



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bfin, Adr, vom 16. Februar 2011 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Z. vom 20. Jänner 2011, Zahl nnnnnn/08840/25/2010, betreffend Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 1. September 2010 ordnete das Zollamt Z. gemäß § 232 BAO die Sicherstellung der Mineralölsteuer für den Zeitraum Februar bis Juli 2010 im Gesamtbetrag von € 2,700.000,00 in das Vermögen der Beschwerdeführerin (im Folgenden kurz als Bfin bezeichnet) an.

Im Sicherstellungsauftrag wurde ausgesprochen, dass die Sicherstellung der Abgabensprüche sofort vollzogen werden könne und dass das Unterbleiben von Maßnahmen der Vollziehung durch die Hinterlegung eines Betrages in Höhe von € 2,700.000,00 bewirkt werden könne.

In seiner Begründung führte das Zollamt aus, dass Erhebungen ergeben hätten, dass seit Februar 2010 circa 10,500.000 Liter mineralölsteuerbefreites Basisöl bzw. Schmieröl ange-

kauft und in weiterer Folge ca. 8.000.000,00 Liter als Dieselmotorkraftstoff weiterverhandelt worden sei. Die darauf entfallende Mineralölsteuer (€ 347,00/1000 l) sei nicht entrichtet worden.

Die Erschwerung der Einbringung der Abgaben sei zu befürchten, weil kein unbewegliches Vermögen vorhanden sei und die Hereinbringung eines derartig hohen Betrages durch Pfändung und Verwertung von beweglichen Vermögen (Fahrnissen) erfahrungsgemäß kaum möglich sein werde. Guthaben auf Girokonten könnten außerdem schnell dem Zugriff des Zollamtes durch Abhebung entzogen werden, wodurch die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages geboten sei.

Dagegen wurde mit Eingabe vom 28. September 2010 Berufung erhoben und begründend ausgeführt, dass der Bescheid entgegen den Vorschriften des § 232 BAO erlassen worden sei. § 232 Abs. 2 BAO stelle klar, was ein Sicherstellungsauftrag zu enthalten habe, nämlich die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld, die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgaben ergebe bzw. den Vermerk, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden könne und die Bestimmung des Betrages durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken könne, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Der in der Begründung des Sicherstellungsauftrages angeführte Sachverhalt sei weder in subjektiver noch in objektiver Art und Weise verwirklicht worden. Aus dem vorliegenden Akt ergäben sich keinerlei Hinweise, dass der Tatbestand tatsächlich gesetzt worden sei.

In der Begründung sei auch nicht ausgeführt worden, wie es zur Anwendung des Steuersatzes gekommen sei, sodass darin auch eine Rechtswidrigkeit zu sehen sei, die zur Folge habe, dass der Bescheid ersatzlos behoben werden müsse.

Die Begründung sei insgesamt rechtswidrig ausgeführt, da die Behörde auf Erfahrungstatbestände zurückgreife, wobei ausdrücklich im AVG, welches hier anzuwenden sei, ausgesprochen werde, dass ein Bescheid ordnungsgemäß begründet werden müsse. Die individuellen Umstände des Bescheidadressaten müssten berücksichtigt und bestimmt werden. Dies habe die Behörde im gegenständlichen Fall nicht gemacht, sondern sich lediglich auf Vermutungen bezogen. Die Verwendung des Wortes "erfahrungsgemäß" in der Begründung zeige bereits, dass keine ordnungsgemäße Begründung im Sinne des Gesetzes erfolgt sei, womit eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides vorliege, welche zur Aufhebung führen müsse.

Die Behörde habe es auch in gesetzwidriger Weise unterlassen, die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung die Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben könnte, im Bescheid bekannt zu geben.

Gegen die Abweisung der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Jänner 2011 wurde mit Eingabe vom 16. Februar 2011 der Rechtsbehelf der Beschwerde erhoben. Begründend führte die Bfin unter der Behauptung der Mangelhaftigkeit des Verfahrens wiederholend aus, dass kein Tatbestand verwirklicht worden sei. Verdachtsgründe allein würden keinen Tatbestand verwirklichen. Für einen Tatbestand müssten die tatsächlichen Umstände in objektiver und subjektiver Art festgestellt werden. Dies sei im gegenständlichen Fall nicht geschehen.

Über die Beschwerde 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 eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabepflichtige kann durch den 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 Bestimmung 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.

Die Bfin bekämpft den Sicherstellungsauftrag zusammengefasst damit, dass kein Tatbestand verwirklicht worden sei, an den die Abgabenvorschriften eine Abgabepflicht knüpfen.

Nach der ständigen 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 zur 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 und 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 (vgl. z.B. VwGH 24.2.2000, 96/15/0217).

Nach dem im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages gegebenen Ermittlungsstand hat die Bfin im Zusammenwirken mit der I-GmbH in den Frachtpapieren als „Basisöl“ bezeichnetes Mineralöl (welches sich als Diesel-Schmieröl-Gemisch herausstellte) von der Slowakei steuerfrei bezogen und im Steuergebiet als Dieselmotorkraftstoff an verschiedene Endabnehmer weiterverkauft, ohne die darauf entfallende Mineralölsteuer zu entrichten. Dieser Sachverhalt ergab sich aus einer beim Zollamt eingegangenen Anzeige, dem Ergebnis der Untersuchung einer Warenprobe, dem Ergebnis der Ermittlungen beim anliefernden Frachtunternehmen, der Observierung von Auslieferungen des Dieselmotorkraftstoffes sowie aus einer Umsatzsteuerprüfung des Finanzamtes.

Gemäß § 1 Abs. 1 Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG 1995) unterliegt Mineralöl, das im Steuergebiet hergestellt oder in das Steuergebiet eingebracht wird, sowie Kraftstoffe und Heizstoffe, die im Steuergebiet verwendet werden, der Mineralölsteuer.

Wird Mineralöl aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates zu gewerblichen Zwecken bezogen, entsteht gemäß § 41 Abs. 1 MinStG 1995 die Steuerschuld dadurch, dass der Bezieher das Mineralöl im Steuergebiet in Empfang nimmt oder das außerhalb des Steuergebietes in Empfang genommene Mineralöl in das Steuergebiet verbringt oder verbringen lässt.

Im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages lagen daher entgegen der Ansicht der Bfin sehr wohl gewichtige Anhaltspunkte für die Verwirklichung eines Tatbestandes vor, der zur Entstehung einer Mineralölsteuerschuld führt.

Das Zollamt konnte auch zu Recht davon ausgehen, dass eine Gefährdung oder zumindest eine wesentliche Erschwerung der Einbringung vorlag. Von einer Gefährdung oder Erschwerung der Abgabeneinbringung kann im Wesentlichen dann gesprochen werden, wenn aus

der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Behörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint. Lehre und Rechtsprechung sehen relevante Gefährdungs- und Erschwerungsursachen etwa bei drohendem Konkurs- oder Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, Vermögensverschleuderung, Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte oder beim dringenden Verdacht einer Abgabenhinterziehung (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 232, Tz 5).

Der objektive Tatbestand einer Gefährdung oder Erschwerung genügt. Eine vom potenziellen Abgabenschuldner gesetzte Gefährdungshandlung ist nicht erforderlich. Es reicht, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen geschlossen werden kann, dass mit einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der voraussichtlich anfallenden Abgaben gerechnet werden muss (vgl. VwGH 26. 4. 2000, 97/14/0003; VwGH 30. 10. 2001, 96/14/0170; VwGH 19. 3. 2002, 97/14/0004).

Im Hinblick auf das aufgebaute System einer fortlaufenden Abgabenhinterziehung und der voraussichtlichen Höhe der hinterzogenen Abgaben lagen gewichtige Indizien dafür vor, dass sich die Bfin der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen versuchen werde und daher nur ein rascher Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung gesichert erscheinen ließ. Hinzu kommt, dass kein unbewegliches Vermögen vorhanden ist und laufend hohe Zahlungen an die I-GmbH geleistet wurden, die dort bar behoben wurden und zudem die Höhe der (vorgetäuschten) Dieselmotorkraftstoffanlieferungen sogar übertrafen.

Das der Abgabenbehörde somit eingeräumte Ermessen (§ 20 BAO) zur Erlassung eines Sicherstellungsauftrages erfordert die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Demnach sind bei der Ermessensübung 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 der ständigen Rechtsprechung 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 - etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit - ist daher von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzugehen (vgl. VwGH 3. 7. 2003, 2000/15/0042).

Dies trifft auf den vorliegenden Fall nicht zu, weil der sicherzustellende Abgabebetrag alles andere als geringfügig und der Sicherstellungsauftrag Exekutionstitel für Forderungspfändungen war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 6. Dezember 2011