

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Mag. Wolfgang Seifert, Salztorgasse 1/9, 1010 Wien, gegen den Sicherstellungsauftrag des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 4. Dezember 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird hinsichtlich der Umsatzsteuer 2008 in Höhe von € 10.640,00, Umsatzsteuer 2009 in Höhe von € 33.298,00, Umsatzsteuer 2010 in Höhe von € 9.890,00, Körperschaftsteuer 2008 in Höhe von € 1.875,00, Körperschaftsteuer 2010 in Höhe von € 3.343,75, Kapitalertragsteuer 2008 in Höhe von € 9.000,00, Kapitalertragsteuer 2009 in Höhe von € 9.000,00, Kapitalertragsteuer 2010 in Höhe von € 14.875,00, Kraftfahrzeugsteuer 2008 in Höhe von € 2.000,00, Kraftfahrzeugsteuer 2009 in Höhe von € 2.583,00, Kraftfahrzeugsteuer 2010 in Höhe von € 1.230,00 und Kraftfahrzeugsteuer 2011 in Höhe von € 731,00 Folge gegeben und der Bescheid hinsichtlich dieser Abgaben aufgehoben.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2011 in Höhe von € 177.102,00 und der Umsatzsteuer 1-9/2012 in Höhe von € 4.920,00 wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Sicherstellungsauftrag vom 4. Dezember 2012 ordnete das Finanzamt in das Vermögen der Beschwerdeführerin (Bf) die Sicherstellung folgender Abgabenansprüche in Höhe von insgesamt € 280.217,75 an:

Abgabenart	Zeitraum	(voraussichtliche) Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2008	10.640,00
Umsatzsteuer	2009	33.298,00
Umsatzsteuer	2010	9.890,00
Umsatzsteuer	2011	177.102,00

Umsatzsteuer	1-9/2012	4.920,00
Körperschaftsteuer	2008	1.875,00
Körperschaftsteuer	2010	3.343,75
Kapitalertragsteuer	2008	9.000,00
Kapitalertragsteuer	2009	9.000,00
Kapitalertragsteuer	2010	14.875,00
Kraftfahrzeugsteuer	2008	2.000,00
Kraftfahrzeugsteuer	2009	2.583,00
Kraftfahrzeugsteuer	2010	1.230,00
Kraftfahrzeugsteuer	2011	731,00

Zur Begründung wurde ausgeführt:

„Die Abgabenansprüche für die obigen Abgaben sind gemäß § 4 BAO entstanden.

Die sicherzustellenden Abgabenansprüche sind auf Grund folgender Sachverhalte entstanden und wurden wie folgt ermittelt:

Auf Grund der bisherigen Ergebnisse im Rahmen der Außenprüfung wurde festgestellt, dass auf Grund von Geschäftsverbindungen zu Scheinfirmen (AO, F-GmbH., S-GmbH) Vorsteuerbeträge zu Unrecht abgezogen wurden.

Im Hinblick auf die Nichtaufbewahrung von Grundaufzeichnungen (Lieferscheine) werden Umsatz- und Gewinnzuschätzungen vorgenommen.

Die Nichtvorlage von Buchnachweisen gebuchter Ausfuhrumsätze führt zu Nachversteuerungen im USt Bereich.

Die dauernde Verwendung ausländischer LKW 's im Inland führt zu Nachbelastungen im KFZ Steuerbereich.

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

Die Einbringung der Abgabe(n) ist gefährdet, weil die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jedenfalls bei drohenden Konkurs- oder Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, der Auswanderungsabsicht, Vermögensverschleppung ins Ausland oder an Verwandte oder bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung gegeben ist. 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, ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des

Abgabepflichtigen, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten lässt, rechtfertigen eine Sicherstellung.

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordert dem § 20 BAO zufolge die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach berechnigte Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgabe 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“.

In der dagegen eingebrachten Berufung führte die Bf aus, dass ihr Recht auf Parteiengehör im anhängigen Verwaltungsverfahren nicht nur beeinträchtigt, sondern vollkommen ignoriert worden sei. Mit Zustellung des angefochtenen Bescheides habe die Bf erstmals Kenntnis von den Ermittlungsergebnissen der bescheiderlassenden Behörde erhalten. Es sei der Bf nie Gelegenheit gegeben worden, zu den Ermittlungsergebnissen Stellung zu nehmen und sich zu rechtfertigen. In Hinblick auf die vollkommene Ignorierung ihres Parteiengehörs sei der angefochtene Bescheid daher jedenfalls rechtswidrig und aufzuheben.

Die Behörde führe in ihrem Bescheid richtig aus, dass die Abgabenbehörde nach Entstehung des Abgabenanspruches bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit einen Sicherstellungsauftrag erlassen könne. Die Behörde habe jedoch im angefochtenen Bescheid nicht dargestellt, ob, in welchem Umfang und warum der Abgabenanspruch schon entstanden sein solle, weshalb nach dem eigenen Vorbringen der Behörde die Erlassung des Sicherstellungsauftrages nicht gesetzmäßig erfolgt sei.

Die Behörde behaupte im angefochtenen Bescheid pauschal, dass im Rahmen einer Außenprüfung festgestellt worden sei, dass aufgrund von Geschäftsverbindungen zu Scheinfirmen von der Bf Vorsteuerbeträge zu Unrecht abgezogen worden seien. Die Behörde unternehme nicht einmal den Versuch, darzustellen, aus welchen Gründen sie zu der Vermutung gelangt sei, die angeführten Unternehmen seien Scheinfirmen.

Die Behauptung der Behörde stehe im krassen Gegensatz zu ihren eigenen Erfahrungen, zumal die Bf mit den genannten Firmen ganz normalen Kontakt, wie auch zu anderen Lieferanten, gehabt habe und von den Firmen auch entsprechende Ware bezogen und weiter verkauft habe. Die entsprechenden Rechnungen lägen vollständig vor. Anhand der Buchhaltung des Unternehmens könne einwandfrei nachvollzogen werden, dass die Bf von den genannten Unternehmen tatsächlich Ware bezogen habe, die sie in weiterer Folge an ihre Kunden weiterverkauft habe. Die Vermutung der Behörde, es handle sich um Scheinfirmen, sei sohin unrichtig, weshalb die Bf auch die entsprechenden Vorsteuerbeträge nicht zu Unrecht abgezogen habe.

Es sei auch in keiner Weise nachvollziehbar, weshalb allenfalls fehlende Lieferscheine dazu Veranlassung geben sollten, Umsatz- und Gewinnzuschätzungen vorzunehmen. Es existierten in ihrer Buchhaltung ausreichende Belege zum Nachweis dafür, welche Produkte in welcher Menge gekauft und wiederum verkauft worden seien. Unter Berücksichtigung der gelagerten Ware werde deutlich, dass die eingekaufte Ware nach Menge und Produkten der Art und Menge der verkauften Waren entspreche. Es bleibe daher kein Raum für Zuschätzungen der Behörde. Die Behörde mache sich nicht einmal die Mühe, auch nur ansatzweise zu begründen, weshalb sie Umsatz- und Gewinnzuschätzungen im angeführten Ausmaß vornehme.

Die Behörde gebe sich nicht einmal Mühe anzuführen, welche Buchnachweise nicht vorgelegt worden wären und daher zu einer Nachversteuerung im USt-Bereich führen sollten. Es sei daher für die Bf absolut nicht nachvollziehbar, welche Buchnachweise allenfalls benötigt würden, sodass die Bf diese Buchnachweise allenfalls beschaffen und vorlegen könnte. Somit werde der Bf aber die Möglichkeit genommen, an der Feststellung des für die Behörde maßgeblichen Sachverhaltes mitzuwirken, um allenfalls die Sicherstellung der im Bescheid genannten Beträge zu vermeiden.

Die Behörde mache sich auch nicht die Mühe anzuführen, welche LKWs in welchem Zeitraum fälschlich im Inland verwendet worden wären. Es sei aus diesem Grund auch nicht nachvollziehbar, welche Nachweise die Bf erbringen könnte, um die Behörde davon zu überzeugen, dass ihre Vermutung unrichtig sei. Auch in diesem Fall verwehre die Behörde der Bf durch die vollkommene Begründungslosigkeit des Bescheides die Möglichkeit, an der Aufarbeitung des Sachverhaltes mitzuarbeiten und eine Sicherstellung zu vermeiden.

Die Bf sei strafrechtlich und verwaltungsstrafrechtlich unbescholten, komme ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen nach und habe keinen Versuch unternommen, Geldmittel unrechtmäßig zu verheimlichen oder die Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes in irgendeiner Weise zu erschweren.

Die Bf sei weder insolvenzgefährdet, noch werde Exekution von dritter Seite geführt. In Hinblick auf ihre jahrzehntelange Verwurzelung in Österreich und ihren familiären Hintergrund könne von einer Auswanderungsabsicht, Vermögensverschleppung ins Ausland oder an Verwandte jedenfalls nicht ausgegangen werden. Dies werde von der Behörde nicht einmal behauptet.

Die Behörde behaupte auch nicht einmal selbst, dass schwerwiegende Mängel in den Büchern und Aufzeichnung die Annahme begründen würden, dass die Bf sich der Vollstreckung allenfalls festzusetzender Abgaben zu entziehen trachte.

Es liege daher auch aus diesen Gründen die rechtliche Voraussetzung für die Erlassung des bekämpften Sicherstellungsauftrages nicht vor.

In Hinblick auf die extreme Höhe der laut Bescheid sicher zu stellenden Abgabenbeträge wäre die Bf im Falle der tatsächlichen Hinterlegung dieser Beträge bei der Abgabenbehörde nicht mehr in der Lage, ihre laufenden Kosten abzudecken, was zur

Insolvenz des Unternehmens führen würde. Es könne nicht die Aufgabe der Behörde sein, aus bloßen unbegründeten Vermutungen rechtliche Fakten zu schaffen, die ein Unternehmen wirtschaftlich ruinierten.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Jänner 2013 mit folgender Begründung als unbegründet ab:

„Das Verfahren über eine Berufung gegen einen Sicherstellungsauftrag hat sich auf die Überprüfung der Frage zu beschränken, ob die diesbezüglichen Voraussetzungen im Zeitpunkt seiner Erlassung gegeben waren, somit nicht, ob sie im Zeitpunkt der Berufungserledigung noch vorliegen (VwGH 28.11.2002, 2002/13/0045).

Der Sicherstellungsauftrag setzt voraus, dass der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen. Dieser Zeitpunkt wird mit dem Zeitpunkt des Entstehens des Abgabeananspruches gleichgesetzt. Sicherstellungsaufträge dürfen nur vor diesbezüglicher Vollstreckbarkeit erlassen werden.

Bei den sichergestellten Abgaben handelt es sich um Umsatzsteuer der Jahre 2008 - 2011 und 1-9/2012; für Umsatzsteuer ist die Entstehung des Abgabeananspruches im § 19 Abs. 2 UStG geregelt:

- a) Demnach entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und Leistungen mit Ablauf des Kalendermonats in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind, dieser Zeitpunkt verschiebt sich um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist. Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vereinnahmt, bevor die Leistung ausgeführt worden ist, so entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist;
- b) in den Fällen der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind. Wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, entsteht abweichend davon die Steuerschuld für vereinbarte im Zeitpunkt der Leistungserbringung noch nicht vereinnahmte Entgelte mit Ablauf des Kalendermonats in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist. Dieser Zeitpunkt verschiebt sich um einen Kalendermonat wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt, in dem die Lieferung oder Leistung erbracht worden ist.

Nach der Generalklausel des § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabeananspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Tatbestand ist dabei die Gesamtheit der in den materiellen Rechtsnormen enthaltenen abstrakten Voraussetzungen, bei deren konkreten Vorliegen (Tatbestandsverwirklichung) bestimmte Rechtsfolgen (Abgabenschuld und Abgabeananspruch) eintreten sollen.

Für Steuerabzugsbeträge (etwa die Kapitalertragsteuer) entsteht der Abgabeananspruch im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte (§ 4 Abs. 2 lit. a Z 3

BAO), wobei sich der Zeitpunkt des Zufließens nach den diesbezüglichen Regelungen in Abgabengesetzen (für die KEST: § 95 Abs. 4 EStG) richtet.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 unterliegen Kfz, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung) der Österreichischen Kraftfahrzeugsteuer. Somit verwirklicht die Verwendung des Kraftfahrzeuges auf öffentlichen Straßen im Inland nach Ablauf der Monatsfrist den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992. Die Kraftfahrzeugsteuerschuld entsteht gemäß § 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 mit Beginn des Kalendermonates, in dem die Verwendung einsetzt. Damit ist durch die Verwendung der LKW im Inland die Steuerschuld bereits bei Erlassung des Sicherstellungsauftrages entstanden.

Es handelt sich bei den sichergestellten Abgaben um Umsatzsteuer der Jahre 2008-2011 und 1-9/2012, Kapitalertragsteuer 2008-2010 und Kraftfahrzeugsteuer 2008-2011. Nach den obigen Ausführungen war somit die Steuerschuld und damit der Abgabensanspruch hinsichtlich Umsatzsteuer, Kapitalertragsteuer und Kraftfahrzeugsteuer bei Ausstellung des Sicherstellungsauftrages längst entstanden gewesen.

Eine Sicherstellung ist kein abschließender Sachbescheid, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme, daher genügt es, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (siehe VwGH 26.11.2002, 99/15/0076).

Aus der Natur einer derartigen Sofortmaßnahme ergibt sich, dass die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld, somit ein entsprechend ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren, nicht erforderlich ist (siehe Ritz, BAO³ § 232 Tz 8). Auch hier genügt es, dass gewichtige Anhaltspunkte für die Höhe der Abgabenschuld vorliegen (vgl. auch dazu aus der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das bereits erwähnte Erkenntnis vom 10.7.1996, 92/15/0115).

Von einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung von Abgaben im Sinne dieser Bestimmung ist im Wesentlichen dann zu sprechen, 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 gesichert erscheint. Nach § 232 Abs. 2 lit. b BAO haben Sicherstellungsaufträge die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit einer Abgabe ergibt, zu enthalten. Eventuelle Begründungsmängel können im Rahmen der BVE nachgeholt werden. Eine Gefährdung bzw. Erschwerung der Einbringlichkeit liegt aus der Sicht der ständigen Rechtsprechung des VwGH (zB VwGH 22.4.1999, 97/15/0171) dann vor, wenn aus der wirtschaftlichen Lage oder den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint.

Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes u.a. bei einem drohenden Konkurs- oder Ausgleichsverfahren oder Exekutionsführung von dritter Seite oder Auswanderungsabsicht oder Vermögensverschleppung ins Ausland oder an Verwandte oder bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung gegeben. 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, ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des Abgabepflichtigen, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten lässt, rechtfertigen eine Sicherstellung.

Faktum ist, dass Rahmen der Prüfung festgestellt worden ist, dass bei der Bf gravierende Mängel der Buchführung vorliegen. So wurden etwa die Lieferscheine für die Jahre 2008-2009 nicht aufbewahrt (dieses Faktum wurde Frau L im Rahmen der Prüfung bereits vorgehalten). Es wurde im Rahmen der Prüfung Buchnachweise hinsichtlich von Heizöllieferungen nach Z abverlangt, diese wurden jedoch nicht vorgelegt. Es wurde zumindest fünfmal Biodiesel von der Bf nach P geliefert, wobei das im Jahr 2009 noch verpflichtende Formular VST 1 bzw VST 2 zum Beweis dafür, dass die Ware ins Ausland geliefert worden ist, nicht vorgelegt werden konnte. Es wurden daher wesentliche Grundaufzeichnungen nicht vorgelegt. Damit sind relevante, schwerwiegende Mängel der Buchführung gegeben, die bewirken, dass einerseits eine Schätzungsbefugnis für das Finanzamt gegeben ist und andererseits, dass sich offenbar dadurch der Abgabepflichtige der Versteuerung entziehen wollte.

Im Rahmen der Prüfung wurde festgestellt, dass die Bf Vorsteuer für Geschäfte geltend macht, deren Abwicklung nicht unter die Kriterien eines üblichen Geschäftsvorganges fällt: so erfolgte etwa die Geschäftsanbahnung per Handy, die Warenübergabe fand an einem Straßenparkplatz statt. Dazu wird ausgeführt, dass gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG einem Empfänger einer Lieferung und sonstigen Leistung ein Vorsteuerabzug nicht zusteht, wenn er wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit der Umsatzhinterziehung steht. Indizien, die auf ein Wissenmüssen um den Betrug des Lieferanten hindeuten, sind nach der Rechtsprechung etwa: Lieferpreise, die unter dem Marktpreis liegen, Lieferungen erfolgen gegen Barzahlung. Diese Kriterien waren bei den gegenständlichen Vorgängen gegeben, sodass die Geschäfte nicht mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes abgewickelt worden sind. Aus diesem Grund war die Vorsteuer zu versagen. Die gegenständlichen Sachverhaltsermittlungen waren im Rahmen der Prüfung der Geschäftsführerin (Frau RL) bekanntgegeben worden und somit das Parteiengehör gewahrt. R echtliche Würdigungen unterliegen nicht dem Parteiengehör.

Auch hinsichtlich der Kraftfahrzeugsteuer wurde Frau L im Rahmen der BP darüber informiert, dass nach Ansicht der Finanzbehörde bei dauernder inländischer Standortvermutung der im Ausland zugelassenen LKW die Tatbestandsvoraussetzungen für die Vorschreibung der österreichischen Kraftfahrzeugsteuer erfüllt sind.

Die finanzielle Situation der Firma stellt sich nach Ermittlungen der Behörde wie folgt dar: Die Firma besitzt kein relevantes Vermögen. Das Gebäude in dem die Firma der Bf untergebracht ist, gehört den Eltern des Gesellschafters. Die gesamten Zahlungen der Lieferanten sind an die "Factoring Bank" zediert. Die Gesellschaft ist zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages daher aufgrund der finanziellen Situation nicht in der Lage, die - nach den bisherigen Ermittlungen – voraussichtlichen Nachforderungen aufgrund der anhängigen Betriebsprüfung zu entrichten. Dies wird auch in der Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag insofern bestätigt, als ausgeführt wird, dass die Vorschreibung der Sicherstellung eine existenzbedrohende Maßnahme darstellt.

Sicherstellungsaufträge sind Exekutionstitel für das finanzbehördliche und gerichtliche Sicherungsverfahren (§ 233 Abs. 1). Das Ziel des Sicherungsverfahrens besteht darin, dem Abgabengläubiger 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. Unter diesem Gesichtspunkt und dem Faktum, dass die Berufungswerberin keinerlei Vermögen besitzt (siehe oben), war die Sicherstellungsmaßnahme zu Recht erfolgt. Aus diesem Grund war - um rasche Handlungen setzen zu können - die Ermessensentscheidung nach § 20 BAO zu treffen und musste die Behörde berechnete Interessen der Bf mit öffentlichen Interessen an der Einbringung der Abgaben abwägen. Schon die Notwendigkeit der Sofortmaßnahme lässt dabei vor allem in Anbetracht der Höhe der Abgabenschuldigkeit die Interessen einer Abgabepflichtigen gegenüber jenen an der Einbringung der Abgaben in den Hintergrund treten.“

In dem dagegen eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz führte die Bf in Hinblick auf die Berufungsvorentscheidung ergänzend aus, dass die bescheiderlassende Behörde sich auch in ihrer Berufungsvorentscheidung nicht die Mühe gebe, ihre Schätzungen auch nur ansatzweise zu begründen. Die Behörde führe selbst auf Seite 3 aus, dass bei einer Sofortmaßnahme ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren nicht erforderlich sei. Es genüge, dass gewichtige Anhaltspunkte für die Höhe der Abgabenschuld vorlägen. Die Behörde bleibe aber auch schuldig, diese gewichtigen Anhaltspunkte zu benennen, die zu dem Sicherstellungsauftrag in der vorliegenden Höhe Anlass geben sollen.

Richtig sei, dass manche Unterlagen für die Jahre 2008 und 2009 leider nicht mehr auffindbar seien. Die entsprechenden Umsätze ließen sich aber schlüssig aus den vorhandenen Unterlagen ableiten. Für das Jahr 2010 hingegen seien sämtliche Transportaufträge, Verladeanzeigen und sonstige Unterlagen vorhanden, weshalb Umsatzzuschätzungen schon aus diesem Grund gar nicht in Frage kämen. Die Behörde bemühe sich nicht einmal zu begründen, weshalb Umsatzzuschätzungen in der dargelegten Höhe vorgenommen worden seien. Die Umsatzsteuernachverrechnungen für die Jahre 2008 und 2009 im Ausmaß von € 2.251,00 bzw. € 4.137,27 seien aus den Feststellungen der Behörde absolut nicht nachvollziehbar.

Die von der Bf durchgeführten Lieferungen im Jahr 2008 im Ausmaß von € 20.950,00 in die SI, 2009 nach Z und 2010 nach Z seien aus den vorhandenen Frachtpapieren und Rechnungen eindeutig nachvollziehbar, weshalb eine Vorschreibung von Abgaben im Wege eines Sicherstellungsauftrages unzulässig sei.

Hinsichtlich der Lieferungen von Biodiesel nach P sei der zuständigen Behörde bereits im Rahmen des Prüfungsverfahrens mitgeteilt worden, dass die Bf nach fünf Lieferungen festgestellt habe, dass sie irrtümlich verabsäumt hätten, die Formulare VST 1 und VST 2 zu verwenden, weshalb die Bf lange vor Einleitung des Prüfverfahrens Selbstanzeige beim ZG (bei Herr HM) erstattet habe. Alle danach durchgeführten Lieferungen nach P seien über die Firma A in H durchgeführt worden, wobei alle erforderlichen Formulare verwendet worden seien. Die entsprechenden Geschäftspapiere seien in der Buchhaltung der Bf enthalten und müssten der Behörde daher bekannt sein.

In Hinblick auf die erfolgte Selbstanzeige und die vorhandenen sonstigen Liefersdokumente ergebe sich, dass die wesentlichen Grundaufzeichnungen vorlägen und im Unternehmen der Bf immer das Bemühen vorhanden gewesen sei, alle erforderlichen Grundaufzeichnungen zu führen. Veranlassung zu einer Schätzung durch das Finanzamt habe die Bf daher nicht gegeben.

Auch hinsichtlich der Kfz-Steuer habe die Bf nachgewiesen, dass sie für die Jahre 2010 und 2011 auch Kfz-Steuer für die ausländischen Fahrzeuge ihres Unternehmens bezahlt habe. Aus der Kfz-Steuererklärung werde ersichtlich, dass für die Fahrzeuge mit den Kennzeichen Nr2 und Nr3 die entsprechende Kfz-Steuer bezahlt worden sei.

Hinsichtlich des Vorwurfes, die Bf hätte mit Scheinfirmen kontrahiert, könne die Behörde nach wie vor keine stichhaltigen Gründe dafür liefern, zumal die entsprechenden Unterlagen vorlägen, die zeigten, dass die Bf Ware erhalten und weiterverkauft habe. Die Bf könne natürlich nicht einschätzen, ob Kunden oder Lieferanten ihres Unternehmens in anderen Fällen rechtswidrige Handlungen durchgeführt hätten. Die Bf habe mit den von der Behörde angeführten Firmen völlig normale und gut dokumentierte Verträge abgeschlossen, weshalb ein Kontrahieren mit Scheinfirmen jedenfalls nicht vorliege. Die Behörde müsse sich nur die Mühe machen, diese Unterlagen entsprechend zu prüfen.

Hinsichtlich der Begründung, warum mit einem Sicherstellungsauftrag vorgegangen werde, anstelle gleich das ordentliche Ermittlungsverfahren durchzuführen und einen endgültigen Bescheid zu erlassen, bleibe die Behörde jeden vernünftigen Grund schuldig. Das Unternehmen der Bf bestehe nunmehr bereits seit vielen Jahren, wobei die Bf sich nachweislich immer bemüht habe, ihren steuerlichen Verpflichtungen pünktlich nachzukommen. Die verantwortlichen Entscheidungsträger des Unternehmens seien österreichische Staatsbürger, die hier ihre Familie und ihren Lebensmittelpunkt hätten. Aufgrund der österreichischen Gesetzeslage hafte der Geschäftsführer für die Steuerverbindlichkeiten des Unternehmens im Konkursfall. Es hätte also gar keinen Sinn, Unternehmensvermögen zu verbringen, weil unsere Gesellschafter ja ohnehin mit ihrem Privatvermögen hafteten, welches sich in Österreich befinde.

Aus den angeführten Gründen könne ausgeschlossen werden, dass die Bf in Hinblick auf das laufende Prüfungsverfahren Vermögensbestandteile rechtswidrig dem Zugriff der Behörde entziehe.

Die Auswirkung des angefochtenen Sicherstellungsauftrages bestehe vielmehr darin, dem Unternehmen die Liquidität zu entziehen, was jedenfalls zur Insolvenz des Unternehmens führen müsse. Im Rahmen der Insolvenz habe der Masseverwalter die Möglichkeit, die vereinnahmten Beträge im Rahmen einer Anfechtung zurückzufordern, sodass die Behörde vorerst den sichergestellten Betrag wieder herausgeben müsse und sodann die Konkursquote erhalte, sofern eine solche ausgeschüttet werde.

Diese Konsequenzen eines ohne ordentliches Ermittlungsverfahren ergangenen Sicherstellungsbescheides liege somit weder in der Absicht des Gesetzgebers noch im Interesse der Finanzbehörde.

Es läge vielmehr im Interesse aller Beteiligten, den angefochtenen Sicherstellungsauftrag zu beheben, das ordentliche Ermittlungsverfahren durchzuführen und einen entsprechend begründeten Bescheid zu erlassen, aus dem hervorgehe, ob bzw. in welcher Höhe nachträglich Abgaben zu entrichten seien.

Aus all den angeführten Gründen wiederhole die Bf daher den Antrag, den angefochtenen Bescheid ersatzlos zu beheben.

Mit Eingabe vom 9. März 2016 brachte die Bf wie folgt vor:

„Der Sicherstellungsauftrag erfolgte im Rahmen einer Außenprüfung unseres Unternehmens, die nunmehr im Rahmen einer Schlussbesprechung vom 15. Februar 2016 abgeschlossen wurde. Es wurde ein Rechtsmittelverzicht abgegeben. Die entsprechenden Bescheide über die daraus resultierenden Steuergutschriften und Steuernachforderungen ergingen am 19. Februar 2016.

Im Hinblick darauf, dass wir zum Prüfungsergebnis einen Rechtsmittelverzicht abgegeben haben, ist die Vollstreckbarkeit der Abgabenansprüche der Finanzbehörde eingetreten. Der bekämpfte Sicherstellungsauftrag ist sohin obsolet geworden.

Die aus der Außenprüfung resultierenden Abgabennachforderungen im Gesamtausmaß von € 143.843,76 wurden mittlerweile an das Finanzamt Gänserndorf-Mistelbach bezahlt, weshalb der angefochtene Sicherstellungsauftrag nicht mehr zur Sicherung allfälliger Abgabenforderungen dienen kann.

Aus den angeführten Gründen stelle die Bf den Antrag, den Sicherstellungsauftrag des Finanzamt Gänserndorf Mistelbach vom 4. Dezember 2012 ersatzlos aufzuheben".

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

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.

Gemäß § 232 Abs. 2 BAO hat der Sicherstellungsauftrag (Abs. 1) 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 der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 7.2.1990, 89/13/0047) sind Sicherstellungsmaßnahmen im Wege eines Sicherstellungsauftrages innerhalb des im § 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 unter anderem bei drohendem Konkursverfahren 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 auch 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.

Für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages ist 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.

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung laut Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 15. Februar 2016, auf deren Ausführungen ergänzend verwiesen wird, betreibt die Bf ein Transportunternehmen sowie den Handel mit Heizöl und Treibstoffen.

Im Prüfungszeitraum wurden die Diesel- und Heizöleinkäufe bei folgenden Lieferanten durchgeführt: a) O (Diesel und Heizöl - bezahlt ausschließlich über Bank), b) N (Diesel und Heizöl - bezahlt ausschließlich über Bank), c) W (Diesel, Benzin und Heizöl - bezahlt ausschließlich über Bank), d) AO (ausschließlich Diesel - bezahlt Kassa und Bank), e) F-GmbH (ausschließlich Diesel - bezahlt ausschließlich Kassa), f) Ch-GmbH (ausschließlich Diesel - bezahlt ausschließlich Bank), g) Cs-GmbH (ausschließlich Diesel - bezahlt ausschließlich Bank).

Der eingekaufte Diesel wurde einerseits für die eigene LKW Flotte verwendet, andererseits an diverse Unternehmen veräußert.

Bei den unter a) bis c) genannten Firmen wurde bei der Abwicklung der Geschäfte keine Feststellungen getroffen.

Ad d) Diesellieferant AO

Ab Mai 2011 wurden Dieseleinkäufe erstmalig bei der Fa. AO mit Zweigniederlassung Adr1, durchgeführt. Im Jahr 2011 wurden bei der Fa. AO 24 Lieferungen getätigt. Der Einkaufswert hatte eine Höhe von € 685.516,05 (netto). Die daraus resultierende Vorsteuer in Höhe von € 137.103,20 wurde in Abzug gebracht. Die Rechnungen wurden bar bzw. über Bank beglichen.

Bei der Fa. AO erfolgte ein Gesamteinkauf € 685.516,05. Die Hälfte wurde dabei in bar bezahlt, was bei den jeweiligen Betragshöhen mehr als suspekt erscheint.

In einer vorgelegten Rechnung vom 19. Oktober 2011 wird als Ladeort Österreich angegeben.

Der Erledigungsvermerk anlässlich einer Nachschau am 4. April 2012 durch das BV Team 21 des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend die Fa. AO ergab ua. folgende wesentliche Aussagen:

Die vorgelegten CMR für die angeblichen Lieferungen der FA AO wiesen als Ladeort Wö aus. Die dort befindliche Fa. A-GmbH wird als dubios eingestuft. An der Adresse der FA AO konnte niemand angetroffen werden.

Zwei weitere vorangegangene Nachschauern ergaben, dass die als Adresse der AO angegeben Adresse Adr1, nicht existiert. Im Innenhof befindet sich jedoch ein vollkommen leeres Lokal.

Laut Hausbesorgerauskunft wird das Lokal nicht benutzt. Für die Firma AO gibt es keinen Gewerbeschein. Der Geschäftsführer SP ist im ZMR nicht erfasst. Auch Zustellungen per RSb wurde nicht behoben.

Vermieter der Lokalität ist Herr ZK, wohnhaft in SU, welcher Hauptmieter derselben ist (laut Mietvertrag vom 1. April 2011 zwischen Herrn ZK und AO).

Bei der AO, Adr.1, (Antrag auf Neueintragung der Firma am 11. April 2011), handelt es sich laut Firmenbuchauszug um eine Zweigniederlassung der Firma AK, mit gleichem Geschäftsführer SP, Adr2.

Laut dem Amtsvermerk des Zollamts St. Pölten Krems Wiener Neustadt wurden im Jahre 2011 keine ig. Erwerbe durch die (österreichische) FA AO getätigt.

Laut Auskunft der ungarischen Steuerbehörde ist an der (angeblichen) Wohnadresse von Herrn P ein verfallenes Haus vorliegend mit ungepflegtem Hof und es konnte dort niemand angetroffen werden. An der Adresse sind 28 Firmen gemeldet. Zwecks Vermeidung von Steuerfestsetzungen und Steuerprüfungen kam es durch diese Firmen immer wieder zu Sitzverlegungen, so nunmehr zur (angeblichen) Wohnadresse von Herrn P.

Zum Verhältnis zur AO ist daher aus steuerlicher Betrachtungsweise folgendes auszuführen:

Steuerliche Würdigung

Bei der Firma AO, gemeldet Adr.1, handelt es sich um eine Zweigniederlassung der ungarischen Firma AK. Es handelt sich somit nicht um das eigentliche Unternehmen, sondern könnte grundsätzlich eine Betriebsstätte/feste Niederlassung in Österreich ermöglichen.

Nun wird aber an der genannten Adresse keine Tätigkeit mit wirtschaftlichem Charakter ausgeübt, ebenso keine Willensbildung gefasst, es sind auch nicht die notwendigen persönlichen und Sachmittel vorhanden, welche zur Leistungserbringung befähigen. Es ist bloß ein leerer Raum vorhanden. Selbst wenn eine gewisse Grundsubstanz vorhanden wäre, so ist zu beachten, dass für das Vorliegen einer festen Niederlassung nach dem EuGH vom 28.6.2007, Rs C-73/06, Planzer, Rn 54 bis 56, entscheidend ist, dass es als nicht ausreichend zu werten ist, wenn die feste Einrichtung nur dazu verwendet wird, für das Unternehmen Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten vorzunehmen.

Es ist daher eindeutig davon auszugehen, dass die Firma AO, Adr.1, keine (entsprechende) Leistung erbringen konnte und auch nicht erbracht hat. Ein Vorsteuerabzug aus Rechnungen der die Firma AO ist daher zu versagen, da von dieser keine Leistung erbracht wurde.

Überhaupt ist eine Lieferung von Öl aufgrund der Rechnungen der Firma AO an die Firma L in gegenständlicher Causa zu verneinen, da derartig hohe Geldbeträge im normalen Geschäftsverkehr nicht in bar bezahlt werden (die Hälfte der Zahlungen betreffend Firma AO erfolgte angeblich in bar), sondern als Zahlungsnachweis zumindest eine Überweisung dienen sollte.

Eine direkte Lieferung durch die ungarischen Firma AK. ist eindeutig nicht nachgewiesen, da keine ig. Erwerbe von der Firma AO in Wien (und auch kein Verbringen durch die ungarische AO) gemeldet wurden und schon in Anbetracht der Situation am (angeblichen)

Wohnort des Geschäftsführers in Ungarn auch von einer derartigen Situation am ungarischen Sitz der Gesellschaft (auch im Zusammenhang mit dem gesamten seitens der ungarischen Steuerbehörde bekanntgegebenen Geschehen) auszugehen ist, dass keine Lieferungen von Ungarn an bzw. für AO Österreich aus erfolgten (insbesondere auch nicht von der Fa AO aufgrund anzunehmender fehlender Geschäftstätigkeit). Es wurde auch seitens der Firma L kein ig. Erwerb durch die ungarische AO erklärt, sodass ein bloßer Vorsteuerabzug aufgrund des Vorliegens eines ig. Erwerbes gemäß Art. 12 UStG nicht möglich ist (abgesehen davon, dass aufgrund der, auch auf den ungarischen Firmensitz abzuleitenden Fakten der Erhebungen der ungarischen Finanzbehörde in diesem Zusammenhange ein Lieferung durch diese gar nicht möglich war).

Geht man nun trotzdem von inländischen Lieferungen an die Firma L aus (die vorgelegten CMR für die angeblichen Lieferungen der Fa AO wiesen als Ladeort Wö aus), dann ist neben den bisher getätigten Ausführungen bezüglich des Versagens des Vorsteuerabzuges wegen Angabe einer falschen Adresse eine Verweigerung auch aufgrund folgender Ausführungen zu tätigen:

Die Angabe (des Namens und der Anschrift des leistenden Unternehmers) dient nicht nur der Kontrolle, ob der Leistungsempfänger eine (zum Vorsteuerabzug berechtigende) Leistung von einem anderen Unternehmer erhalten hat, sondern auch der Sicherstellung der Besteuerung beim leistenden Unternehmer. Es genügt daher nicht, dass aus der Rechnung hervorgeht, dass irgendein Unternehmer die verrechnete Leistung erbracht hat; es muss der Rechnung vielmehr eindeutig jener Unternehmer zu entnehmen sein, der die Leistung tatsächlich erbracht hat (VwGH 29.3.2001, 2000/14/0152, ÖStZB 2002, 342; 1.6.2006, 2002/15/0174, ÖStZB 2007, 17). Feststehend ist, dass die Leistung nicht durch die Firma AO erbracht wurde. Ob und von wem allenfalls doch eine Leistungserbringung getätigt wurde, ist aus der Rechnung nicht ableitbar.

Würde eine Leistungserbringung tatsächlich erfolgt sein, so wurde ein Scheinname (eine Scheinfirma) verwendet, sodass nach Auffassung des VwGH den Erfordernissen des § 11 nicht Rechnung getragen wird, sofern es sich nicht um eine in den beteiligten Verkehrskreisen gebräuchliche Benennung des Lieferanten handelt (Tz 60, 3. Absatz, erster Satz, zu § 11, Umsatzsteuergesetz Kommentar von Ruppe/Achatz, 4. Auflage, Seite 1050).

Einer Verweigerung des Vorsteuerabzuges steht auch das EU-Recht, welches von der Steuerneutralität auf dem Gebiete der Mehrwertsteuer im Unternehmerbereich ausgeht, nicht entgegen.

Ad e) Diesellieferant F-GmbH. , Adr3

Im Jahre 2011 wurden 4 Heizöleinkäufe bei der Fa L verbucht. Laut Feststellungen im Rahmen der Betriebsprüfung erfolgte der letzte Kauf am 16. Februar 2012.

Aus dem Firmenbuch der Fa. F-GmbH. , Nr1, geht hervor, dass diese am 6. Oktober 2011 eingetragen wurde. Als Geschäftsführer wurde Herr FB angeführt.

Im Schreiben vom 5. Oktober 2012 teilt das Finanzamt 1/23 dem Finanzamt Gänserndorf/Mistelbach mit, dass die Rechnungen der Fa. F-GmbH., welche zum Abgleich übermittelt worden sind, vom äußeren Erscheinungsbild nicht mit den - bei diesem Amt - vorgelegten Rechnungen übereinstimmen.

Steuerliche Würdigung

Im Rahmen der Prüfung bei der Fa. F-GmbH., welche am 28. September 2011 gegründet wurde und deren geschäftsführender Gesellschafter ab Gründung Herr FB ist, welcher ebenfalls in Adr.4 gemeldet ist (ebenso wie die AO, SP und die angebliche Lieferfirma AI), wurden Ungereimtheiten bei 3 Ausgangsrechnungen im Zusammenhang mit den korrespondierenden Eingangsrechnungen des Leistungsempfängers, der Firma L, festgehalten sowie Feststellungen betreffend die Firma als solche getätigt.

Es ist in den Fällen der Nichtübereinstimmung (vom Schriftbild und einmal auch vom Betrag her) der 3 Ausgangsrechnungen vom 29. November 2011 an die Fa. L mit der bei der Firma L befindlichen Rechnungen ein Vorsteuerabzug zu verneinen. Entsprechend der Rechnungs-RL 2001/115/EG sieht Art. 178 MWSt-RL ausdrücklich vor, dass der Steuerpflichtige eine gemäß den Art 220 - 226 sowie 238 - 240 ausgestellte Rechnung besitzen muss, um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können.

Die vom Aussteller ausgestellte Rechnung muss also dem Rechnungserhalter (Leistungsempfänger) zugegangen sein. Der Rechnungsempfänger muss zu Zwecken des Vorsteuerabzuges nicht irgendeine, den Formvorschriften der MWSt-RL entsprechende Rechnung haben, sondern diejenige, welche er vom Rechnungsaussteller (leistender) erhält und welche dieser ebenfalls besitzt; es muss also eine Identität derselben vorliegend sein.

Die Vorsteuerabzugsberechtigung resultiert bzw. erwächst ja aus der Rechnung, welche der andere Unternehmer ausstellt.

Differieren nunmehr die Rechnungen (wie in gegenständlicher Causa der Fall), so ist § 12 Abs. 1 Z 1 erster Satz UStG nicht erfüllt, wonach der Unternehmer die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen kann. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Die beim Rechnungsaussteller befindliche Rechnung (bzw. eigentlich das Rechnungsduplikate) vermittelt den Vorsteuerabzug. Besitzt, wie Art 178 MWSt-RL aber erfordert, der andere (leistungsempfangende) Unternehmer diese Rechnung nicht, so steht ihm kein Vorsteuerabzug zu.

Ein Vorsteuerabzug betreffend der differierenden Rechnungen ist deshalb zu versagen. Ein Vorsteuerabzug aus den bei der Fa. L aufliegenden, andersartigen Rechnungen selbst steht aber auch bei Leistungsempfang (von jemand anderen) nicht zu, da dann davon auszugehen ist, dass die Rechnung von diesem anderen ausgestellt wurde. Damit ist aber der Name und die Anschrift des anderen (Unternehmers) nicht bekannt. Die angegebene

Anschrift und der angegebene Name wären daher nicht geeignet einen tatsächlichen Leistungserbringer zu identifizieren.

Der Vorsteuerabzug steht daher hier aus folgenden Rechtsausführungen nicht zu:

Ist eine Leistung ausgeführt worden, scheint aber in der Rechnung als leistender Unternehmer eine Firma auf, die unter der angegebenen Anschrift gar nicht existiert, so fehlt es an der Angabe des leistenden Unternehmers. Es liegt daher bei Angabe einer falschen Adresse keine Rechnung vor, die zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die Adresse kann auch unrichtig sein, wenn sie mit der im Firmenbuch eingetragenen übereinstimmt (Rz 60, erster bis dritter Satz zu § 11, Umsatzsteuergesetz Kommentar von Ruppe/Achatz, 4.Auflage, Seite 1049).

Gleiches wie im Fall einer falschen Adresse gilt nach der Rechtsprechung, wenn unter der angegebenen (existierenden) Adresse keine Geschäftstätigkeit entfaltet wird. (VwGH 1.6.2006, 2002/15/0174, ÖStZB 2007, 17; 1.6.2006, 2004/15/0069, ÖStZB 630; 24.2.2010, 2005/13/0006, ÖStZB 575; vgl. auch UFS 29.1.2007, RV/2180-W/05, wonach eine bloße Zustelladresse daher keine Anschrift iSd. § 11 Abs. 1 Z 1 ist). Nach der Rechtsprechung des VwGH ist in diesen Fällen der Vorsteuerabzug nicht wegen Verletzung der Formvorschriften, sondern aus materiellen Gründen zu versagen (VwGH 27.11.2007, 2004/13/0133, ÖStZB 2008, 411; 22.3.2010, 2007/15/0173).

Nach Ansicht des Finanzamtes ist auch hier insgesamt vom Vorliegen einer Scheinfirma (mit den bereits getätigten Ausführungen) auszugehen.

So wurde bei der Umsatzsteuersonderprüfung bei der Fa. F-GmbH. kein direkter Ansprechpartner aus der Firma selbst vorgefunden, zur Schlussbesprechung ist niemand erschienen, eine Postzustellung erfolgt an den Gründungsanwalt Rechtsanwalt TW, eine Aufklärung, wer die Ausgangsrechnungen der Firma F-GmbH. körperlich tätigte, erfolgte nicht und die Adresse der Firma ist mit der des Rechtsanwaltes TW ident.

Das für die Fa F-GmbH. zuständige Finanzamt Wien 1/23 führte eine abgabenbehördliche Prüfung durch (Niederschrift und Bericht vom 22. Mai 2012), aus der sich folgendes ergab:

Es wurde kein direkter Ansprechpartner aus der Firma vorgefunden, zur Schlussbesprechung ist niemand erschienen, eine Postzustellung erfolgt an den Gründungsanwalt Rechtsanwalt TW, eine Aufklärung, wer die Ausgangsrechnungen der Fa F-GmbH. körperlich tätigte, erfolgte nicht und die Adresse der Firma ist mit der des Rechtsanwaltes TW ident.

Der Rechtsanwalt TW wurde am 18. Juni 2013 von der Steuerfahndung Wien als Zeuge betreffend der Gründung der Firma F-GmbH. einvernommen und erklärte niederschriftlich: „Mich kontaktierte ein Bekannter; den Namen weiß ich nicht mehr, ob ich eine Firma für Herrn B, geb. Da1, gründen könnte. Meines Wissens sprach Herr FB. kein Wort Deutsch. Ich habe die Firma gegründet. Bei der Gründung war eine Begleitperson, die als Dolmetsch fungierte, dabei. Mein Bekannter bat mich, die Firma F-GmbH. auf der Adresse meiner Kanzlei Adr.5, vorübergehend als Firmensitz aufzunehmen, bis sie

einen anderen Standort gefunden haben. Bis dahin leitete ich die eingehende Post der Firma F-GmbH. per E Mail weiter. Es kamen die üblichen Poststücke vom Finanzamt der Wirtschaftskammer und Werbesendungen. Es waren keine Anfragen oder Bestellungen dabei. Es gab keinen Mietvertrag und keine schriftliche Vereinbarung. Es war eine reine good will Abmachung.

In zugrundeliegendem Falle kann aufgrund der getätigten Feststellungen eindeutig davon ausgegangen werden, dass die Firma F-GmbH. an der angegebenen keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübt bzw. ausüben kann, welche ihrer genannten Geschäftstätigkeit entspricht. Es können auch hier nicht die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung des Unternehmens getroffen werden. Es handelt sich bei der Anschrift um den Tätigkeitsbereich des Gründungsanwaltes. Die Firma existiert daher an dieser Adresse überhaupt nicht. Scheint aber in der Rechnung als leistender Unternehmer eine Firma auf, die unter der angegebenen Anschrift gar nicht existiert, so fehlt es an der Angabe des leistenden Unternehmers. Es liegt daher bei Angabe einer falschen Adresse keine Rechnung vor, die zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die Adresse kann auch unrichtig sein, wenn sie mit der im Firmenbuch eingetragenen übereinstimmt (Tz 60, erster bis dritter Satz, zu § 11, Umsatzsteuergesetz Kommentar von Ruppe/Achatz, 4.Auflage, Seite 1049).

Würde eine Leistungserbringung tatsächlich erfolgt sein, so wurde ein Scheinname (eine Scheinfirma) verwendet, sodass nach Auffassung des VwGH den Erfordernissen des § 11 nicht Rechnung getragen wird, sofern es sich nicht um eine in den beteiligten Verkehrskreisen gebräuchliche Benennung des Lieferanten handelt (Tz 60, 3.Absatz, erster Satz zu § 11, Umsatzsteuergesetz Kommentar von Ruppe/Achatz, 4.Auflage, Seite 1050).

Ad f) Diesellieferant C-GmbH und S-GmbH

Laut Firmenbuchauszug wurde die Firma C-GmbH im Jahr 2009 gegründet.

Am 20. Juli 2011 ist der Antrag auf Änderung des Firmennamens von C-GmbH auf S-GmbH, Änderung der Geschäftsführerinnen von GJ auf DS und Änderung der Gesellschaftsanteile 100% der Anteile von DZ auf 100% DS eingelangt - eingetragen 25. August 2011. Diese Änderungen erfolgten laut Firmenbuch aufgrund des Generalversammlungsbeschlusses vom 19. August 2011.

Im Jahr 2011 wurden von der Fa. C-GmbH an die Fa. L zwei Rechnungen mit ausgewiesener Umsatzsteuer fakturiert. Von der Fa. S-GmbH wurde eine Rechnung im Rechenwerk erfasst und die Vorsteuer in Abzug gebracht.

Am 14. Juli 2011 wurde, aufgenommen von WE, öffentlicher Notar mit Sitz in S, in der Adr.6, u.a. festgehalten, dass Frau DS nunmehr Alleingesellschafterin der Firma C-GmbH, später umgewandelt auf den Firmenwortlaut S-GmbH, ist.

Rückfragen des Zollamtes Klagenfurt Villach bei Notar WE haben ergeben, dass die vermeintliche DS für die Eintragung als Geschäftsführerin den tschechischen Reisepass, Zahl Z1, verwendete.

Dieser Reisepass wurde am 18. Dezember 2012 im Zuge einer Amtshandlung des Zollamtes Linz Wels sichergestellt und an die Landespolizeidirektion Oberösterreich, Landeskriminalamt, für eine kriminalpolizeiliche Untersuchung weitergeleitet. Laut Untersuchungsbericht der LPD Oberösterreich vom 7. Jänner 2013 handelt es sich bei dem Reisepass um eine verfälschte Urkunde. Dies begründet sich auch aus der Tatsache, dass vom polizeilichen Verbindungsbeamten für die Tschechische Republik auf Grund des Ersuchens des Zollamtes Linz Wels um Überprüfung von Personen und Daten betreffend Frau DS nicht existieren. Der von DS als Identitätsausweis vorgelegte tschechische Reisepass, Zahl Z1, wurde am 18. Juni 2009 in UN, lautend auf Herrn CK, ausgestellt.

Um welche Person es sich bei DS tatsächlich handelt, konnte auf Grund fehlender Anhaltspunkte nicht eruiert werden.

Es muss jedoch davon ausgegangen werden, dass es sich auf Grund des selben Passfotos, welches sowohl für den sichgestellten Reisepass (verfälschte Urkunde) verwendet wurde, als auch auf der Lichtbildkopie eines weiteren Reisepasses von einer anders lautenden Person aufscheint, um ein und dieselbe Person handelt.

Die drei aus der Kontenaufstellung ersichtlichen Lieferungen betreffen somit einen zeitlich sehr engen Zeitraum vom 18. August über den 22. August bis zum 29. August 2011. Die Rechnung vom 29. August 2011 weist als Lieferantin die Firma S-GmbH aus, die beiden zeitlich davor liegenden die Firma C-GmbH (Namensänderung im Firmenbuch per 25. August 2011 auf S-GmbH).

Die vorliegende Rechnung vom 29. August 2011 weist das Rechnungsdatum gleichzeitig als Lieferdatum aus, was bei den anderen beiden Daten schlußfolgernd ebenfalls anzunehmen wäre.

Laut Feststellungen des Finanzamtes Linz im Rahmen der Umsatzsteuersonderprüfung bei der gegenständlichen Firma wurde festgestellt, dass zumindest seit Ende September 2011 kein Hinweis auf die Firma S-GmbH an der angegebenen Firmenadresse zu finden ist. Zustellungen an die Adresse waren erfolglos. Die Räumlichkeiten an der Firmenadresse wurden am 28. September 2011 von einem nicht mit der Sachlage vertrauten Vertreter geöffnet, wobei Belegordner vorhanden waren. Die bis 11/2011 abgegebenen elektronischen UVA's waren falsch und unvollständig. Von wem die Zugangsdaten verwendet wurden, konnte nicht eruiert werden.

Es zeigt sich hier eine ähnliche Situation wie bei der Beziehung zur Firma F-GmbH.. Auch hier ist niemand direkt von der Seite der abgabepflichtigen GmbH noch von deren steuerlichen Vertretung zur Schlussbesprechung erschienen. Die Situation vor Ort, welche im Rahmen der Umsatzsteuersonderprüfung festgestellt wurde, lässt eindeutig darauf schließen, dass auch zum Zeitpunkt der Rechnungsdatierungen bzw. angeblichen Lieferungen durch die Fa. S-GmbH einen Monat bis eineinhalb Monate vor dieser

Feststellung keine Existenz derselben an der Adresse Adr7, bestand. Es wurde somit keinerlei Geschäftstätigkeit unter der Firmenanschrift entfaltet noch war vor Ort eine räumlicher Natur entsprechende Tätigkeitsausübung möglich.

Unüblich ist auch eine Namensänderung per 25. August 2011 und (angebliche) Lieferung per 29. August 2011 an die Firma L und dann eine relativ rasche Beendigung der Geschäftstätigkeit am Firmenadressort im September 2011.

Es befindet sich keine entsprechend nahe Filiale zum angeblichen Firmensitz, was trotz der Möglichkeit des online-bankings gerade im Geschäftsverkehr als unüblich anzusehen ist, da hier aus diversen Finanzierungs- und Gebarungsründen doch immer wieder ein persönliches Gespräch - und damit eine örtliche Nähe - erforderlich ist.

Im Hinblick auf die Bankverbindung mit der HS und des Wohnsitzes der beteiligten Personen in Sa bzw. SA ist davon auszugehen, dass das Firmenkonto bei dieser Bank aus dem Wohnsitzgrund angelegt wurde. Dies wäre mit ein Grund, eine eventuell überhaupt vorhandene wirtschaftliche Tätigkeit an einem anderen Ort als an der Firmenadresse zu unterstellen - was aber aufgrund einer falschen Tätigkeitsadresse wiederum zur Verweigerung des VSt-Abzugs beim Leistungsempfänger führen würde.

Die Firma existierte somit an der angegebenen Adresse überhaupt nicht; es wurde auch keinerlei adäquate Geschäftstätigkeit dort entfaltet bzw. war vom faktischen gar nicht möglich.

Auffallend in der Kette der Diesellieferanten war, dass die vorhin erwähnten Unternehmen AO, F-GmbH. bzw. S-GmbH auch bei anderen Mineralölhändlern als Lieferanten aufgetreten und aufgefallen sind bzw. im Zuge abgabenbehördlicher Außenprüfungsmaßnahmen als Scheinfirmen eingestuft wurden.

Zu den angeführten Firmen AO, F-GmbH. bzw. S-GmbH sind bisher von den für sie zuständigen Finanzämtern folgende Prüfungsmaßnahmen vorgenommen worden:

Das für die Fa AO zuständige Finanzamt Wien 1/23 hat im Zeitraum 3. November 2011 bis 4. April 2012 4 Begehungen am vermeintlichen Betriebssitz in Adr8, durchgeführt, und zwar am 3. November 2011, am 2. Dezember 2011, am 14. Dezember 2011 und am 4. April 2012. All diesen Begehungen war gemeinsam, dass von der Gesellschaft niemand angetroffen werden konnte. Laut Auskunft der Hausmeisterin am 3. November 2011 war ihr der Mieter nicht bekannt bzw. werde das Lokal seit Monaten nicht benutzt. Eine wirtschaftliche Tätigkeit der Gesellschaft konnte im Rahmen der durchgeführten Erhebungen nicht festgestellt werden.

Das für die Fa F-GmbH. zuständige Finanzamt Wien 1/23 führte für den Zeitraum 11/2011 - 12/2011 eine Umsatzsteuersonderprüfung, aus der sich u.a. folgendes ergab:

Es wurde kein direkter Ansprechpartner aus der Firma vorgefunden, zur Schlussbesprechung ist niemand erschienen, eine Postzustellung erfolgt an den Gründungsanwalt Rechtsanwalt TW, eine Aufklärung, wer die Ausgangsrechnungen der

Fa F-GmbH. körperlich tätigte, erfolgte nicht und die Adresse der Firma ist mit der des Rechtsanwalts TW ident.

Das für die Fa S-GmbH zuständige Finanzamt Linz führte eine Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum 08/2011 - 12/2011 durch. Festgestellt wurde dabei, dass zumindest seit Ende September 2011 kein Hinweis auf die Fa S-GmbH an der angegebenen Adresse zu finden war. Auch hier ist niemand direkt von Seite der abgabepflichtigen GmbH bzw. von deren steuerlichen Vertretung zur Schlussbesprechung erschienen.

Steuerliche Feststellungen

Umsatzsteuer

Die aus Wareneinkäufen bei den Firmen AO (137.102,819, F-GmbH. (22.648,01 und 4.920,41) und S-GmbH (5.719,54) C-GmbH (11.598,46) abgezogenen Vorsteuerbeträge werden nicht anerkannt.

Gewinnermittlung

1.) Eine im Jahr 2011 offensichtlich doppelt gebuchte Dieseleinkaufsrechnung der Fa AO ist in Höhe von 29.406,30 dem Gewinn hinzuzurechnen.

2.) Die nichtabzugsfähigen Vorsteuerbeträge werden als zusätzliche Betriebsausgaben anerkannt.

Auf Grund dieser Feststellungen der Betriebsprüfung, welche laut Eingabe der Bf vom 9. März 2016 unter Rechtsmittelverzicht anerkannt wurden, lagen gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabensanspruches hinsichtlich der Umsatzsteuer 2011 und 1-9/2012 in der im Sicherstellungsauftrag angeführten Höhe vor.

Ob die Abgabenschuld tatsächlich entstanden ist, ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.10.2001, 96/14/0170) in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden.

Hinsichtlich der übrigen im Sicherstellungsauftrag angeführten Abgaben wurden zur Entstehung des Abgabensanspruches jedoch keine Feststellungen gemacht, daher war der Beschwerde hinsichtlich dieser Abgaben stattzugeben.

Abgesehen davon, dass schon auf Grund des angeführten Sachverhaltes aus dem Gesamtbild der Verhältnisse in Anbetracht einer voraussichtlichen Abgabenschuld in Höhe von € 182.022,00, deren Einbringlichkeit als gefährdet bzw. wesentlich erschwert anzusehen war, wird das Vorliegen der Gefährdung der Einbringung selbst durch das Vorbringen im Vorlageantrag bestätigt, wonach die Auswirkung des angefochtenen Sicherstellungsauftrages darin bestehe, dem Unternehmen die Liquidität zu entziehen, was jedenfalls zur Insolvenz des Unternehmens führen müsse. Im Rahmen der Insolvenz habe der Masseverwalter die Möglichkeit, die vereinnahmten Beträge im Rahmen einer Anfechtung zurückzufordern, sodass die Behörde vorerst den sichergestellten Betrag

wieder herausgeben müsse und sodann die Konkursquote erhalte, sofern eine solche ausgeschüttet werde.

Die Meinung der Bf, der Sicherstellungsauftrag wäre ersatzlos aufzuheben, da er infolge der Vollstreckbarkeit der Abgabenansprüche obsolet geworden sei und auch infolge Bezahlung der aus der Außenprüfung resultierenden Abgabennachforderungen nicht mehr zur Sicherung allfälliger Abgabenforderungen dienen könne, übersieht, dass das Verfahren über eine Berufung gegen einen Sicherstellungsauftrag sich auf die Überprüfung der Frage zu beschränken hat, ob die im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides, mit dem die Sicherstellung angeordnet wurde, dafür erforderlichen Voraussetzungen gegeben waren oder nicht. Daher kann das Bundesfinanzgericht im Rahmen der Rechtsmittelentscheidung Umstände nicht berücksichtigen, die nach Erlassung des Sicherstellungsauftrages eingetreten sind (vgl. VwGH 24.1.1996, 95/13/0147).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt. Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 12. Juli 2016