



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der GTL, vertreten durch RA, 8010 Graz, vom 15. Jänner 2010 gegen den Bescheid des FAJ vom 17. Dezember 2009 betreffend Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid (Sicherstellungsauftrag) vom 17.12.2009 verfügte das Finanzamt gemäß § 232 Bundesabgabenordnung (BAO) in das Vermögen der Berufungswerberin (Bw.) die Sicherstellung folgender Abgabenansprüche:

Abgabenart Zeitraum (voraussichtliche) Höhe in Euro

Umsatzsteuer 1-12/2007	80.000 -
Umsatzsteuer 1-12/2008	450.000,-
Kapitalertragsteuer 1-12/2007	60.000,-
Kapitalertragsteuer 1-12/2008	30.000,-
Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag 1-12/2007	30.000, -

Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag 1-12/2008	50.000,-
Summe	700.000,-

Die Sicherstellung dieser Abgabenansprüche könne sofort vollzogen werden. Eine Hinterlegung des Betrages in Höhe von Euro 700.000,- bei der Abgabenbehörde bewirke, dass Maßnahmen zur Vollziehung dieses Sicherstellungsauftrages unterbleiben und diesbezüglich bereits vollzogene Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben werden.

Als Begründung gab das Finanzamt an, dass im Zuge einer Betriebsprüfung für den Zeitraum 2007 bis 2008 ungerechtfertigte Vorsteuerbeträge iHv. € 470.000,- geltend gemacht worden seien. Auf Grund der Umsatzsteuerhinzuschätzung seien € 60.000,- hinzugerechnet worden. Eine verdeckte Ausschüttung in Höhe von € 360.000,- sei festgestellt worden. Die daraus resultierende 25% KEST betrage € 90.000,-

Die Umsatzzuschätzung erfolgten auf Grund folgender Tatsachen:

- Einbuchung von Scheinrechnungen
- nicht nachvollziehbare mtl. Sammelbuchungen v. Eingangsrechnungen und Vorsteuern
- Doppel- bzw. Mehrfachverbuchungen von Eingangsrechnungen
- die Buchungen auf den Sachkonten stimmten nicht mit dem Buchungsjournal überein, d.h. die Journalfunktion u. in der Folge die Kontenfunktion sei nicht erfüllt.

Die Zuverlässigkeit des Rechnungswesens sei in keiner Weise gewährleistet und in der Folge die Ordnungsmäßigkeit nicht gegeben.

Die Einbringung der Abgaben sei gefährdet, da in der Bilanz 2007 ein hoher Verlust ausgewiesen worden sei und voraussichtlich auch 2008 mit einem Verlust zu rechnen sei. Weiters seien bestehende und zukünftige Forderungen an die Landes-Hypothekenbank Stmk. zediert. Weiters bestehe der Verdacht von Vermögensverschiebungen. Dazu wurde von der Betriebsprüfung festgestellt, dass rund 30 LKW nach Italien an eine Firma aus dem Umfeld der Bw. veräußert wurden

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).

In der dagegen rechtzeitig durch ihre rechtsfreundliche Vertretung eingebrachten Berufung führte die Bw. aus, dass in einem Sicherstellungsverfahren zwar nicht abschließend

entschieden werden müsse, ob der Abgabenanspruch tatsächlich entstanden sei.

Allerdings müsse ein Sicherstellungsauftrag eine schlüssige Begründung enthalten, warum die Abgabenbehörde den Abgabentatbestand als verwirklicht ansehe.

Der bekämpfte Bescheid behauptete nunmehr nur kuriosisch, dass „im Zuge der Betriebsprüfung für den Zeitraum 2007 bis 2008 ungerechtfertigte Vorsteuerbeträge in Höhe von € 470.000,- geltend gemacht“ worden seien.

Darüber hinaus sei aufgrund einer Umsatzsteuerhinzuschätzung ein Betrag von € 60.000,- hinzugerechnet worden.

Weiters sei eine verdeckte Ausschüttung in Höhe von € 360.000,- festgestellt worden, woraus eine KEST in Höhe von € 90.000,- resultiere.

Im Gegensatz zu diesen Ausführungen weise der Sicherstellungsbescheid eine angebliche Umsatzsteuerschuld für 2007 in Höhe von € 80.000,- und eine Umsatzsteuerschuld für 2008 in Höhe von € 450.000,- aus, sodass der Umsatzsteuerbetrag nicht € 470.000,- sondern € 530.000,- betrage.

Die Höhe einer Hinzuschätzung sei aus der Aufschlüsselung nicht erkennbar.

Auch fänden sich im Sicherstellungsauftrag Lohnsteuer- und Dienstgeberbeiträge in Höhe von € 80.000,- zu welchen Beträgen überhaupt jede Begründung fehle.

Die oben dargestellten Ausführungen könnten auch nicht als „schlüssige Begründung“ verstanden werden; vielmehr handle es sich um völlig substanzlose und nicht näher dargestellte Behauptungen der Abgabenbehörde, die dem gesetzlichen Erfordernis einer schlüssigen Begründung in keiner Weise genüge tun.

Darüber hinaus ermangle es dem Bescheid auch an einer Begründung des Umstandes, warum die Einbringung der Abgaben gefährdet wäre.

Ein Bilanzverlust für das Jahr 2007 könne hiefür keine ausreichende Grundlage bieten; es wäre auch das vorhandene Vermögen der Gesellschaft in Anschlag zu bringen gewesen. Die Generalzession der Forderung an die Hausbank könne eine Einbringungsgefährdung ebenso wenig begründen, weil diese Generalzession Grundlage für die Kreditgewährung gewesen sei und schon lange Jahre zurückliege.

Die Abgabenbehörde hätte schon darlegen müssen, aufgrund welcher konkreten Umstände die Einbringung der Abgaben gefährdet sein könne; dazu sei auszuführen, dass die Bilanz für das Jahr 2008 noch gar nicht abgegeben worden sei.

Insgesamt ermangle es daher dem Sicherstellungsauftrag an gesetzlichen Erfordernissen, weshalb der Berufungsantrag gestellt werde, die sachlich in Betracht kommende Oberbehörde möge dem vorliegenden Rechtsmittel Folge geben und den Sicherstellungsauftrag vom 17.12.2009 ersatzlos aufheben.

In der Begründung zur abweisenden Berufungsvorentscheidung (BVE) führte das Finanzamt im Detail aus:

### *1) Verletzung der Offenlegungs- und Erklärungspflicht*

*Für den bis zur Bescheiderlassung verstrichenen Bilanzstichtag per 31.12.2008 wurde beim Finanzamt der Jahresabschluss nicht eingereicht. Diese Einreichung beim Finanzamt unterblieb trotz mehrfacher Erinnerungsschreiben samt Zwangsstrafenandrohung. Selbst eine Schätzungsandrohung gem § 184 BAO sowie eine Zwangsstrafenfestsetzung gem § 111 BAO (in Höhe von 300 Euro am 5.10.2009) vermochten die Geschäftsführung nicht zur Einreichung zu bewegen. Damit hat die Geschäftsführung die Schätzung, Zwangsstrafenfestsetzung und zumindest die Begehung einer Finanzordnungswidrigkeit gem. § 51 Abs 1 lit a FinStrG in Kauf genommen.*

*Auch beim Firmenbuchgericht L wurde bis zur Bescheiderlassung kein Jahresabschluss für 2008 eingebracht, wobei dieser handelsrechtlichen Verletzung gem § 124 BAO abgabenrechtliche Relevanz zukommt.*

*Es liegen mehrfache Verletzungen vor wie die der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gem § 119 BAO iVm Abgabenerklärungspflichten gem § 133 BAO und § 21 Abs 4 UStG und § 24 Abs 3 KStG.*

### *2) Laufende Verluste*

*Die Gesellschaft wurde per Vertrag vom 2.10.2006 gegründet. Seither wurden für das erste Geschäftsjahr 2006 ein Verlust von 1.747 € und für das zweite Geschäftsjahr ein Verlust von 998.505 € erklärt. Der erlittene aktenkundige Gesamtverlust aus 2006 und 2007 von insgesamt 1 Mio. Euro samt Nichteinreichung der Bilanz für 2008 werden in der Berufung sogar extra einbekannt.*

### *3) Forderungsabtretung*

*Die weiters von der Behörde herangezogene Generalzession gegenüber der Hausbank wird vom Berufungswerber nicht bestritten, sondern nur angeführt, dass diese Sicherungsmaßnahme die Grundlage für eine zurückliegende Kreditgewährung bildete, was letztlich die Zession bestätigt, und auch den aktuellen Fortbestand dieser Zession nicht in Frage gestellt.*

### *4) Laufende Außenprüfungen*

*Weiters ist der Geschäftsführung eine vor der Bescheiderlassung schon längst laufende Außenprüfung gem § 147 BAO, faktisch bewerkstelligt durch die Gbp, bekannt, im Zuge derer die in der Bescheidbegründung einzeln umfangreich aufgelisteten Feststellungen betreffend massiver Buchführungsmängel wie mehrfache Scheinrechnungen und Doppelverbuchungen aufgegriffen wurden, die über Vorhalt des Prüfungsorgans von der Geschäftsführung nicht entkräftet bzw. aufgeklärt werden konnten.*

*Daraus resultieren laut Bescheidbegründung zu Unrecht beanspruchte Vorsteuerbeträge in Gesamthöhe von 470.000, weitere 60.000 Umsatzsteuer aus Erlöszuschätzungen und 90.000 KEST für verdeckte Ausschüttungen (vGA):*

	2007	2008	Steuersumme
Vorsteuerkürzung	40.000	430.000	470.000
Umsatzzuschätzung	200.000	100.000	
davon 20% USt	40.000	20.000	60.000
= brutto - vGA	240.000	120.000	
davon 25% KEST	60.000	30.000	90.000

Diese die USt und KESt betreffende Außenprüfung war zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch im Gange, was dem GmbH-Geschäftsführer und seinem Vertreter bekannt ist. Neben der genannten noch offenen Außenprüfung betreffend USt/KESt hat eine weitere Außenprüfung betreffend die Lohnabgaben durch ein Prüfungsorgan des FA begonnen. Bei dieser laufenden GPLA-Prüfung wurden hohe Abfuhrdifferenzen gegenüber den von der GmbH selbst erstellten und beim FA eingereichten Jahreslohnzetteln festgestellt:

	2007	2008	Summe
LSt lt. Lohnzetteln	175.632	194.982	
davon entrichtet	146.474	128.664	
Differenz	29.158	66.318	95.476
DB		66.198	
davon entrichtet		36.900	
Differenz		29.298	29.298

Bei einer Gesamtsumme von 124.774 (= 95.476 LSt + 29.298 DB) wurden in den Bescheid ohnehin nur 80.000 (30.000 + 50.000) aufgenommen. Auch diese GPLA-Außenprüfung war zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch im Gange, was dem GmbH-Geschäftsführer bekannt ist. Bezüglich genauer Darstellung siehe das vom Prüfungsorgan erstellte Beiblatt.

### 5) Vermögensverschiebung

Dem in der Bescheidbegründung weiters angeführten Gefährdungsmoment von „Vermögensverschiebungen“ tritt die Berufung nicht entgegen.

### 6) Laufendes Finanzstrafverfahren

Weiters ist aktenkundig und auch den Gesellschaftsvertretern bekannt, dass finanzstrafrechtliche Ermittlungen wegen des Verdachtes auf mehrfache Abgabenverkürzungen laufen (so insbesondere Strafeinleitungsbescheid vom 21.1.2009 gegen den Mehrheitsgesellschafter-Geschäftsführer DI Mag G; Hausdurchsuchungsbefehle vom 26.1.2009 gegen diesen sowie gegen die gegenständliche GmbH; Anlassbericht vom 5.6.2009 an die StA über gerichtlich zu ahndende Finanzdelikte gem § 33 und §§ 195ff FinStrG iVm StPO). Diese finanzstrafrechtliche Verfolgung ist auch dem gegenständlichen Parteienvertreter bekannt.

### 7) Ständig anwachsender Abgabenrückstand

Laut aktuellem Kontoauszug vom 2.2.2010 des für die GmbH beim FA geführten Abgabenkontos (StNr xxx) beträgt der aktuelle in Vollstreckung befindliche Abgabenrückstand rund 245.000€. Zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung bestand bereits ein Abgabenrückstand in ebensolcher Höhe. Dieser Abgabenrückstand hat sich seit April 2009, somit seit rund einem halben Jahr vor der Bescheiderlassung, laufend aufgebaut und betrifft die seither jeweils monatlich angelaufenen nicht entrichteten Selbstbemessungsabgaben an Umsatzsteuer und Lohnabgaben (L, DB, DZ). Die letzte Abgabenentrichtung erfolgte Anfang Mai 2009, liegt somit rund 1/2 Jahr vor der Bescheiderlassung zurück, und betrug lediglich 437€ Kraftfahrzeugsteuer.

Dieser ständig anwachsende Abgabenrückstand, die aktenkundigen Verluste, verbunden mit der beharrlichen Verweigerung der Einreichung der überfälligen Jahresabgabenerklärungen sowie sonstige Unregelmäßigkeiten wie aufgedeckte Scheinrechnungen, Abfuhrdifferenzen etc indizieren hohe Insolvenzgefährdung. Damit korrespondiert, dass die Berufungseingabe selbst offen lässt, welches angeblich „vorhandene Vermögen“ die Behörde unter den genannten Umständen bei der Bescheiderlassung hätte mitberücksichtigen sollen. Die

*umschriebene gegenständliche Gesamtsituation bildet somit die klassische Voraussetzung für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages, weshalb die Berufung abzuweisen ist.*

Am 25.2.2010 langte beim Finanzamt ein Vorlageantrag ein, ohne ein weiteres Vorbringen zu erstatten.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 232 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. 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:

- a) die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld;
- b) die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt;
- c) den Vermerk, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann;
- d) die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken kann, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Sicherstellungsauftrag kein abschließender Sachbescheid, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme, die dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zu der Annahme besteht, dass die spätere Einbringung gefährdet oder erschwert ist. Nach Ansicht des Gerichtshofes liegt es 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 mit der Verwirklichung eines abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihren Bestand und ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (VwGH 25. 10. 1995, 94/15/0169; VwGH 24. 4. 1996, 93/15/0237).

Von einer Gefährdung oder Erschwerung der Abgabeneinbringung kann im Wesentlichen dann gesprochen werden, wenn aus der wirtschaftlichen Lage des Abgabepflichtigen und den besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden muss, dass nur bei raschem Zugriff der Behörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint. Solche Umstände liegen nach der Judikatur unter anderem beim dringenden Verdacht einer Abgabenhinterziehung vor (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 232, Tz. 5). Dabei ist eine vom potenziellen Abgabenschuldner gesetzte Gefährdungshandlung nicht erforderlich. Vielmehr genügt der objektive Tatbestand einer Einbringungsgefährdung. Es reicht, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen geschlossen werden kann, dass mit einer Erschwerung oder Gefährdung der Einbringung der voraussichtlich anfallenden Abgaben gerechnet werden muss (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, S. 2401).

Diese vom Gesetz geforderten tatbestandsmäßigen Voraussetzungen sind sämtliche erfüllt und werden vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung detailliert dargestellt.

Das Finanzamt hat sich in der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen eingehend mit den Ausführungen der Bw. in der Berufung auseinandergesetzt. Die Bw. ist den Feststellungen des Finanzamtes im Vorlageantrag in keiner Weise entgegengetreten.

Diesbezüglich wird darauf verwiesen, dass der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes die Bedeutung eines Vorhaltes zukommt. Hat das Finanzamt in der Begründung das Ergebnis der behördlichen Ermittlungen dargelegt, dann ist es Sache der Partei, sich im Vorlageantrag mit dem Ergebnis der Ermittlungen auseinanderzusetzen und die daraus gewonnenen Feststellungen zu widerlegen (VwGH 18.1.1993, 93/16/0120; VwGH 10.3.1994, 92/15/0164).

Angesichts der Tatsache, dass die vom Finanzamt in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung getroffenen Feststellungen im Vorlageantrag gänzlich ohne Einwand geblieben sind, und auch kein weitergehendes Vorbringen erstattet wurde, das allfällig Anlass zu weiteren Sachverhaltserhebungen geben hätte können, können die vom Finanzamt in der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen getroffenen Feststellungen unbedenklich der Entscheidung zugrunde gelegt werden, und wird auf diese verwiesen. Dies umso mehr, als das Finanzamt nachvollziehbar die Bemessungsgrundlagen und die daraus resultierenden Steuerbeträge dargestellt und der Bw. bekannt gegeben hat.

Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordert gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach berechtigte Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen. Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder

wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergibt sich nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden kann. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur in Ausnahmefällen wie etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit ist daher von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzusehen (vgl. VwGH 3. 7. 2003, 2000/15/0042). Dies trifft aber auf den vorliegenden Fall nicht zu, umfasst doch der Sicherstellungsauftrag Abgabenansprüche in Höhe von 700.000 €.

Aus der Sicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz lagen daher die gesetzlichen Voraussetzungen für die Erlassung des gegenständlichen Sicherstellungsauftrages im Umfang der Berufungsentscheidung vor.

Graz, am 30. April 2010