

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. X in der Beschwerdesache CT, H Weg 13, R, vertreten durch Winkler Reich-Rohrwig Illedits Wieger, Rechtsanwälte-Partnerschaft, Gonzagagasse 14, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 30.9.2013 gegen die Bescheide des Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart

- 1) vom 26.8.2013 betreffend Sicherstellungsauftrag sowie
- 2) vom 29.8.2013 betreffend Pfändung einer Geldforderung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) hat als Tankwagenfahrer in den Jahren 2009 bis 2012 die ihm zur Auslieferung anvertrauten Mineralölprodukte teilweise einbehalten und an eigene Abnehmer verkauft. Er wurde wegen dieses Sachverhaltes vom Landesgericht Y wegen Veruntreuung von Mineralölprodukten im Wert von € 354.000 verurteilt.

Im Rahmen eines an das Gerichtsurteil anknüpfenden Betriebsprüfungsverfahrens erließ das Finanzamt am 26.8.2013 bzw. am 29.8.2013 die in Beschwerde gezogenen Bescheide (Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO und Pfändung einer Geldforderung, beide betreffend Abgabeforderungen von insgesamt € 86.000). Das FA hatte im Rahmen der Betriebsprüfung für die steuerliche Bemessung der Umsatz- und Einkommensteuer für den Tatzeitraum 50% des im gerichtlichen Strafverfahren festgestellten Wertes der veruntreuten Waren als Umsatz angesetzt und daraus nach Abzug von Betriebsausgaben wie zB Telefonspesen die Abgabenbemessungsgrundlagen ermittelt.

Mit dem im Spruch unter 1) angeführten Bescheid ordnete das Finanzamt gemäß § 232 BAO die Sicherstellung folgender Abgabenansprüche in das Vermögen des Bf. an:

Abgabenart	Zeitraum	(voraussichtliche) Höhe in Euro
Einkommensteuer	2010	25.000,00
Einkommensteuer	2011	25.000,00
Einkommensteuer	2012	9.000,00
Umsatzsteuer	2010	11.000,00
Umsatzsteuer	2011	11.000,00
Umsatzsteuer	2012	5.000,00
Summe:		86.000,00

In der Folge sind auch - nur sehr geringfügig davon abweichende - Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2012 ergangen.

Das FA ging in der Begründung des angefochtenen Bescheides von einer Erschwerung der Einbringung der Abgaben aus, da die wirtschaftliche Lage des „Unternehmens“ (kein Betriebsvermögen, keine weitere unternehmerische Tätigkeit) auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit hinweise. Im Sicherstellungsauftrag wurde ausgesprochen, dass die Sicherstellung dieser Abgaben sofort vollzogen werden könne und dass das Unterbleiben von Maßnahmen zu seiner Vollziehung durch den Erlag eines Betrages von € 86.000 bewirkt werde.

Als Sicherungsmaßnahme erließ das Finanzamt am 29.8.2013 den im Spruch unter 2) angeführten Bescheid an die Firma HK betreffend die Pfändung einer Geldforderung; mit einem weiteren Bescheid vom gleichen Tag, dem eine Ausfertigung des Pfändungsbescheides angeschlossen war, wurde dem Bf. jede Verfügung über die gepfändete Forderung sowie die Einziehung der Forderung untersagt.

Mit Berufung (nunmehr: Beschwerde) vom 30.9.2013 bekämpfte der Bf. den Bescheid betreffend Sicherstellungsauftrag sowie jenen betreffend die Pfändung einer Lohnforderung sowohl dem Grunde wie auch der Höhe nach und brachte vor, dass eine nachvollziehbare Begründung dafür, dass eine Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben gegeben sei, fehle, zumal die Höhe der Abgabenschuld allein nicht als einziges Kriterium hiefür herangezogen werden könne. Richtig sei jedenfalls, „dass der Berufungswerber finanziell nicht in der Lage ist, den Betrag von € 86.000 zu leisten“. Die Behörde habe den Sicherstellungsauftrag lediglich mit dem pauschalen Hinweis begründet, dass die wirtschaftliche Lage des Unternehmens auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit hinweise. Dazu sei festzuhalten, dass der Berufungswerber kein Unternehmer, sondern bei einem Kiesunternehmen als Arbeiter beschäftigt sei. Die Behörde habe es unterlassen, die Einkommens- und

Vermögensverhältnisse des Berufungswerbers konkret darzustellen, geschweige denn, ein von Lehre und Rechtsprechung anerkanntes Gefährdungskriterium überhaupt zu nennen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4.11.2013 wurde die Berufung abgewiesen und vom FA begründend ausgeführt, dass sich im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages das Kriterium des dringenden Verdachtes der Abgabenhinterziehung ergeben habe, da der private Erlös aus dem Verkauf der veruntreuten Mineralölprodukte vom Bf. nicht versteuert worden sei. Dessen wirtschaftliche Lage sei unabhängig von der Einkunftsart derart einzustufen gewesen, dass zur Sicherstellung der zu erwartenden Abgabennachforderungen ein sofortiger Zugriff auf die Lohnforderung geboten gewesen sei. Die Einkunftsquelle aus der Veruntreuung sei zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages bereits beendet gewesen, eine Aussicht auf Änderung bzw. Verbesserung der Einkommenssituation habe nicht bestanden. Zudem lege der Bf. nun selbst dar, dass er finanziell nicht in der Lage sei, den Betrag von € 86.000 zu leisten.

Mit Vorlageantrag vom 5.12.2013 beantragte der Bf. ohne weitere Begründung die Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat, nunmehr das Bundesfinanzgericht.

Der Vorlageantrag wurde dem Bundesfinanzgericht am 26.2.2014 vorgelegt.

Mit Vorhalt vom 28.4.2014 wurde der Bf. aufgefordert, seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse zum Stichtag 29.8.2013 (=Datum des Sicherstellungsauftrages) darzustellen. Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO ist die Berufung vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde zu erledigen.

Zu 1) Sicherstellungsauftrag:

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

Der Sicherstellungsauftrag hat unter anderem die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld, sowie die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt, zu enthalten (§ 232 Abs. 2 BAO).

Der Sicherstellungsauftrag ist mit Beschwerde anfechtbar. Im Beschwerdeverfahren ist nur zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages die diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben waren. Nach Erlassung des Sicherstellungsauftrages eingetretene Umstände sind im Rahmen der Rechtsmittelentscheidung nicht zu berücksichtigen. Dies ist eine Ausnahme vom Grundsatz, wonach für Beschwerdeentscheidungen grundsätzlich die Sachlage zur Zeit der Entscheidung maßgebend ist (Ritz, BAO⁵, § 232 Tz 11 mit Judikaturnachweisen).

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages setzt zunächst die Verwirklichung jenes Tatbestandes voraus, an den die Abgabepflicht geknüpft ist. Die Verwirklichung dieses Tatbestandes muss im Hinblick auf die auch für Sicherstellungsaufträge geltende Begründungspflicht im Sinne des § 93 Abs. 3 lit. a BAO in der Begründung des Sicherstellungsauftrages bzw. in der diesen bestätigenden Beschwerdeentscheidung dargetan werden. Die Begründung muss in diesem Zusammenhang jedenfalls erkennen lassen, welcher konkrete Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde und welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung dafür maßgebend waren. Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass ein Sicherstellungsauftrag kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO ist, 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, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grund nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Tatbestandes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind. Es müssen gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabeananspruches vorliegen. Ob der Abgabeanpruch tatsächlich entstanden ist, ist in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden (VwGH 10.7.1996, 92/15/0115).

Das Finanzamt hat im angefochtenen Bescheid – und in der Berufungsvorentscheidung vom 4.11.2013 – den Sachverhalt, der zur Entstehung der Abgabeforderungen geführt hat, hinreichend dargestellt und sich dabei auf die gerichtlichen Ermittlungsergebnisse gestützt.

Dem nicht näher konkretisierten Einwand, dass gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2012 Rechtsmittel ergriffen worden seien, weil diese Bescheide „nicht richtig“ seien, ist zu entgegnen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 8.2.1989, 88/13/0154, 0155) aus dem Wortlaut des § 232 BAO hervorgeht, dass die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld, wie sie nur durch ein ordnungsgemäßes Festsetzungsverfahren gewährleistet und etwa für die Vollstreckbarkeit einer Abgabenschuld iSd § 226 BAO Voraussetzung ist, für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich erscheint. Aus der gerichtlich

festgestellten Tatsache, dass der Bf. auf eigene Rechnung dem Dienstgeber entwendete Mineralölprodukte im Wert von € 354.000 verkauft hat, kann jedenfalls der Schluss gezogen werden, dass vom Bf. Tatbestände verwirklicht wurden, an die das Gesetz die Abgabepflicht knüpft, bzw. lagen auf Grund dieser Feststellungen zumindest gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabenanspruches vor.

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. Ritz⁵, § 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).

Dem Bf. ist darin beizupflichten, dass das Finanzamt die wirtschaftliche Situation des Bf. nur rudimentär dargestellt hat. Das Finanzamt hat sich in der Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 4.11.2013 allerdings eingehend mit den Ausführungen der Bf. in der Beschwerde auseinandergesetzt. Der Bf. ist den Feststellungen des Finanzamtes im Vorlageantrag in keinsten 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). Der Bf. wurde vom erkennenden Gericht außerdem mit Vorhalt vom 28.4.2014 aufgefordert, seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages darzustellen. Dieser Vorhalt ist innerhalb der gesetzten Frist nicht beantwortet worden. Das erkennende Gericht geht daher davon aus, dass der Bf. im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides – wie von ihm selbst dargestellt – nicht in der Lage war, den sicherzustellenden Betrag zu bezahlen. Die Gefährdung der Einbringung der Abgaben war daher gegeben.

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 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 € 86.000.

Der Beschwerde kommt daher in diesem Punkt keine Berechtigung zu.

Zu 2) Pfändung einer Geldforderung:

Gemäß § 78 Abs. 1 AbgEO kann aufgrund eines Sicherstellungsauftrages im Sinn des § 232 BAO zur Sicherung von Abgaben und Abgabenstrafen schon vor Eintritt der Rechtskraft oder vor Ablauf der für die Leistung bestimmten Frist die Vornahme von Vollstreckungshandlungen angeordnet werden. Nach Abs. 2 leg. cit. kann zur Sicherung 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.

Das Sicherungsverfahren durch Forderungsexekution endet mit der Pfändung der Geldforderung; eine Verwertung durch Überweisung zur Einziehung im Sinn der §§ 71 ff AbgEO kommt im Sicherungsverfahren nicht in Betracht (vgl. Liebeg, Abgabenexekutionsordnung, § 78 Tz 8, mwN).

Mit dem in Beschwerde gezogenen Bescheid wurde die Pfändung einer Forderung des Bf. verfügt, nicht aber die gepfändete Forderung zur Einziehung überwiesen.

Nach dem klaren Wortlaut des § 78 Abs. 1 AbgEO i. V. m. § 254 BAO setzt eine derartige Sicherungsmaßnahme nicht den Eintritt der Rechtskraft des Sicherstellungsauftrages voraus. Somit war die Vollstreckung zur Sicherung ungeachtet dessen zulässig, dass die von dem Bf. gegen den Sicherstellungsauftrag eingebrachte Beschwerde zum Zeitpunkt der Pfändung noch nicht erledigt war (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2403).

Gemäß § 65 Abs. 1 AbgEO erfolgt die Vollstreckung auf Geldforderungen des Abgabenschuldners mittels Pfändung derselben. Im Pfändungsbescheid sind die Höhe der Abgabenschuld und die Gebühren und Auslagenersätze (§ 26 AbgEO) anzugeben. Sofern nicht die Bestimmung des § 67 zur Anwendung kommt, geschieht die Pfändung dadurch, dass das Finanzamt dem Drittschuldner verbietet, an den Abgabenschuldner zu bezahlen (Zahlungsverbot). Zugleich ist dem Abgabenschuldner selbst jede Verfügung über seine Forderung sowie über das für dieselbe etwa bestellte Pfand und insbesondere die Einziehung der Forderung zu untersagen (Verfügungsverbot). Mit der Zustellung des Zahlungsverbotes an den Drittschuldner ist die Pfändung als bewirkt anzusehen (§ 65 Abs. 3 AbgEO). Neben dem Drittschuldner ist auch der Abgabenschuldner zur Berufung gegen die Forderungspfändung legitimiert (vgl. Liebeg, a. a. O., § 65 Tz 22, mwN).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist in § 65 Abs. 1 zweiter Satz AbgEO die Bezeichnung der Abgabenschuld abschließend geregelt. Danach hat der Pfändungsbescheid - allein - die Höhe der Abgabenschuld und der Gebühren und Auslagenersätze im Sinn des § 26 AbgEO anzugeben. Dafür, dass in den Pfändungsbescheid weitere Angaben über die Abgabenschuld aufzunehmen sind, bietet das Gesetz keine Handhabe (vgl. VwGH 27.3.2003, 2000/15/0067; VwGH 27.8.1998, 95/13/0274).

Der angefochtene Pfändungsbescheid entspricht der Rechtslage. Der einzige Beschwerdeeinwand, der Bf. habe gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2010 – 2012 Berufungen eingebracht, sieht am Umstand vorbei, dass zum Zeitpunkt der Pfändung ein rechtswirksamer Sicherstellungsauftrag vorlag, der gemäß § 233 BAO die Grundlage für die Forderungspfändung im Sicherungsverfahren bildete.

Im Sicherungsverfahren gemäß § 78 AbgEO ist eine allfällige inhaltliche Rechtswidrigkeit des diesem Verfahren zugrunde liegenden Titels (Sicherstellungsauftrag) nicht zu berücksichtigen. Die materielle Richtigkeit des der Vollstreckungshandlung zugrunde liegenden Titels ist nämlich ausschließlich im Beschwerdeverfahren betreffend den Sicherstellungsauftrag zu prüfen (vgl. VwGH 26.7.1995, 94/15/0228), was bereits unter Punkt 1) dieses Erkenntnisses geschehen ist.

Der Beschwerde kommt daher auch in diesem Punkt keine Berechtigung zu, weshalb sie insgesamt abzuweisen ist.

Die für den vorliegenden Beschwerdefall bedeutsamen Rechtsfragen sind in der zitierten Rechtsprechung des VwGH ausreichend beantwortet. Die Voraussetzungen einer Revision iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG sind damit nicht gegeben.

Wien, am 29. August 2014