochter und den Sohn des Bw, die angaben, im Rahmen der Familienmithilfe unentgeltlich gearbeitet zu haben.

In der Folge wurden über den Bw mit Straferkenntnissen vom 27. und 28. September 2010 der Bezirkshauptmannschaft D Strafen wegen Verstoßes gegen sozialversicherungsrechtliche Meldepflichten verhängt.

Sowohl der Bescheid über die Einleitung des Finanzstrafverfahrens als auch der Sicherstellungsauftrag vom 18. April 2011 wurden dem Bw mit Aushändigung des Hausdurchsuchungsbefehls am 18. April 2011 persönlich übergeben.

Zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Sicherstellungsauftrages vom 28. Dezember 2011 war der Abgabenbehörde darüber hinaus bekannt, dass der Bw für den Zeitraum 2003 bis 2010 beim jährlich veranstalteten Bergrennen als "Festwirt" engagiert und seit 2002 auch beim Donauinselfest in Wien als Gastronom tätig war.

Gleichzeitig hatte der Bw in den geprüften Zeiträumen nur zwei bis vier Dienstnehmer bei der Gebietskrankenkasse angemeldet und besteht daher der Verdacht, dass er auch in den anderen Jahren Personal schwarz beschäftigt hat, weil für die genannten Veranstaltungen wesentlich mehr Personal erforderlich war.

In den Jahren ab 2003 schaffte der Bw drei Spezialfahrzeuge mit Grillvorrichtung, fünf Verkaufsanhänger und einen Kühl-LKW an. Dieser Fuhrpark korrespondierte mit der Anzahl der gemeldeten Arbeitnehmer ebenfalls nicht (vgl. den Anlassbericht an die Staatsanwaltschaft Linz vom 17. Oktober 2011, Bl. 91 Finanzstrafakt).

Die Finanzierung der vom Bw im Prüfungszeitraum zwar in Österreich benutzten, aber in Deutschland angemeldeten Fahrzeuge der Marken Mercedes, GM Hummer und Porsche ist aus dem erklärten Einkommen ebenso wenig nachvollziehbar wie der Erwerb eines bebauten Grundstücks im Jahr 2008 um 55.000,00 € durch die Gattin des Bw. Dieses Grundstück ist lediglich durch ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten des Bw belastet.

Diese Feststellungen ließen den Prüfer begründet auf die Zahlung von Schwarzlöhnen, die in der Regel aus Schwarzumsätzen beglichen werden, und damit auf gegenüber der Abgabenbehörde nicht offen gelegte Wareneinkäufe und –verkäufe schließen (Schreiben des Prüfers vom 8. Oktober 2010, Bl. 24 Finanzstrafakt).

Im genannten Schreiben verwies der Prüfer darauf, dass bereits bei den Vorprüfungen (Prüfungszeitraum 1994 bis 1998, Bericht vom 16. Dezember 1999 zu ABNr. 4 sowie eine die Zeiträume 2001 bis 2003 umfassende Prüfung, ABNr. 5) Feststellungen betreffend Umsatzverkürzungen sowie Nichtaufbewahrung von Lösungsgrundaufzeichnungen getroffen und Zuschätzungen vorgenommen worden seien (in den Zeiträumen 1994 bis 1998 erfolgten nachweislich Schwarzeinkäufe bei der P, in den Zeiträumen 2001 bis 2003 konnten keine nach den gesetzlichen Bestimmungen zu führenden Grundaufzeichnungen vorgelegt werden).

Dem Bescheid über die Einleitung des Finanzstrafverfahrens vom 6. April 2011 ist darüber hinaus zu entnehmen, dass der Bw seit mehreren Jahren eine Fischbraterei betreibt und zumindest seit 2003 Umsätze mittels "Fahrverkauf" in Form eines Würstelstandes und einer Hühnerbraterei erzielt.

Der Einleitungsbescheid enthält die weitere Feststellung, dass auf die Gattin des Bw Motorräder der Marken Rocket III, Harley Davidson und Honda Goldwing angemeldet wurden.

Die Gattin des Bw war in den Jahren 2003 bis September 2009 bei der Oberösterreichischen Gebietskrankenkasse als Dienstnehmerin des Bw angemeldet und hat bis 2008 einen durchschnittlichen Monatslohn von 1.000,00 € ausbezahlt erhalten, für das Jahr 2009 liegt kein Lohnzettel auf (Anlassbericht an die Staatsanwaltschaft Linz vom 17. Oktober 2011, Bl. 91 Finanzstrafakt).

Angaben des Bw, wonach der Gastbetrieb in Adresse, im Jahr 2009 geschlossen worden sei, konnten mangels Beantwortung von Fragen im Zuge der Außenprüfung nicht verifiziert werden. Diesem Vorbringen stehen vielmehr Feststellungen des Prüfers, wonach weiterhin Speisen und Getränke verabreicht und auch Zimmer vermietet werden, entgegen (vgl. den schriftlichen Fragenkatalog vom 29. Juli 2011).

Das Verfahren über eine Berufung gegen einen Sicherstellungsauftrag hat sich auf die Überprüfung der Frage zu beschränken, ob die im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides, mit dem die Sicherstellung angeordnet wurde, dafür erforderlichen Voraussetzungen gegeben waren oder nicht. Nach Ergehen des Sicherstellungsauftrages eingetretene Umstände sind im Rahmen der Rechtsmittelentscheidung daher nicht zu berücksichtigen (Ritz, BAO⁴, § 232 Tz 11).

Bei der Entscheidung über die Berufung gegen einen Sicherstellungsauftrag ist aber auf im Berufungsverfahren der Behörde zur Kenntnis gelangte neue Tatsachen und Beweise – soweit diese im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages objektiv gegeben waren – Bedacht zu nehmen (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 232 E 97, sowie die dort zitierte Judikatur).

Für die Entstehung des Abgabenanspruchs dem Grunde nach ist die Verwirklichung (und nicht die Aufdeckung) des abgabenrelevanten Sachverhaltes maßgebend.

Nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entsteht der Abgabenanspruch für die zu veranlagende Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, sodass gegenständlich der Abgabenanspruch dem Grunde nach mit Ablauf der Jahre 2003 bis 2010 und damit bereits vor Erlassung des Sicherstellungsauftrages entstanden ist.

Bei der Umsatzsteuer entsteht gemäß § 19 Abs. 2 UStG 1994 der Abgabenanspruch mit Ablauf des Monats, in dem die Leistung erbracht bzw. das Entgelt vereinnahmt worden ist. Da aber § 232 BAO primär an den Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung (im Sinne des § 1 Abs. 1 UStG 1994) anknüpft, ist bei der Umsatzsteuer die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages bereits ab dem Zeitpunkt der erbrachten Lieferung bzw. Leistung möglich (Ritz, BAO⁴, § 232 Tz 3).

Für die Normverbrauchsabgabe (NoVA) und die Kraftfahrzeugsteuer ist die Entstehung des Abgabenanspruchs in § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG bzw. § 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG geregelt.

Die Steuerschuld entsteht bei Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, mit dem Zeitpunkt der Einbringung ins Inland (§ 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG).

Nach § 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG dauert die Steuerpflicht bei widerrechtlicher Verwendung (§ 1 Z 3) eines Kraftfahrzeuges vom Beginn des Kalendermonates, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonates, in dem die Verwendung endet.

Alleine im Hinblick auf obige Feststellungen ergaben sich berechtigte Zweifel an der Richtigkeit des gegenüber der Abgabenbehörde offen gelegten Zahlenmaterials, sodass nach

Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabeanpruchs hinsichtlich Umsatz-, Einkommen-, Kraftfahrzeugsteuer und Normverbrauchsabgabe vorlagen.

Dass Schwarzumsätze Lieferungen und Leistungen im Sinne des § 19 Abs. 2 UStG 1994 darstellen und derartige Mehrumsätze zu einem höheren (einkommen)steuerpflichtigen Einkommen führen bzw. dass die Verwendung von im Ausland gemeldeten Kraftfahrzeugen im Inland (eine in Österreich vermehrt praktizierte Vorgangsweise, um die Verschreibung von NoVA und Kraftfahrzeugsteuer zu umgehen), Kraftfahrzeugsteuer- und NoVA-Pflicht auslöst, bedarf keiner näheren Erörterung.

Ob der Abgabeanpruch tatsächlich entstanden ist, ist nicht in einem Sicherungsverfahren zu entscheiden, sondern (erst) im Festsetzungsverfahren (VwGH 3. Juli 2003, 2000/15/0042).

Wie bereits o.a., ist für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld, wie sie nur durch ein ordnungsgemäßes Festsetzungsverfahren gewährleistet und etwa für die Vollstreckbarkeit einer Abgabenschuld im Sinne des § 226 BAO Voraussetzung ist, nicht erforderlich (VwGH 26.7.2007, 2007/15/0131).

Das Finanzamt ging von nachhaltigen Schwarzlohnzahlungen und damit tatsächlich höheren Umsätzen als den erklärten aus.

Dass die den Abgabenbescheiden zu Grunde gelegten Besteuerungsgrundlagen im Prüfungszeitraum infolge der nicht verbuchten Schwarzlohnzahlungen, Schwarzeinkäufe und Schwarzlieferungen unzutreffend waren bzw. die in Deutschland angemeldeten Fahrzeuge vom Bw im Inland verwendet wurden, wurde im Berufungsverfahren nicht bestritten, sodass daraus jedenfalls der Schluss gezogen werden kann, dass Tatbestände verwirklicht wurden, an die das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

In der Berufung vertritt der Bw die Ansicht, die griffweise Ermittlung der Bemessungsgrundlagen sowie die vorläufige Feststellung der Besteuerungsgrundlagen in Form einer Global- bzw. Pauschalschätzung sei, da nur eine Vermutung darstellend, nicht zulässig und diese Vorgangsweise durch die Bestimmung des § 184 BAO nicht gedeckt.

Nach § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände

verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind (§ 184 Abs. 2 BAO).

Nach Abs. 3 leg. cit. ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften 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.

Die in § 184 BAO genannten Schätzungsgründe berechtigen die Behörde jedenfalls zur Schätzung, wobei es nicht darauf ankommt, ob die Unfähigkeit zu einer Beweisführung auf ein Verschulden des Abgabepflichtigen zurückzuführen ist oder nicht.

Die Grundlagen der Abgabenerhebung sind auch dann zu schätzen, wenn sich ergibt, dass ein beim Abgabepflichtigen eingetretener Vermögenszuwachs weder aus seinem erklärten Einkommen noch aus sonstigen Einnahmen, die der Einkommensteuer nicht unterliegen, herrühren kann (VwGH 24.2.1993, 91/13/0198). Liegt ein unaufgeklärter Vermögenszuwachs vor, ist die Annahme gerechtfertigt, dass dieser aus nicht einbekannten Einkünften stammt.

Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen stellt keine Strafe dar, sondern ist vielmehr das letzte Mittel, zu dem die Behörde greifen muss, wenn der normale Weg der Ermittlung – gleichgültig, aus welchem Grund – nicht möglich ist.

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen. Diese Unsicherheit wird umso größer sein, je geringer die Anhaltspunkte sind, aus denen schlüssige Folgerungen gezogen werden können (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033).

Zwar trägt die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabeanspruch geltend zu machen, doch befreit dies die Partei nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß im Sinne des § 119 Abs. 1 BAO offen zu legen (Ritz, BAO⁴, § 115 Tz 8). Im Schätzungsverfahren besteht die Mitwirkungspflicht der Partei (Ritz, BAO⁴, § 184 Tz 19, sowie das dort angeführte Erkenntnis des VwGH vom 17.10.91, 91/13/0090).

Abermals ist darauf zu verweisen, dass die genaue Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für die Erlassung des Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich ist. Eine genaue Überprüfung der Zuschätzungen im Hinblick auf allfällige aus dem laufenden Prüfungsverfahren noch

resultierende Erhebungen und Beweise bleibt dem Abgabefestsetzungsverfahren vorbehalten. Dies enthebt die Berufungsbehörde jedoch nicht der Pflicht, sich in der Berufungsentscheidung mit dem Berufungsvorbringen auseinander zu setzen, soweit dieses die Richtigkeit des erstinstanzlichen Bescheides betreffend die Entstehung der Abgabenschuld dem Grunde nach, die gewichtigen Anhaltspunkte für deren Höhe bzw. die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung in Zweifel zieht.

Die voraussichtliche Höhe der Abgabenschulden fußt im Wesentlichen auf folgenden Erhebungen, Überlegungen und Schlussfolgerungen:

Der am 18. April 2011 befragte Buchhalter XY gab an, die Erlöse mangels Vorlage von Lösungsaufzeichnungen durch den Bw auf Basis von Wareneinkäufen und der ihm bekannten Verkaufspreise hochgerechnet zu haben. Grundaufzeichnungen seien ihm nicht vorgelegt worden.

Der Prüfer schloss daraus, dass die Erlöse schon alleine auf Grund der Unvollständigkeit der dem Buchhalter übergebenen Aufzeichnungen nicht den Tatsachen entsprechen konnten. Da die vereinnahmten Erlöse nicht entsprechend ermittelt bzw. aufgezeichnet worden waren, maß er dem Rechenwerk keinerlei Beweiskraft bzw. Glaubwürdigkeit bei. Er verwies darauf, dass besonders bei barintensiven Betrieben wie der Gastronomiebranche die Erfassung der Tageslosung einen essenziellen Bestandteil des Rechenwerks darstelle. (Punkt 4.4.1.1. des vorläufigen Besprechungsprogramms).

Der Bw betrieb jedenfalls ab dem Jahr 2003 neben dem Gasthaus auch mobile Verkaufsstände in Form einer Hühner- und Fischbraterei und übernahm in den Prüfungsjahren die gastronomische Betreuung von Großveranstaltungen.

Der Prüfer stellte fest, dass die auf Basis der Einzelverkaufspreise hochgerechneten Wareneinkäufe nicht überprüft werden könnten, da die vollständigen Preislisten für die Prüfungsjahre nicht vorgelegt worden seien. Nach den Branchenerfahrungen sei mit Sicherheit von einer unterschiedlichen Gestaltung der Verkaufspreise bei diversen Veranstaltungen, die im Rahmen der mobilen Gastronomie betreut würden, auszugehen. In einer Werbeaussendung des Unternehmens sei auch darauf hingewiesen worden, dass "der Preis nach der Menge" vereinbart werde. Laut den vorgefundenen Ausgangsrechnungen hätten die Preise für Grillhühner zwischen 3,00 € und 5,00 € betragen.

Die erklärten Erlöse aus den Fischverkäufen seien ebenfalls mit einem fixen Aufschlag hochgerechnet worden.

Die Ausgangsrechnungen lägen nur fragmentarisch vor. Die aus den Ausgangsrechnungen resultierenden unbaren Erlöse (Bankeinnahmen) seien, abgesehen von wenigen Ausnahmen, im Rechenwerk überhaupt nicht erfasst.

Den beschlagnahmten Unterlagen sei zu entnehmen, dass in den Prüfungsjahren regelmäßig und in erheblichem Umfang Schwarzeinkäufe von Getränken, Küchen- und Tabakwaren getätigt worden seien. Würden die am gleichen Tag getätigten Weißeinkäufe den Schwarzeinkäufen gegenüber gestellt, sei festzustellen, dass regelmäßig Wareneinkaufsverkürzungen von 100 % und mehr erfolgt seien. Auf Grund des Einkaufsverhaltens sei davon auszugehen, dass noch weitere, nicht nachgewiesene Schwarzeinkäufe in beträchtlichem Umfang abgewickelt worden seien (Punkt 4.4.1.3. bis 4.4.1.8 der vorläufigen Besprechungspunkte).

Aus dem – unbeantwortet gebliebenen – Vorhalt vom 29. Juli 2011 ergibt sich am Beispiel von beschlagnahmten Unterlagen für Gebäck und Zigaretten, dass

im Jahr 2004 ein Einkauf von 1.750 Stück Gebäck verbucht wurde, laut den beschlagnahmten Unterlagen aber 3.500 Stück Gebäck gekauft wurden;

im Jahr 2004 ein Einkauf von neun Stangen Zigaretten verbucht wurde, laut den beschlagnahmten Unterlagen aber 50 Stangen Zigaretten gekauft wurden;

im Jahr 2005 ein Einkauf von 2.175 Stück Gebäck verbucht wurde, laut den beschlagnahmten Unterlagen aber 4.350 Stück Gebäck gekauft wurden;

im Jahr 2005 ein Einkauf von 16 Stangen Zigaretten verbucht wurde, laut den beschlagnahmten Unterlagen aber 50 Stangen Zigaretten gekauft wurden;

im Jahr 2006 ein Einkauf von 2.100 Stück Gebäck verbucht wurde, laut den beschlagnahmten Unterlagen aber 4.800 Stück Gebäck gekauft wurden;

im Jahr 2006 ein Einkauf von 20 Stangen Zigaretten verbucht wurde, laut den beschlagnahmten Unterlagen aber 50 Stangen Zigaretten gekauft wurden;

im Jahr 2007 ein Einkauf von 1.000 Stück Gebäck verbucht wurde, laut den beschlagnahmten Unterlagen aber 2.000 Stück Gebäck gekauft wurden.

Zur "mobilen Gastronomie" (Verkaufsanhänger und Grillwägen) hielt der Prüfer im Wesentlichen fest, dass laut den vorliegenden Unterlagen bereits im Jahr 2004 in T ein Grillstandplatz betrieben worden sei. Für diesen Standort sei von 17. Oktober 2005 bis 8. Februar 2010 eine eigene Gewerbeberechtigung erteilt worden. Welche weiteren Standorte regelmäßig angefahren worden seien, lasse sich an Hand der vorgefundenen Unterlagen nicht

nachvollziehen. Zwar seien für die Prüfungsjahre Notizen in Form von "Lade- und Standlisten" gefunden worden, doch sei aus diesen der Umfang dieses Geschäftsfeldes nicht ableitbar. Aus den im Zuge der Hausdurchsuchung gefundenen Unterlagen sei jedoch nachvollziehbar, dass im Zusammenhang mit den "rollenden Grillständen" an den jeweiligen Standplätzen regelmäßig Schwarzeinkäufe getätigt worden seien. Die Einkaufsbons diverser Supermärkte bzw. Lebensmitteldiskonter seien lediglich lose vorgefunden worden, sodass weder eine Vollständigkeit garantiert werden könne, noch eine genaue Berechnung der Wareneinkäufe zu erstellen gewesen sei. Darüber hinaus seien die Grill- und Verkaufswägen für Kundenaufträge im Zusammenhang mit (Groß)Veranstaltungen und Feiern jeglicher Art eingesetzt worden (Punkte 4.4.2.2. bis 4.4.2.6. der vorläufigen Besprechungspunkte).

Im Zuge der Hausdurchsuchung wurden zum Bergrennen C sowohl für das Jahr 2004 als auch 2007 gesonderte händische Erlösaufzeichnungen vorgefunden.

Demnach hatte dieses Rennen am 3. und 4. April 2004 stattgefunden. Die dabei erzielten Erlöse betrugen laut den vorgefundenen Erlösaufzeichnungen 36.773,00 €. Dem gegenüber fanden sich in den steuerlichen Aufzeichnungen für den 3. und 4. April 2004 Tageslosungen in Höhe von 18.763,42 €. Ebenfalls vorgefunden wurden Aufzeichnungen für die an den restlichen drei Wochenenden im April erzielten Einnahmen.

Der Prüfer schied diese durchschnittlichen Erlöse eines "normalen" Wochenendes von den steuerlichen Aufzeichnungen für den 3. und 4. April 2004 aus, sodass der an diesem Wochenende erzielte (gegenüber der Abgabenbehörde offen gelegte) Umsatz für das Bergrennen verblieb. Diese Berechnung ergab hinsichtlich der beim Bergrennen erwirtschafteten Erlöse eine Erlösverkürzung von 113 % (Punkt 4.4.2.2. der vorläufigen Besprechungspunkte).

Für die Schätzung der in den Jahren 2003, 2005 und 2006 durch das Bergrennen tatsächlich erwirtschafteten Erlöse wurde eine Berechnung wie oben dargestellt durchgeführt.

Ausgehend von der offiziellen Besucherzahl des Jahres 2004 und des Erlöses laut den gefundenen Aufzeichnungen wurde an Hand der auch für die Jahre 2003, 2005 und 2006 bekannten Besucherzahl die beim Bergrennen tatsächlich erzielten Einnahmen ermittelt (Punkte 4.4.2.1., 4.4.2.3. und 4.4.2.4. der vorläufigen Besprechungspunkte).

Diese Schätzungen ergaben Erlösverkürzungen von 461 % (2003), 54 % (2005) und 357 % (2006).

Zwar konnte nach Auskunft der verantwortlichen Organisation in den Jahren 2003 bis 2010 von einer Vergleichbarkeit der Veranstaltung ausgegangen werden (Punkt 4.4.2.1. der

vorläufigen Besprechungspunkte), doch erscheint auffällig, dass die Anzahl der Besucher im Jahr 2005 um rund die Hälfte geringer war als in den übrigen Jahren.

Zu dem im April 2007 veranstalteten Bergrennen wurden ebenfalls gesonderte händische Erlösaufzeichnungen gefunden. Der Prüfer stellte dazu nachstehende Berechnungen an:

Würden von den erklärten Umsätzen laut Umsatzsteuervoranmeldung 04/2007 die tatsächlich anlässlich des Bergrennens erwirtschafteten Umsätze in Abzug gebracht, verblieben für diesen Monat nur Erlöse von rund 1.370,00 €. Diese wären den übrigen Geschäftsbereichen, nämlich dem Gasthaus in Adresse, der mobilen Gastronomie sowie der gastronomischen Betreuung anderer Veranstaltungen zuzuordnen. Im Vergleich dazu habe der Bw für die Monate 03/2007 und 05/2007 durchschnittliche Bruttomonatsumsätze von rund 13.860,00 € erklärt.

Für April 2007 wurden für die Grillstandorte keine "Lade- und Standlisten" vorgefunden. An Hand von für April 2009 aufgefundenen "Lade- bzw. Standlisten" stellte der Prüfer für diesen Monat einen Bruttoumsatz von rund 23.500,00 € fest. Er schloss daraus, dass die für April 2007 erklärten Umsätze für die übrigen Geschäftsfelder bei Weitem nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen konnten.

Im Zuge der Betriebsprüfung für den Zeitraum 2001 bis 2003 hatte der Bw niederschriftlich bekannt gegeben, dass im Innenbereich des Gasthauses etwa 80 Sitzplätze und im Gastgarten etwa 60 Sitzplätze zur Verfügung stünden. In der wärmeren Jahreszeit erfolge im Freien ein so genannter Gassenverkauf von Getränken und Grillwaren. Für Familien-, Firmen- oder Weihnachtsfeiern stehe ein Extrastüberl für bis zu 45 Personen zur Verfügung. Das Angebot umfasse auch spezielle Fisch- und Wildwochen. Darüber hinaus führe direkt am Gasthaus der Donauradweg vorbei, der für eine entsprechende Frequenz Sorge (Punkt 4.4.2.5. der vorläufigen Besprechungspunkte).

Für die Jahre 2008 und 2009 erfolgte die Schätzung der Erlöse aus dem Bergrennen – unter Berücksichtigung der offiziellen Besucherzahlen dieser beiden Jahre – in Anlehnung an die für das Jahr 2007 vorgefundenen Aufzeichnungen.

Nach den Berechnungen des Prüfers konnten die in den Voranmeldungen 04/2008 und 04/2009 nach Abzug der Erlöse aus dem Bergrennen verbleibenden Umsätze für die übrigen Geschäftsbereiche ebenfalls nicht den Tatsachen entsprechen, weil diese deutlich geringer ausfielen als beispielsweise die für April 2009 vorgefundenen "Lade- und Standlisten" (Punkte 4.4.2.6. und 4.4.2.7. der vorläufigen Besprechungspunkte).

Ähnliche Feststellungen traf der Prüfer zum Donauinsselfest, das im September 2008 stattgefunden hatte und wofür ebenfalls händische Aufzeichnungen vorlagen. Auch in diesem

Monat erachtete der Prüfer die verbleibenden Einnahmen nach Abzug der beim Donauinsselfest erzielten Umsätze als unmöglich den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend, weil für andere Monate vorgefundene "Lade- und Standlisten" bereits wesentlich höhere Umsätze auswiesen und dabei Erlöse aus dem Gasthausbetrieb oder aus der gastronomischen Betreuung anderer Veranstaltungen oder gesonderter Grillaufträge noch nicht berücksichtigt waren (Punkt 4.4.2.6. der vorläufigen Besprechungspunkte).

Eine Gegenüberstellung der Erlöse laut Umsatzsteuervoranmeldungen 01-03/2009, 09/2009, 11/2009, 01/2010, 02/2010, 07/2010, 11/2010 und 12/2010 und der für diese Monate vorgefundenen "Lade- und Standlisten" lässt besonders deutlich erkennen, dass die gegenüber der Abgabenbehörde offen gelegten Erlöse nicht den Gegebenheiten entsprechen können, verblieben doch nach Abzug der in den "Lade- und Standlisten" erfassten Umsätze für 01/2009, 02/2009, 09/2009, 02/2010 und 07/2010 zumindest noch geringfügige Umsätze, während sich für 03/2009, 11/2009, 01/2010, 11/2010 und 12/2010 sogar negative Umsätze ergaben!

Laut Prüfer war dabei noch zu bedenken, dass die Umsätze laut den vorgefundenen "Lade- und Standlisten" auf Grund der Lücken nicht vollständig waren, die Umsätze des Standortes T nur zum Teil bekannt waren oder diesbezügliche Aufzeichnungen überhaupt nicht vorgefunden wurden und Erlöse aus dem Gasthausbetrieb oder der Betreuung von Feiern und sonstigen Veranstaltungen darin ebenfalls noch nicht berücksichtigt waren. Insbesondere in der wärmeren Jahreszeit (zB Juli 2010) seien an Freitagen, Samstagen und Sonntagen größere Grillaufträge im Zusammenhang mit Festen und Veranstaltungen abgewickelt worden, die in den aufgezeichneten Umsätzen der "Lade –und Standlisten" nicht vollständig erfasst waren.

Aus dem Umstand, dass die – unvollständigen – "Lade- und Standlisten" alleine zum Teil bereits höhere als die erklärten Umsätze ergaben, schloss der Prüfer zu Recht auf massive Erlösverkürzungen (Punkte 4.4.2.6 bis 4.4.2.8. der vorläufigen Besprechungspunkte).

Auf Grund des Einkaufsverhaltens, der dargelegten Erlösdifferenzen sowie der Tatsache, dass ganzjährig Schwarzeinkäufe sowohl für den Gasthausbetrieb als auch für die Betreuung von auswärtigen Veranstaltungen getätigt worden waren, erachtete der Prüfer eine pauschale bzw. griffweise Wareneinkaufs- bzw. Erlöszuschätzung in Höhe von 75 % für gerechtfertigt. Die ermittelten Erlösdifferenzen konnten seinen Feststellungen zufolge mangels Erlösaufzeichnungen lediglich griffweise bestimmt werden, sodass Unsicherheitsfaktoren unvermeidbar waren.

Die Daten der Buchhaltung und der steuerlichen Aufzeichnungen hätten keine Ansätze für eine Schätzung durch Verprobungsmaßnahmen geboten, um zu den wahrscheinlich richtigen Bemessungsgrundlagen zu gelangen. Im vorliegenden Fall sei daher nur eine griffweise Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen in Form einer Global- bzw. Pauschalschätzung möglich gewesen (Punkt 4.5. der vorläufigen Besprechungspunkte).

Konnte bereits, wie an Hand der Erlösdifferenzen in der Gastronomie oder des Einkaufs von Gebäck und Zigaretten dargestellt, aus hinreichenden Unterlagen für einzelne Monate oder Warengruppen der Schluss gezogen werden, dass zwischen den tatsächlichen und erklärten Einkäufen bzw. Erlösen eine Differenz von 100 % oder mehr bestand, so erscheint die durch den Prüfer vorgenommene pauschale Wareneinkaufs- bzw. Erlöszuschätzung in Höhe von 75 % zur Ermittlung der real erwirtschafteten Umsätze und Gewinne nicht unschlüssig. Es kann nämlich – ohne gegen die Denkgesetze zu verstoßen – angenommen werden, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (Ritz, BAO⁴, § 184 Tz 18; VwGH 13.9.1989, 88/13/0042).

Gerade das Fehlen jeglicher brauchbarer Unterlagen (vgl. Punkt 4.5. der vorläufigen Besprechungspunkte) zwang die Abgabenbehörde dazu, die abgabenrechtlich relevanten Vorgänge zu rekonstruieren, also zu schätzen.

Das Risiko unvermeidbarer Schätzungsungenauigkeiten hat, wie bereits oa., der Bw, dessen Aufzeichnungen mangelhaft sind und der mehrere Gelegenheiten zur Vorlage seiner Unterlagen bzw. zur Aufklärung des Sachverhaltes ungenützt ließ, zu tragen.

Aus welchen Gründen in Anbetracht der schweren formellen und materiellen Mängel des Rechenwerks, der nur spärlichen Unterlagen und der nicht vorhandenen Mitwirkung des Bw an der Aufklärung des abgabenrechtlich maßgeblichen Sachverhaltes die vorgenommene Schätzung durch § 184 BAO nicht gedeckt sein soll, welche Schätzungsmethode auf Grund der vorhandenen Unterlagen nach Meinung des Bw möglich und zielführend gewesen wäre bzw. welche Sachverhaltsfeststellungen des Prüfers unzutreffend gewesen wären, wurde nicht vorgebracht. Es wäre aber am Bw gelegen gewesen, begründete Überlegungen und zielführende Anhaltspunkte vorzubringen, die eine taugliche Schätzungsmethode und ein richtiges Ergebnis gewährleistet und die Behörde zu Zweifeln an ihrer Schätzungsmethode und dem Schätzungsergebnis veranlasst hätten.

Dass die Behörde ihrer Begründungspflicht nicht ausreichend nachgekommen wäre, wandte auch der Bw nicht ein und konnte der Unabhängige Finanzsenat nicht feststellen. Die lapidare Feststellung, die Behörde habe lediglich Vermutungen angestellt, was durch § 184 BAO nicht

gedeckt sei, ist nicht geeignet, die auf nur fragmentarisch vorliegenden Unterlagen basierende und ohne jegliche Mitwirkung des Bw erfolgte Schätzung anzugreifen, dies umso weniger, als im Sicherungsverfahren eine gesicherte Beweislage noch nicht erforderlich ist und eine inhaltliche Auseinandersetzung mit den Feststellungen der Prüfung (erst) im Zuge des Abgabefestsetzungsverfahrens zu erfolgen hat.

Wie bereits dargelegt, ist ein Sicherstellungsauftrag kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende "Sofortmaßnahme".

Das dort normierte Erfordernis, den Parteien vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern, gilt daher im Sicherstellungsverfahren nicht uneingeschränkt.

Es liegt in der Natur der Sache, dass Sicherstellungsaufträge insbesondere während laufender Außenprüfungen erlassen werden, um dem Abgabengläubiger bereits zu einem Zeitpunkt, in dem sein Anspruch zwar dem Grunde nach feststeht, er aber noch nicht realisierbar ist, wegen Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung ein Pfandrecht zu verschaffen.

Dass somit zum Zeitpunkt der Erlassung des bekämpften Sicherstellungsauftrages weder ein Prüfbericht übermittelt noch eine Schlussbesprechung angesetzt war und geänderte Bescheide, wie in der Berufung eingewendet, noch nicht ergangen sind, hindert nicht die Rechtmäßigkeit des Sicherstellungsauftrages.

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die dem Sicherstellungsauftrag vom 28. Dezember 2011 beigelegten, auf 29 eng beschriebenen Seiten aufgelisteten "vorläufigen Besprechungspunkte", die Kalkulation der Waren (20 % und 10 %), die dargestellte Gewichtung des RAK sowie die einer gesonderten Bescheidebegründung vom 13. Jänner 2012 zu entnehmenden Detailberechnungen der Abgabenansprüche verwiesen.

Daraus, dass das am 6. April 2011 eingeleitete Finanzstrafverfahren gemäß § 54 Abs. 1 FinStrG vorläufig eingestellt wurde, ist entgegen der Ansicht des Bw für ihn ebenfalls nichts zu gewinnen.

Nach dieser Gesetzesbestimmung hat die Finanzstrafbehörde, wenn sie nach Einleitung des Finanzstrafverfahrens findet, dass für die Ahndung des Finanzvergehens das Gericht zuständig ist, das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren *vorläufig* einzustellen.

Wird jedoch das Ermittlungsverfahren durch die Staatsanwaltschaft eingestellt oder wird das gerichtliche Verfahren rechtskräftig durch eine Unzuständigkeitsentscheidung beendet, so hat die Finanzstrafbehörde das Verfahren fortzusetzen (§ 54 Abs. 5 FinStrG).

Wegen der gegenständlichen Verdachtsmomente für eine gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung in einem die Gerichtszuständigkeit begründenden Ausmaß erstattete die Finanzstrafbehörde Freistadt Rohrbach Urfahr am 17. Oktober 2011 einen Anlassbericht an die Staatsanwaltschaft Linz. Dort ist das finanzstrafrechtliche Ermittlungsverfahren unter der Zahl 2 anhängig.

Mit Bescheid vom 27. Oktober 2011 stellte die Finanzstrafbehörde Freistadt Rohrbach Urfahr das eingeleitete Finanzstrafverfahren unter Hinweis auf § 54 Abs. 1 FinStrG demnach nur vorläufig ein.

Wenn der Bw ferner einwendet, seitens der Finanzstrafbehörde aufgeklärt worden zu sein, dass er beim derzeitigen Stand des Verfahrens keine Aussage treffen müsse, und dennoch enthielten die "vorläufigen Besprechungspunkte" die Feststellung, dass er als Beschuldigter in einem Finanzstrafverfahren bis dato dem Ersuchen zu einer Stellungnahme nicht nachgekommen sei, ist diesem Vorwurf zu entgegnen, dass zwischen dem Abgaben- und dem Finanzstrafverfahren eine differenzierende Betrachtungsweise Platz zu greifen hat.

Nach § 84 Abs. 4 FinStrG darf der Beschuldigte zur Beantwortung von Fragen nicht gezwungen werden.

Dem gegenüber sind im Abgabenverfahren Zwangsmaßnahmen wie die Verhängung einer Zwangsstrafe vorgesehen, wenn ein Abgabepflichtiger der Aufforderung der Abgabenbehörde zur Offenlegung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte nicht nachkommt. Wird eine Mitwirkung dennoch verweigert, greift die freie Beweiswürdigung ein, und die Behörde kann Schätzungen vornehmen (Stoll, BAO, 1361).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes haben Prüfungen nach § 99 Abs. 2 FinStrG in dieser Norm nur ihren Veranlassungsgrund, nicht aber ihre verfahrensrechtliche Grundlage, weshalb für derartige Prüfungen die Bestimmungen der BAO mit Ausnahme des § 148 Abs. 3 und Abs. 5 gelten. Das bedeutet, dass für eine abgabenbehördliche Prüfung auf Grund eines finanzstrafbehördlichen Prüfungsauftrages nach § 99 Abs. 2 FinStrG das Wiederholungsverbot nicht gilt und eine Prüfung auch für einen Zeitraum durchgeführt werden kann, für den bereits eine Prüfung vorgenommen worden ist. Diese Prüfung kann auch ohne Ankündigung erfolgen.

Nach dem ausdrücklichen Wortlaut des § 99 Abs. 2 FinStrG ist die Finanzstrafbehörde befugt, zur Klärung des Sachverhaltes Nachschau und Prüfungen im Sinne der Abgabenvorschriften vornehmen zu lassen. Solche abgabenbehördlichen Prüfungen werden daher weder von den Finanzstrafbehörden selbst durchgeführt, noch sind sie finanzstrafbehördliche Amtshandlungen, sondern solche des Abgabenverfahrens, weshalb grundsätzlich die Bestimmungen der BAO anzuwenden sind (§§ 147 ff).

An der Geltung der Bestimmungen der §§ 119 (Offenlegungs- und Wahrheitspflicht) und 166 ff BAO (Beweise) im abgabenrechtlichen Prüfungsverfahren ändert der Umstand, dass die gesondert vorzunehmende *finanzstrafrechtliche* Beurteilung ermittelter Sachverhalte den Beschränkungen des § 98 Abs. 3 und 4 FinStrG unterliegt, nichts. Der darin gesetzlich verankerte Zweifelsgrundsatz und die Beweisverwertungsverbote gelten zwar für die finanzstrafrechtliche Auswertung der Prüfungsergebnisse, nicht jedoch für deren abgabenrechtliche Umsetzung im Veranlagungsverfahren.

Eine Prüfung nach § 99 Abs. 2 FinStrG vermittelt dem Abgabepflichtigen aber die Stellung eines Beschuldigten bzw. Verdächtigen. Wenn ihn nach herrschender Ansicht auch weiterhin eine Mitwirkungspflicht trifft, kann er dennoch nicht zur Herausgabe von Unterlagen oder zur Beantwortung von Fragen gezwungen werden.

Allerdings besteht nicht nur im Abgabenverfahren, sondern auch im Finanzstrafverfahren jedenfalls dann eine Verpflichtung zur Mitwirkung an der Aufklärung des Sachverhaltes, wenn die Finanzstrafbehörde von entscheidungsrelevanten Tatsachen nur durch den Beschuldigten selbst Kenntnis erlangen kann (VwGH 18.3.1991, 90/14/0260, unter Hinweis auf VwGH 22.9.1987, 87/14/0083).

Nach der Aktenlage ist nicht ersichtlich, dass gegenüber dem Bw – etwa durch Verhängung einer Zwangsstrafe – Zwangsmaßnahmen ergriffen worden wären.

Mit Schreiben vom 13. Mai 2011 wurde der Bw unter Bezugnahme auf die laufende Außenprüfung ersucht, dem Prüfer die dort genannten Unterlagen vorzulegen. Diesem Ersuchen kam der Bw nicht nach.

Im Rahmen einer am 27. Juli 2011 angesetzten Vorbesprechung betreffend das abgabenbehördliche Verfahren und die bisherige Auswertung der beschlagnahmten Unterlagen verweigerte der Bw die Beantwortung der an ihn gerichteten Fragen. Die Zusendung eines schriftlichen Fragenkatalogs und dessen Beantwortung in Schriftform wurden zwar angeregt und zugesagt, die in der Folge am 29. Juli 2011 schriftlich gestellten Fragen zur Aufklärung offener und unklarer Sachverhalte aber ebenfalls nicht beantwortet

(vgl. den oa. Bericht an die Staatsanwaltschaft Linz vom 17. Oktober 2011, Bl. 98 Strafakt, sowie Punkt 4.4.1.8., letzter Absatz, der vorläufigen Besprechungspunkte).

Mit dem Berufungseinwand, die Finanzstrafbehörde habe ihn belehrt, beim derzeitigen Verfahrensstand keine Aussage treffen zu müssen, nimmt der Bw offenbar Bezug auf die am 27. Juli 2011 nach den Bestimmungen der StPO durchgeführte Beschuldigtenvernehmung. Dort gab der Bw, nachdem er unter Hinweis auf § 164 Abs. 1 StPO auf sein Aussageverweigerungsrecht hingewiesen worden war, an, derzeit keine Aussage machen zu wollen, sondern sich in einem allfälligen Gerichtsverfahren äußern zu wollen.

Der Bw übersieht in diesem Zusammenhang aber, dass das anhängige Finanzstrafverfahren und die dort vorzunehmende strafrechtliche Würdigung des abgabenrechtlichen Sachverhaltes nicht Gegenstand des vorliegenden Sicherungsverfahrens sind.

Die Auffassung, § 119 BAO verstoße gegen Art. 6 EMRK, wenn der Abgabepflichtige mit einem Finanzstrafverfahren rechnen müsse und die Offenlegungspflicht in Widerspruch mit dem Verbot einer finanzstrafrechtlichen Selbstbeschuldigung stehe, wurde von der Rechtsprechung abgelehnt (vgl. VwGH 20.6.1990, 86/13/0168, mit Hinweis auf den Ablehnungsbeschluss des VfGH vom 25.9.1986, B 860/85; VwGH 26.11.2002, 99/15/0154). Danach läuft die nach §§ 119 ff BAO gebotene Offenlegungspflicht dem Verbot des Zwangs zur Selbstbelastung nicht zuwider, wenn sich die Deklarationspflicht auf abgabenrelevante Umstände bezieht.

Auch nach der Judikatur des OGH (Entscheidung vom 26.7.2005, 11Os 23/04) widerspricht die nach §§ 119 ff BAO gebotene Offenlegungspflicht dem Verbot des Zwangs zur Selbstbeschuldigung nicht, weil danach nur die Verpflichtung besteht, die Einkünfte insoweit offen zu legen, als eine Bemessungsgrundlage für die ordnungsgemäße Entrichtung der dazu korrespondierenden Abgaben ermöglicht wird.

Die im Rahmen des Prüfungsverfahrens gestellten Fragen hätten dem Bw die Gelegenheit geboten, der Abgabenbehörde die Grundlagen für die Bemessung der Abgaben zur Verfügung zu stellen und eine Schätzung zu vermeiden sowie den erhobenen Verdacht durch ein entsprechendes Vorbringen zu zerstreuen.

Dass nicht zu erkennen sei, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheine, wurde in der Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag vom 28. Dezember 2011 zu Recht nicht eingewendet.

Den Feststellungen der Abgabenbehörde, wonach zum derzeitigen Zeitpunkt kein ausreichendes Einkommen und kein verwertbares Vermögen zur Abdeckung der zu erwartenden hohen Abgabennachforderung bekannt seien, trat der Bw nicht entgegen.

Für den Prüfungszeitraum legte der Bw (laut bisherigen Abgabenbescheiden) nachfolgende Einkommen offen: 2003: 19.933,58 €; 2004: -11.779,41 €; 2005: 2.234,13 €; 2006: 15.615,31 €; 2007: 7.367,25 €; 2008: 3.253,08 €; 2009: -582,94 €.

Selbst die in den geprüften Zeiträumen erklärten jährlichen Umsätze (2009: steuerbare Umsätze in Höhe von rund 264.000,00 €) betragen nur einen Bruchteil der sicher gestellten Abgabenansprüche.

Die Einkommensverhältnisse sowie das belastete und damit dem Zugriff der Finanzverwaltung entzogene Grundvermögen (die im Hälfteeigentum des Bw und seiner Gattin stehende Liegenschaft GB E, EZ 315, ist mit einer Höchstbetragshypothek zu Gunsten der Volksbank H in Höhe von 78.000,00 € sowie mit einem wechselseitigen Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten des jeweils anderen Ehegatten belastet), der dringende Verdacht einer (gewerbsmäßigen) Abgabenhinterziehung sowie schwer wiegende Mängel in den Büchern und Aufzeichnungen des Bw ließen die Erstbehörde berechtigt darauf schließen, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert sei.

Darüber hinaus hatte der Bw zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages Kraftfahrzeuge im Ausland angemeldet, sodass auch die Begünstigung eines Vermögenstransfers ins Ausland nicht von der Hand zu weisen war.

Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordert gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach berechnete 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, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden kann. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur in Ausnahmefällen – etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit – ist von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzusehen (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0042).

Ein derartiger Ausnahmefall liegt nicht vor. Die zu sichernden Abgabenbeträge sind nicht geringfügig, und der Sicherstellungsauftrag war nicht nur Exekutionstitel für die Vormerkung

eines Pfandrechtes in Höhe von 30.000,00 € auf der bislang unbelasteten, im Alleineigentum des Bw stehenden Liegenschaft GB E, EZ 15, sondern auch Titel für weitere Sachpfändungen (Kraftfahrzeuge) und Forderungspfändungen (Z Vers.-AG, V. GenmbH).

Da im März und April 2012 in diversen Filialen der R "Frühlingsfeste" stattfanden und der Bw bei diesen Festen als Gastronom bzw. Hühnerbrater engagiert war, wurde auch eine diesbezügliche Forderungspfändung veranlasst.

Sowohl die Entstehung der Abgabenschuld dem Grunde nach als auch die gewichtigen Anhaltspunkte für ihre Höhe und das Vorliegen gewichtiger, für eine Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgabenschuld sprechender Anhaltspunkte wurden ausführlich dargelegt und begründet. Da aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates die gesetzlichen Voraussetzungen für die Erlassung des gegenständlichen Sicherstellungsauftrages vorlagen, war spruchgemäß zu entscheiden.

Selbst wenn sich im fortgesetzten Ermittlungsverfahren (durch neue Beweismittel) andere Bemessungsgrundlagen ergeben würden, hätte dies auf die Rechtmäßigkeit des Sicherstellungsauftrages keinen Einfluss, wenn im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages sämtliche gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt waren.

Obwohl in der Berufung dazu nichts eingewendet wurde, sind zu einer allfälligen Verjährung nachfolgende Überlegungen anzustellen:

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung (§ 207 Abs. 1 BAO).

Nach Abs. 2 leg. cit. beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern (...) drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die

Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen (§ 209 Abs. 1 BAO).

Nach Abs. 3 leg. cit. verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruchs (§ 4).

Die dreijährige Verjährungsfrist für Verbrauchsteuern gilt weder für die Umsatzsteuer noch für die NoVA (Ritz, BAO⁴, § 207 Tz 11) oder die Kraftfahrzeugsteuer, die eine Verkehrsteuer ist (UFS 4.10.2010, RV/0885-W/10).

Im vorliegenden Fall kommt daher generell die Verjährungsfrist von fünf Jahren zur Anwendung.

Die Verlängerung der Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben von sieben auf zehn Jahre ist nach § 323 Abs. 27 BAO erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 2002 entstanden ist.

Ob eine Abgabe (gemäß § 33 FinStrG) hinterzogen ist, ist eine Vorfrage.

Der Bw ist seit rund 20 Jahren im Gastgewerbe tätig. Die beiden Vorprüfungen führten, wie oben dargestellt, zu zahlreichen Beanstandungen und Zuschätzungen. Nicht nur auf Grund seiner langjährigen selbständigen Tätigkeit, sondern auch des steuerlichen Basiswissen darstellenden Umstandes, dass sämtliche Einnahmen und Ausgaben gegenüber der Abgabenbehörde offen zu legen sind, ist zweifellos davon auszugehen, dass der Bw seine abgabenrechtlichen Pflichten kannte und wider dieses Wissen handelte, um Abgaben zu sparen.

Darüber hinaus ist kein Grund außer dem der Steuerersparnis (NoVA und Kraftfahrzeugsteuer) dafür erkennbar, dass laut Feststellungen des Prüfers dem Bw zuzurechnende und von diesem im Inland verwendete Kraftfahrzeuge im Ausland zugelassen waren.

Hält es der Abgabepflichtige zumindest für ernstlich möglich, dass seine Handlung gegen abgabenrechtliche Pflichten verstößt, liegt Vorsatz vor. Dabei genügt es, dass er sich der Steuerpflicht an sich bewusst ist; ein Wissen um die Höhe des Abgabenanspruchs ist nicht erforderlich.

Nach § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnten.

Bei laufend veranlagten Abgaben (im vorliegenden Fall die Umsatz- und Einkommensteuer) ist daher die Abgabenverkürzung erst mit der Zustellung des die zu niedrige Abgabenfestsetzung vornehmenden Abgabenbescheides bewirkt (§ 33 Abs. 3 lit. a 1. Alt. FinStrG).

Zumindest hinsichtlich der Abgabenansprüche für die Jahre 2003 bis 2009 ist daher von der zehnjährigen Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben auszugehen, sodass Verjährung noch nicht eingetreten ist.

Die Abgabenbescheide für 2010 (und 2011) sind noch nicht ergangen, sodass hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer 2010 und 2011 nicht von hinterzogenen Abgaben ausgegangen werden kann.

Nach § 6 Abs. 4 KfzStG hat der Steuerschuldner für jedes abgelaufene Kalenderjahr bis zum 31. März des darauffolgenden Kalenderjahres dem Finanzamt eine Steuererklärung über die steuerpflichtigen Kraftfahrzeuge abzugeben.

Da der Abgabenbehörde die Entstehung des Abgabenanspruches hinsichtlich der Kraftfahrzeugsteuer nicht bekannt gewesen ist, ist diesfalls mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist von einer (wie oben dargelegt) vorsätzlichen Abgabenverkürzung auszugehen (§ 33 Abs. 3 lit. a 2. Alternative FinStrG).

Die Kraftfahrzeugsteuer betreffend ist daher nicht nur für die Jahre 2003 bis 2009, sondern wegen Ablaufs der Erklärungsfrist auch für das Jahr 2010 von einer hinterzogenen Abgabe auszugehen.

Nach § 11 Abs. 1 NoVAG hat der Abgabenschuldner spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats eine Anmeldung einzureichen.

Laut Feststellungen des Finanzamtes (Punkt 1.4. der vorläufigen Besprechungspunkte) nutzte der Bw den Porsche Carrera 911 ab 28. Februar 2011.

Beginn der abgabenbehördlichen Prüfung (Prüfungszeitraum 2003 bis 2009, Ausdehnung der Prüfung auf den Zeitraum 2010 am 25. Juli 2011) war der 18. April 2011, Beginn der Nachschau betreffend Umsatzsteuer, ZM, NoVA und Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum 2011 war der 27. Juli 2011 (Bl. 97 Finanzstrafakt).

Zum Zeitpunkt des Prüfungsbeginns die NoVA 2011 betreffend war demnach die Frist zur Einreichung der NoVA-Anmeldung bereits abgelaufen, sodass im Hinblick auf § 33 Abs. 3 lit. a 2. Alternative FinStrG nicht nur hinsichtlich der im Spruch des bekämpften

Sicherstellungsauftrages angeführten NoVA 2007, sondern auch hinsichtlich der NoVA 2011 von einer hinterzogenen Abgabe auszugehen ist.

Abschließend bleibt anzumerken, dass dem Finanzamt bei Addition der im Sicherstellungsauftrag angeführten Beträge offenbar ein Rechenfehler unterlaufen ist, weil die Addition tatsächlich einen Betrag von 641.813,63 € (und nicht wie im angefochtenen Bescheid 641.817,62 €) ergibt. Dieser Fehler wurde nunmehr berichtigt. Die im Bescheid ausgewiesenen, im Einzelnen angeführten Abgabebeträge bleiben jedoch unverändert.

b) Bescheid vom 6. Februar 2012 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufschiebung der Vollstreckung:

Zur gesetzlichen Bestimmung des § 18 AbgEO wird auf die oa. Begründung des Abweisungsbescheides verwiesen.

§ 18 AbgEO ist im Wesentlichen mit § 42 Exekutionsordnung (EO) vergleichbar.

Nach § 19 Abs. 2 AbgEO hat die Bewilligung der Aufschiebung zu unterbleiben, wenn die Vollstreckung begonnen oder fortgeführt werden kann, ohne dass dies für denjenigen, der die Aufschiebung verlangt, mit der Gefahr eines unersetzlichen oder schwer zu ersetzenden Vermögensnachteiles verbunden wäre.

Der Antragsteller hat im Aufschiebungsantrag die ihm drohende Gefahr konkret zu behaupten und zu bescheinigen, sofern sie nicht offenkundig ist. Die Gefahr muss konkret bezeichnet sein; allgemeine Behauptungen, wie etwa der bloße Verweis auf die schlechte Vermögenslage, reichen nicht aus (Jakusch in Angst², EO, § 42 Rz 62a).

Sofern die Aufschiebung einer Exekution zur Sicherstellung überhaupt in Betracht kommt (Jakusch in Angst², EO, § 42 Rz 9), ist bei einer Sicherstellungsexekution jedenfalls eine Gefahr für den Aufschiebungswerber nicht offenkundig, weil schon nach dem Wesen der Sicherstellungsexekution bei einer Fahrnispfändung ein Verkauf der gepfändeten Gegenstände nicht droht.

Bei einer Forderungspfändung wäre Offenkundigkeit allenfalls dann gegeben, wenn zu befürchten wäre, dass ein allfälliger Anspruch auf Rückersatz der Beträge, die vom Drittschuldner an den betreibenden Gläubiger ausbezahlt wurden, wegen dessen Vermögenslosigkeit nicht oder nur schwer durchsetzbar wäre (Jakusch in Angst², EO, § 44 Rz 5a und 6).

Gemäß § 78 Abs. 1 AbgEO kann auf Grund eines Sicherstellungsauftrages zur Sicherung von Abgaben und Abgabenstrafen schon vor Eintritt der Rechtskraft (...) die Vornahme von Vollstreckungshandlungen angeordnet werden.

Zur Sicherung kann nur die Pfändung und Verwahrung beweglicher körperlicher Sachen und die Pfändung grundbücherlich nicht sichergestellter Geldforderungen und von Ansprüchen auf Herausgabe und Leistung beweglicher körperlicher Sachen vorgenommen werden (Abs. 2 leg. cit.).

Nach Stoll, BAO, 2403, kann der sicherungsweise herangezogene Vollstreckungsschuldner die Aufschiebung der Vollstreckung verlangen, wenn er mit einem Rechtsmittel gegen den Sicherstellungsauftrag begründet dessen Aufhebung beantragt.

Der Sicherstellungsauftrag (§ 232 BAO) ist Grundlage (Exekutionstitel) für das finanzbehördliche und gerichtliche Sicherungsverfahren (§ 233 Abs. 1 BAO), er ist jedoch nicht Exekutionstitel für das Vollstreckungsverfahren zur Befriedigung, weshalb Verwertungshandlungen nicht gesetzt werden dürfen. Die Sicherungsexekution bringt nur ein bedingtes Verwertungs- und Befriedigungsrecht, das erst in der folgenden Vollstreckbarkeit des Titels seine Rechtfertigung findet.

Die Aufschiebung der Vollstreckung kommt nur auf Antrag und bei Vorliegen eines der in § 18 AbgEO taxativ aufgezählten Gründe in Frage.

Ist ein Aufschiebungsgrund gegeben, liegt die Aufschiebung der Vollstreckung im Ermessen (§ 20 BAO). Der Ermessensspielraum wird durch § 19 Abs. 2 AbgEO eingeschränkt, wonach die Aufschiebung nur bewilligt werden kann, wenn durch die Fortsetzung des Vollstreckungsverfahrens die Gefahr eines unersetzlichen oder schwer zu ersetzenden Vermögensnachteils besteht.

Gegenständlich wurde die Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag vom 18. April 2011 in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 23. Mai 2012 zurückgenommen, sodass der vom Bw ins Treffen geführte Aufschiebungsgrund nach § 18 Abs. 1 AbgEO nicht (mehr) gegeben ist.

Da keiner der in § 18 AbgEO taxativ aufgezählten Gründe vorliegt, war die Berufung schon aus Rechtsgründen als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 1. Juni 2012