

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf,

- 1) über die Beschwerde vom 30.05.2011 gegen den Bescheid - **Sicherstellungsauftrag** des Finanzamtes FA vom 02.05.2011,
- 2) über die Beschwerde vom 11.06.2012 gegen den Bescheid - **Pfändung und Überweisung einer Geldforderung Zweitverbot** des Finanzamtes FA vom 18.05.2012
- 3) über die Beschwerde vom 19.02.2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Fa über die **Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages** vom 10.01.2013

jeweils zu StNr. XY zu Recht erkannt:

- 1) Der Beschwerde vom 30.05.2011 gegen den Bescheid Sicherstellungsauftrag vom 02.05.2011 wird teilweise stattgeben und die Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen des Beschwerdeführers wie folgt angeordnet:

Umsatzsteuer	2009	€ 266.852,40

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

- 2) Die Beschwerde vom 11.06.2012 betreffend den Bescheid - Pfändung und Überweisung einer Geldforderung Zweitverbot vom 18.05.2012 wird als unbegründet abgewiesen.
- 3) Die Beschwerde vom 19.02.2013 gegen den Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages vom 10.01.2013 wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof zu den Beschwerden 1) 2) und 3) ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### 1) Sicherstellungsauftrag

## **Verwaltungsgeschehen**

Der Beschwerdeführer (Bf.) war seit Jahren hauptberuflich als Mitarbeiter bei P (P) tätig und bezog aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Mit Eingabe vom 14.5.2009 wurde dem Finanzamt der Beginn eines Handels mit Getränken per 18.5.2009 angezeigt. Anlässlich eines vom Finanzamt am 22.9.2009 durchgeführten Antrittsbesuches wurde der Getränkehandel entsprechend dokumentiert. Im August 2010 wurden die Steuererklärungen (Einkommen- u. Umsatzsteuer) für das Jahr 2009 samt Bilanz per 31.12.2009 eingereicht, wobei neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Handelsvermittlung) in Höhe von € 6.858,55 erklärt wurden. **In der Umsatzsteuererklärung 2009 wurden Umsätze in Höhe von € 1.626.746,22 ausgewiesen, wovon € 1.622.463,20 als innergemeinschaftliche Lieferungen steuerfrei belassen wurden.** Über Finanz Online wurde vom bevollmächtigten Steuerberater am 22.4.2010 mitgeteilt, dass der Gewerbebetrieb ab 22.4.2010 ruhend meldet werde. Die Veranlagung erfolgte mit Umsatz- u. Einkommensteuerbescheid 2009 vom 19.8.2010 erklärungsgemäß.

Am 5.11.2010 wurde der Abgabepflichtige von Organen der Finanzverwaltung niederschriftlich als Zeuge gem. § 161 StPO einvernommen. Gegenstand der Befragung waren die Geschäfte mit der H (H). Anlass für diese Einvernahme war eine sog. "Artikel 5 - Anfrage" aus Tschechien betreffend die innergemeinschaftlichen Lieferungen des Bf. an die Fa. H, da sich in Tschechien der Verdacht ergab, dass die vom Bf. fakturierten Waren tatsächlich gar nicht nach Tschechien geliefert wurden.

Im Zuge dieser Einvernahme gab der Bf. folgendes sinngemäß zu Protokoll:

Er sei mit seinem Einzelunternehmen von ca. Anfang oder Mitte September bis Ende 2009 in Geschäftsbeziehungen zur Fa. H gestanden. Er habe einen Handel mit Biodiesel von der Fa. M (M) in Wien betrieben. Zur H sei er über den Herrn D (D) gekommen. Dieser habe gesagt, er sei deren Geschäftsführer. Er habe dann im Spätsommer D angerufen und hätte diesen dann in einem Restaurant getroffen. Hr. D habe gesagt, er brauche für seine Firma in der Tschechei fallweise einen Diesel für seine Fahrzeuge. Er habe gesagt, der Preis müsse auch stimmen. Das ganze sei in der Folge so abgewickelt, dass Hr. D ihn angerufen und den Preis nachgefragt habe, und wenn dieser gepasst habe, dann habe er bestellt. D hätte selber einen Tankwagen, das habe er ihm gesagt, und fahren solle die Fa. E (E). In 1 (1) in Deutschland gebe es ein Tanklager, wo der Diesel vom Frächter E abgeholt worden sei. Die Diesellieferungen seien dann seines Wissens nach Tschechien zur Fa. H in Budweis (2) gegangen, so sei das vereinbart gewesen. Er habe sich auch ein- oder zweimal mit den Herren L (L) und K (K) oder so ähnlich von der Fa. E getroffen, weil es Probleme mit den Frachtpapieren, er glaube es waren Zollpapiere, gegeben habe. Das sei ca. Mitte Dezember 2009 gewesen. Zu Beginn der Lieferungen habe es einmal Probleme mit Frachtpapieren gegeben, und da habe er dann tel. interveniert bei der Fa. E, und habe von der Fa. M erfahren, dass auch die Fa. KZ (KZ) als Frächter gefahren sei. **Wo der Diesel tatsächlich hingeliefert worden sei, wisse er nicht mehr.** Hr. D habe ihm jedenfalls bestätigt, dass die Lieferungen nach

Tschechien gegangen seien, dies habe er ihm schriftlich bestätigt. Er habe auch die UID-Nummer der H überprüft. Es gebe ca. 30 bis 40 Rechnungen an die H , die er bei seinen Geschäftsunterlagen in seiner Wohnung aufbewahrt habe. Frachtpapiere habe er keine, weil er die Frächter ja nicht bezahlt habe. Er habe im Zuge der Verladung eine Verladeanzeige per Fax erhalten. Diese habe er an die Fa. M in Wien weitergefaxt. Er habe diese Verladeanzeigen nicht mehr, er habe alle an D weitergegeben. Sie hätten sich insgesamt dreimal persönlich getroffen. Er habe noch eine Bestätigung von D, in der dieser bestätige, dass alle Diesellieferungen nach Tschechien gegangen seien, besser gesagt, ob wirklich Tschechien auf dieser Bestätigung draufstehe, wisse er jetzt nicht mehr genau. D habe ihm eine einzige Bestätigung für alle Lieferungen gegeben, weil er diese von ihm verlangt habe, was auch keine Problem gewesen sei. Er werde diese Bestätigung und alle anderen Unterlagen in Kopie nächste Woche an Fr. W (W) senden. Die Bezahlung der Lieferungen sei durch Überweisungen erfolgt. D habe in der Regel direkt an die M überwiesen, nur einige Zahlungen seien seiner Erinnerung nach auf sein Konto gegangen. Die Zahlungen des D , besser gesagt von der H, seien immer vor der Verladung erfolgt. Er werde diese Überweisungsbelege ebenfalls kopieren und mitsenden. Er habe pro LKW-Zug € 150,-- verdient. Er habe D das letzte Mal im Jänner 2010 persönlich getroffen, dabei seien die Geschäftsbeziehungen beendet worden. Ca. in der 2. Septemberwoche habe dieser ihn auf seinem Handy angerufen, während er auf Urlaub gewesen sei. Nach seiner Rückkehr habe er die Nummern aus den nicht angenommenen Anrufen zurückgerufen, aber niemanden erreicht. Daraufhin habe ihn D angerufen und mitgeteilt, er hätte von ihm Lieferpapiere gebraucht, aber es wäre schon hinfällig. Sein Ansprechpartner bei der M in Wien seien Fr. LR (LR) und 2 oder 3 andere gewesen. Persönlichen Kontakt hätte er keinen, das lief meistens per Telefon oder per Email. Er habe, so glaube er, Lieferungen in Höhe von ca. 1,3 oder 1,4 Mio. Euro an die H getätigt, der genaue Betrag sei aus den Rechnungen und aus der Bestätigung ersichtlich.

Mit Schreiben vom 15.11.2010 wurden die in der Niederschrift zugesagten Unterlagen an Frau W übermittelt. Die übermittelten Unterlagen enthielten Kopien der Ausgangsrechnungen Nr. RF-0031/09 bis RF-0068/09 (38 Rechnungen) und die jeweils dazugehörigen Eingangsrechnungen der Fa. M.

Bei **Beginn der Außenprüfung am 21.1.2011** wurde dem Prüfer die Belegsammlung für das Jahr 2009 vorgelegt.

Die Belegsammlung enthielt neben den oben genannten 38 Ausgangsrechnungen auch noch 38 Zweitexemplare der Ausgangsrechnungen mit den Nummern RF-0031/09 - RF-068/09 (ident mit den Erstexemplaren), jedoch jeweils versehen mit folgendem Vermerk:

Lieferschein

Ausfuhrnachweis:

Sie bestätigen mit ihrer Unterschrift, diese Ware in ein anderes EU-Land verbracht zu haben.

Diese an das Finanzamt nicht übermittelten Rechnungen waren im Unterschied zu den vorweg übermittelten Exemplaren jeweils mit einem Stempel der Fa. H. und der Unterschrift D versehen, mit welcher offensichtlich der oben angeführte Ausfuhrnachweis bestätigt werden sollte. Somit hatte der Bf. zunächst nach Ansicht des Finanzamtes offensichtlich die Rechnungen mit dem oben genannten Ausfuhrbestätigungsvermerken von D am 15.11.2010 noch nicht besessen, da diese nicht an das Finanzamt übermittelt worden waren.

Der Bf. wurde in der weiteren zum diesem Sachverhalt am 29.4.2011 niederschriftlich als Beschuldigter nach der Strafprozessordnung einvernommen. Im Zuge dieser Einvernahme entschlug sich der Bf. der Aussage. Weiters wurde der Bf. im Zuge dieser Einvernahme befragt, ob er neben den bisher vorliegenden Ausfuhrnachweisen (Gesamtbestätigung und oben genannten, von D unterschriebenen "Ausfuhrbestätigungen") noch andere Ausfuhrnachweise (z.B. Frachtbriefe, Konossemente, etc.) besitze. Auch hinsichtlich dieser Frage entschlug er sich der Aussage. **Bezüglich seiner Einkommens- und Vermögensverhältnisse gab er an, monatlich netto € 2.500 zu verdienen, Alimentationsverpflichtungen im Ausmaß von € 450 zu haben und über "kein Vermögen" zu verfügen.**

Mit Bescheid- **Sicherstellungsauftrag vom 02.05.2011** ordnete das Finanzamt zur Sicherung der im Prüfungsverfahren festgestellten voraussichtlichen Nachforderung an Umsatzsteuer 2009 in voraussichtlicher Höhe von € 278.277,31 die Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen des Beschwerdeführers an:

Abgabenart	Zeitraum	(voraussichtliche ) Höhe in €
Umsatzsteuer	2009	278.277,31
Summe		278.277,31

In der Begründung hielt es dazu fest:

Zur Steuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Lieferungen:

Innengemeinschaftliche Lieferungen sind gem. Art. 7 UStG u. a. nur dann steuerfrei, wenn Liefergeschäfte durchgeführt und die Waren nachweislich innergemeinschaftlich in einen anderen Mitgliedsstaat verbracht wurden. Wie dieser Nachweis zu führen ist, regelt die Verordnung des BMF, BGBI. Nr. 401/1996. Im gegenständlichen Fall seien laut vorgelegter Unterlagen sämtliche Warenlieferungen durch Versendung ausgeführt (§ 3 Abs. 8 UStG) worden, das heißt, der Diesel sei durch einen Frachtführer bzw. Verfrachter befördert worden. Somit komme hinsichtlich der Nachweisführung § 3 oder ausnahmsweise auch § 2 der o. g. Verordnung zum Tragen, welche wie folgt lauten:

§ 3 Abs. 1:

In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet, hat der

Unternehmer den Nachweis wie folgt zu führen:

- 1.) durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung und
- 2.) durch einen Versendungsbeleg im Sinne des § 7 Abs. 5 UStG, insbesondere durch Frachtbriefe,

Postaufgabebescheinigungen, Konossemente und dergleichen oder deren Doppe/stücke.

§ 3 Abs. 2:

Ist es dem Unternehmer nicht möglich oder nicht zumutbar, den Versendungsnachweis nach Abs. 1 zu führen, kann er den Nachweis auch nach § 2 führen.

Nach § 2 der VO ist der Nachweis wie folgt zu führen:

- 1.) durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung
- 2.) durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere Lieferschein
- 3.) durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten oder in den Fällen der Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer durch eine Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird.

Weiters hat gem. § 6 der VO ein sog. Buchnachweis zu erfolgen, welcher unter anderem durch folgende Aufzeichnungen erfüllt ist:

- 4.) Tag der Lieferung
- 8.) den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet

Im gegenständlichen Fall liegen die o.g. Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit nach Ansicht des Finanzamtes aus folgenden Gründen nicht vor:

a) Fehlende Versendungsbelege

Die Versendungsbelege gem. § 3 (Frachtbriefe, Konossemente, etc.) liegen nicht vor.

b) Ausnahmeregelung § 3 Abs. 2

Nach Ansicht des Finanzamtes könne die Ausnahmeregelung und somit Nachweisführung nach § 2 nicht zum Tragen kommen, da es dem Bf. möglich bzw. zumutbar gewesen sei, entsprechende Versendungsbelege zu erhalten, zumal der Abgabepflichtige von seinem Auftraggeber (H) bzw. von dessen Vertreter (D) jederzeit entsprechende Frachtpapiere bzw. Kopien hätte verlangen können und auch hätte erhalten müssen, da diese ja für den Transport auf öffentlichen Straßen benötigt worden seien und somit vorhanden hätten sein müssen.

Weiters würden die vorgelegten Beförderungs- bzw. Versendungsnachweise lt. Tz. 2 aus folgenden

Gründen auch nicht den Bestimmungen des § 2 der VO entsprechen:

-die Einzelbelege (Ausgangsrechnungszweitbelege mit Ausfuhrbestätigung bzw. Unterschrift D) seien in Nachhinein erstellt worden.

-Aus den genannten vorgelegten Beförderungs- bzw. Versendungsnachweisen gehe der Bestimmungsort nicht hervor (laut Vermerk auf den Rechnungen werde lediglich bestätigt, dass die Ware in ein anderes EU-Land verbracht wurde).

Weiters sei wie folgt auch der Buchnachweis mangelhaft:

a) Tag der Lieferung(§ 6 lit. 4)

Der Tag der Lieferung geht aus den Aufzeichnungen nicht hervor.

b) Bestimmungsort(§ 6 lit. 8)

Der Bestimmungsort gehe aus den Aufzeichnungen nicht hervor.

Nach Lehre und Rechtsprechung seien die im Rahmen einer Außenprüfung vorgelegten mangelhaften Ausfuhrnachweise (§ 2 u. § 3 der genannten VO) nachträglich nicht mehr sanierbar und somit die Steuerfreiheit zu versagen (vgl. BFH 06.12.2007, V R 59/03, Nachfolgeentscheidung zu EuGH, 27.09.2007, Rs C-146/05, Albert Collee). Etwas anderes gelte nach diesem Urteil ausnahmsweise nur dann, wenn trotz der Nichterfüllung der formellen Nachweispflichten aufgrund objektiver Beweislage feststehe, dass die Voraussetzungen des Art. 7 UStG vorliegen. Diese Voraussetzungen seien jedoch im gegenständlichen Fall nicht gegeben, da im Zuge umfangreicher Erhebungen festgestellt worden sei, dass der Diesel nicht ins EU-Ausland verbracht worden sei.

Hinsichtlich der Überprüfung der tatsächlichen Warenbewegungen wurde festgehalten:

Aufgrund einer sog. "Artikel 5 - Anfrage" von der tschechischen Finanzverwaltung, aus welcher hervorgehe, dass der Verdacht bestehe, dass die in den zusammenfassenden Meldungen des Bf. an die H gemeldeten Warenlieferungen nicht nach Tschechien erfolgt seien, seien von der Österreichischen Finanzverwaltung entsprechende Erhebungen durchgeführt worden. Im Zuge dieser Erhebungen seien stichprobenweise die tatsächlichen Warenbewegungen überprüft worden. Hiebei sei in sieben Fällen festgestellt worden, dass die beauftragte Transportfirma den Diesel in Deutschland (1) abgeholt und in einen Erdtank in 3 (3) (Nähe Salzburg) abgefüllt habe. **Ein Weitertransport nach Tschechien sei nicht erfolgt. Am 28.3.2011 sei betreffend die oben genannte Anfrage an die tschechische Steuerbehörde ein entsprechender Bericht übermittelt worden, in welchem neben einer kurzen Sachverhaltsdarstellung mitgeteilt wurde, dass ein direkter Liefernachweis vom Bf. an die Fa. H nicht vorliege. Aus einer Niederschrift des Zollamtes Linz über die Vernehmung des Herrn K vom 13.4.2011 sei der Finanzbehörde bekannt geworden, dass es sich bei den in der Umsatzsteuererklärung 2009 vom Bf. erklärten steuerfreien innergemeinschaftlichen**

**Lieferungen (Dieselverkäufe nach Tschechien) um Scheinlieferungen handle und dass die Dieselverkäufe tatsächlich in Österreich erfolgt seien.** Aus der Niederschrift gehe weiters hervor, dass dem Bf. dieser Umstand spätestens am 21.12.2009 bekannt gewesen sein musste, da an diesem Tag im Büro des Bf. zwischen dem BF , D und K eine Besprechung stattgefunden habe. Anlässlich dieser Besprechung sei im Beisein des Bf. von L an D ein Betrag in Höhe von € 45.000,-- für die Erstellung von Scheinfakturen übergeben worden. Weiters habe K im Zuge der Vernehmung vom 13.4.2011 angegeben, dass er in der Zeit vom 16.1.0.2009 - 16.12.2009 (Haftaufenthalt) vom Bf. ständig Drohanrufe erhalten habe, da D die Übernahmebestätigungen bzw. die Lieferscheine nicht unterschreiben würde, da L wiederum die vereinbarte Provision an D nicht bezahle.

Der Bf. sei zu diesem Sachverhalt am 29.4.2011 niederschriftlich als Beschuldigter nach der Strafprozessordnung einvernommen worden. Im Zuge dieser Einvernahme habe sich der Bf. der Aussage entschlagen. Weiters seien anlässlich der Außenprüfung hinsichtlich des Zahlungsflusses folgende Feststellungen getroffen worden:

Die Gewinnermittlung des Bf. sei für das Jahr 2009 gem. § 4 (1) EStG erfolgt. Ein Großteil des Geldflusses betreffend die Dieselein- und Verkäufe (alle ER u. AR ab 12.11.2009) sei buchmäßig nicht erfasst, da das gesamte Dieselgeschäft offensichtlich von D gesteuert worden sei. Buchhalterisch seien die Eingangsrechnungen auf das Konto 700001 Lieferverbindlichkeiten M (Gegenkonto Wareneinkauf) und die Ausgangsrechnungen auf das Konto 200001 Lieferforderungen H (Gegenkonto Erlöse) gebucht worden. Per 31.12.2009 habe das Lieferforderungskonto eine Gesamtforderung von € 981.130,84 und das Lieferverbindlichkeitenkonto eine Gesamtverbindlichkeit in Höhe von € 975.130,84. ausgewiesen. Der Saldo dieser beiden Konten in Höhe von € 6.000,-- sei per 31.12.2009 auf Privat umgebucht worden. Daraus sei ersichtlich, dass der Bf. mit der Abwicklung der Zahlungen nicht befasst gewesen sei. Daraus ergebe sich somit schlüssig, dass der verrechnete Diesel tatsächlich nicht nach Tschechien gelangt, sondern in Österreich verkauft worden sei.

Buchmäßig nicht erfasster Dieselverkauf 2009:

Vor Prüfungsbeginn sei eine Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG erstattet worden. Hiebei sei vom Bf. angegeben worden, dass die bei Prüfungsbeginn vorgelegte Ausgangsrechnung RF-0030/09 vom 5.9.2009 an die Fa. H über € 47.200,67 (64.424 I Biodiesel) buchmäßig als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nicht erfasst worden sei. Gleiches gelte für den Zahlungseingang der Rechnung (Barzahlung). Im Zuge der Prüfung sei festgestellt worden, dass auch der betreffende Dieseleinkauf (Re. Fa.M v. 4.9.2009 über € 46.900,67- steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung) nicht verbucht worden sei. Somit ergebe sich folgende steuerliche Änderung:

Erhöhung Erlöse (bisher i.g. Lieferungen ) 47.200,67

Gewinnerhöhung 2009 € 300

**Nichtanerkennung Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen:**

Weder die formellen Bestimmungen noch die materiellen Voraussetzungen (Beförderung oder Versendung des Gegenstandes der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet seien gegeben, welche für die Steuerfreiheit gem. Art. 6 und 7 UStG erforderlich seien:

Somit liegen in Österreich steuerpflichtige Lieferungen vor, welche zu folgender Umsatzsteuernachforderung führen:

steuerfreie i.g. Lieferungen lt. Erkl.	1.622.463,20
I.g. Lieferung lt.	47.200,67
bisherige innergemeinschaftliche Lieferungen gesamt : 1,20 x 0,20 = Umsatzsteuernachforderung	1.669.663,87
Umsatzsteuernachforderung	278.277,31

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).

**Die Einbringung der Abgaben sei gefährdet, weil der Bf im Zuge einer am 29.4.2011 durchgeführten Vernehmung bei der Befragung zu seinen Vermögensverhältnissen angegeben habe, dass er seinen Grundbesitz an seine Ehegattin übertragen wolle bzw. die Übertragung bereits veranlasst sei und er nach seinen Angaben außer seinen monatlichen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit bei P in Höhe von netto ca. € 2.500,--, über keine Einkünfte bzw. über kein Vermögen verfüge und er weiters für ein minderjähriges Kind unterhaltpflichtig sei.**

Aus diesen Gründen könne nur durch diese Sofortmaßnahme der Gefährdung und Erschwerung der Einbringung der Abgabenschuld begegnet werden und sei daher gem. § 20 BAO den Zweckmäßigkeitssgründen der Vorrang gegenüber den berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen einzuräumen.

In der **Berufung vom 30.05.2011 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 02.05.2011** beantragte der Bf. den Bescheid ersatzlos aufzuheben, zumal die inhaltlichen und rechtlichen Begründungen nicht richtig seien. Zudem wären die Verfahren noch nicht abgeschlossen. Auch sei nicht geprüft worden, ob überhaupt Steuerpflicht bestehe. Beweismittel seien ignoriert worden. Den Beweis, dass die Dieselverkäufe tatsächlich in Österreich durchgeführt worden seien, sei das Finanzamt schuldig geblieben. Die Begründung zur sofortigen Sicherstellung sei völlig aus dem Zusammenhang gerissen und sei dabei ein großer finanzieller Schaden entstanden. Zudem hätte es gelindere Mittel gegeben. Auch sei keine Akteneinsicht zur Wahrung der Rechte gewährt worden.

Zu den einzelnen Punkten im Sicherstellungsauftrag nahm er wie folgt Stellung:

**Beförderungs- und Versendungsnachweise:**

Die Rechnungen an die Fa. H mit dem beiliegenden Lieferschein seien wöchentlich an D in dessen Büro per Post versendet worden. Die unterzeichneten Ausfuhrnachweise habe er nach einigen Tagen per Post zurückbekommen. Frachtpapiere seien keine ausgehändigt worden, da D seine Kunden nicht preisgeben wollte und laut seinen Aussagen auch nicht verpflichtet sei, diese auszuhändigen. Mitte Oktober habe ihn Frau W kontaktiert und informiert, dass er als Zeuge aussagen müsse. Im Dezember 2010 habe ihn der Prüfer telefonisch informiert, dass eine Betriebsprüfung mit den Schwerpunkten Auslandsgeschäfte Fa. H durchgeführt werde. Dieser habe ihn aufgefordert exakte Frachtpapiere bis zur Prüfung vorzulegen. Auf Grund dessen habe er sich am 20.12.2010 mit D per e-mail in Verbindung gesetzt. Dieser habe ihm mitgeteilt, dass er die Frachtpapiere nicht aushändigen werde. Es würden die Lieferscheine bzw. Ausfuhrbestätigungen reichen. Das Finanzamt könne jederzeit Einsicht nehmen und die Frachtpapiere prüfen. In dem Mail sei auch angeführt, dass die Ausfuhrnachweise nach jeder Lieferung postalisch, firmiert, bestätigt übersendet worden seien. Dieses Mail sei dem Finanzamt bei Prüfungsbeginn vorgelegt worden. Bei der Vernehmung am 29.04.2011 sei ihm vorgehalten worden, dass er die Ausfuhrbestätigungen offensichtlich am 15.11.2010 noch nicht gehabt hätte. In dieser Anschuldigung sei das Mail von D offensichtlich ignoriert worden. Die aufgezeigte Vorgangsweise sei eigenartig und bedürfe einer gesonderten Erklärung der betreffenden Personen in diesem Verfahren. Dem Ersuchen die Prüfung beim Steuerberater durchzuführen, sei nicht entsprochen worden.

Im Jänner 2011 sei er über Aufforderung von Prüfer zum Finanzamt gekommen, wo die Prüfung eröffnet worden sei. Dort sei ihm eröffnet worden, dass der Verdacht bestehe, D habe ihn zu den Geschäften angeheuert. A (A) habe ihn ersucht, in die Geschäftsunterlagen Einblick nehmen zu dürfen. Nachdem er ihm dies gestattet habe, habe dieser den Ordner auf den Tisch geknallt und zu verstehen gegeben, dass man jetzt € 278.000 bekomme. Der Prüfer habe sich beim Gespräch zurückgehalten und nur angeführt, ob es sich bei den Geschäften um Reihengeschäfte handeln könnte. Bei dem Gespräch sei ihm dringlich angeraten worden, die Frachtpapiere zu besorgen und den Kontakt mit D zu vermeiden. Die Übermittlung der Unterlagen an Frau W sei deshalb unterblieben, weil diese extra in einem Ordner aufbewahrt worden seien. Auch habe er im November 2010 nicht an die Ausfuhrbestätigungen gedacht, zumal sich im Juli 2010 eine Naturkatastrophe in seinem Anwesen abgespielt habe. Er und seine Frau hätten das Haus umgehend verlassen und die wichtigsten Sachen in Sicherheit bringen müssen. Die Aufräumungsarbeiten hätten bis zum Frühjahr 2011 gedauert. Einige Unterlagen hätten jedoch nicht mehr gerettet werden können und seien vom Wasser und Schlamm mit anderen Gegenständen ins Freie gespült worden. Dass er die Ausfuhrbestätigungen auch mitschicken hätte sollen, habe er völlig vergessen und sei ihm deren Wichtigkeit nicht bewusst gewesen. Zudem habe ich sein Vorgesetzter telefonisch in Kenntnis gesetzt, dass seine Beratungsstelle aus Spargründen geschlossen werden müsse. Zudem finde er es nicht bedenklich, einzelne Unterlagen nicht übermittelt zu haben, da die Bestätigung

von der gesamten Ware vorgelegen sei. Fakt sei, dass er die Ausfuhrbestätigungen schon vor seiner Zeugenaussage besessen habe. Zudem verfüge er über korrigierte Ausfuhrnachweise, in denen die genaue Ortsbezeichnung angeführt worden sei, wohin die Ware geliefert worden sei. Am 05.04.2011 habe ihm der Prüfer telefonisch mitgeteilt, dass die Prüfung fortgesetzt werde. Auf die Frage, ob die Frachtpapiere bei D aufgetaucht seien und die Finanz in dessen Geschäftsunterlagen Einsicht genommen habe, gab er an, dass der Finanzbehörde in Tschechien eine Sachverhaltsdarstellung vorgelegt worden sei. Frachtpapiere seien keine angefordert worden. Er habe den Prüfer informiert, dass er D kontaktieren werde. Am 06.04.2011 habe er von diesem die korrigierten Ausfuhrnachweise erhalten.

Am 29.04.2011 sei die Prüfung fortgesetzt worden. Dabei habe ihm der Prüfer die in der Niederschrift angeführten Anschuldigungen eröffnet, über Anraten seines Steuerberaters habe er sich vorerst der Aussage entschlagen.

*Beförderungs- und Versendungsnachweise:*

Im August 2009 habe er Herrn F (F) kontaktiert, ob er bezüglich eines Dieselgeschäfts nach Tschechien günstige Frächter und Lieferanten kenne. Dieser habe ihm einige Lieferanten genannt u.a. die die Fa. E. Diese habe das günstigste Angebot gemacht. In der weiteren Folge sei es zu einem Treffen mit L und K gekommen. D habe in der weiteren Folge festgelegt, dass die Fa. E die gesamten Geschäfte mit der Fa. H abwickeln sollte. Seine Aufgabe mit der Fa. E habe darin bestanden, dass er dieser die Ladeumnummern des Tanklagers in 1 bekanntgebe. Die Abholung und Verbringung der Ware sei durch die E organisiert und durchgeführt worden. In der weiteren Folge habe er der Fa. E die Ladenummer nach vorheriger Preisabsprache mit D bekannt gegeben. **Er habe bis am 29.04.2011 keine Kenntnis gehabt, dass es sich bei den Dieselgeschäften mit der FA. H um Scheingeschäfte gehandelt haben könnte.** So habe er deren UID Nummer zweistufig geprüft, keinen Frächter beauftragt, noch bezahlt. Ende Jänner 2010 habe L in seinem Beisein die hinterlegte Banksicherheit abgeholt. Als sie zu seinem Büro gegangen seien, hätten D und K vor dem Büro gewartet. Noch einmal habe er D ersucht, eine Gesamtbestätigung der ausgeführten Waren zu unterzeichnen. Während er die Bestätigung am PC vorbereitet habe, habe er gesehen, wie K einen größeren Geldbetrag gezählt habe. An wen er diesen ausgehändigt habe, könne er nicht mehr sagen. Seiner Meinung nach, habe es sich um die abgeholt Bankgarantie gehandelt. Im Hinblick auf die Beendigung der Geschäftsbeziehung mit D im Einvernehmen, sei auch nicht über Scheingeschäfte oder Provisionszahlungen geredet worden.

*Behauptung K:*

Bis zum 29.04.2011 sei ihm nicht bekannt gewesen, dass sich dieser in Haft befunden habe. Er finde dessen Aussage derart schräg, dass er an dessen geistigen Zustand zweifeln müsse. Wie solle er einen Menschen bedrohen, der sich in Haft befindet. Richtig sei, dass er im September/Oktober diesen zu kontaktieren versuchte. Der Grund seien immer wieder Schwierigkeiten mit den begleitenden Verwaltungspapieren der

beauftragten Frächter gewesen, zumal die Fa. M mehrmals mitgeteilt habe, dass die Papiere nur teilweise und unvollständig übermittelt worden seien. Erst nach mehreren Interventionen seinerseits seien bei der Fa. E die vollständigen Papiere eingelangt. Richtig sei, dass er gegenüber K am Telefon nicht unbedingt freundlich gewesen sei. Äußerungen wie Chaoten und schwindliche Firma seien dabei gefallen. Wenn K dies als Drohung empfunden haben sollte, sei dies sein subjektives Empfinden. Erpresst, genötigt oder gar gefährlich bedroht, habe er K sicherlich nicht. Ende Jänner anfangs Februar 2010 habe ihn K kontaktiert und gefragt, ob er ihm Biodieselöl verkaufen könne. Gleichfalls im Jänner 2010 habe er wiederum K kontaktiert, ob ihm dieser Biodieselöl für die P verkaufen könnte. In der weiteren Folge sei es zu einem Treffen in seinem Büro gekommen. Ein konkretes Angebot habe K aber nicht unterbreitet. Allerdings habe er ihm angeboten, bei ihm als Diesel- und Heizölverkäufer tätig zu werden. Im Zuge dieses Gespräches habe er K auch mitgeteilt, dass er wegen der Auslandsgeschäfte mit D von der Finanzfahndung als Zeuge befragt worden sei. K habe daraufhin angegeben, dass er davon nichts wisse. Er könne sich jedenfalls nicht vorstellen, wenn man von einer Person bedroht werde, mit dieser noch Geschäfte zu machen. Allerdings sei K bei seinem letzten Besuch in seinem Büro sehr verhaltensauffällig gewesen. So habe sich dieser kaum still halten können mit übertrieben lauter Stimme gesprochen. Dies sei mitunter ein Zeichen einer Persönlichkeitsstörung und dass sich die Person in einer außergewöhnlichen Belastungssituation befindet. Dass er von K derart beschuldigt werde, könne er sich nur durch ein schweres Belastungssyndrom ausgelöste Verzerrungen und Verwechslungen vorstellen.

Beweisanträge:

*Vernehmung von F über den Ablauf der Geschäftsanbahnung*

*Vernehmung des Geschäftsführers der Fa. E Herrn L*

*Vernehmung des D als Geschäftsführer der Fa. H über den Geschäftsablauf und wann die Ausfuhrnachweise übermittelt worden sind.*

*Akteneinsicht bzw. Vorlage von Beweisen:*

*An wen der Diesel verkauft worden sei.*

*Wer den Diesel verkauft habe.*

*Wer den Diesel transportiert habe*

*Wie er hätte wissen müssen, dass der Diesel nicht ins Ausland gebracht wurde.*

*Ob er mit den angeblichen Kunden Kontakt gehabt habe.*

Dies sei deshalb von großer Bedeutung, da das Finanzamt behauptet habe, im Zuge der Erhebungen stichprobenweise die tatsächlichen Warenbewegungen überprüft zu haben.

Nichtanerkennung der Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen.

Das Finanzamt spreche in der Bescheidbegründung von Scheinlieferungen und Scheingeschäften. Zudem habe es festgestellt, dass der Diesel in Österreich verblieben

und verkauft worden sei. Dabei stütze es sich alleine auf die Behauptung eines Häftlings. Kein einziger Beweis sei vorgelegt worden, dass der Diesel in Österreich verkauft worden sei. Lediglich in sieben Fällen sei festgestellt worden, dass die beauftragte Transportfirma in 3 in einen Erdtank abgefüllt habe. Dies alleine gebe aber noch keine Klarheit darüber, ob der Diesel tatsächlich in Österreich verblieben sei. Scheingeschäfte und Scheinlieferungen seien schwere strafbare Handlungen nach dem StGB. Darüber hätten unabhängige Gerichte zu entscheiden. So habe die Finanzbehörde vorverurteilt und Feststellungen getroffen, die ein Urteil des Gerichtes vorwegnehmen.

Was die Zahlungsabwicklung betreffe, so seien auf sein Betreiben hin, ab 12.11.2009 die Zahlungen im Hinblick auf die Kontogebühr von € 12 bei einer Eilüberweisung direkt auf das Konto der M überwiesen worden. Die Behauptung des Finanzamtes, die Ausfuhrnachweisbestätigungen von D am 15.11.2010 noch nicht besessen zu haben, entspreche nicht der Wahrheit und ignoriere das Mail von D vom 20.12.2010.

(In diesem Mail wurde u.a. festgehalten : „Ihre Anfrage bezüglich Frachtbriefaushändigungen kann nicht nachgekommen werden, da die Ware von unserem Unternehmen in einem weiteren EU- Staat weiterveräußert wurde und der Empfänger neutral zu behandeln ist, und auch nicht erwünscht ist den Kunden preis zu geben. Wegen Anfrage des Finanzamtes haben Sie jedoch für jede Lieferung einen Ausfuhrnachweis, den wir Ihnen nach der Lieferung postalisch firmiert bestätigt übersendet haben, und davon ausgehen, dass ihnen diese Ausfuhrerklärungen auch vorliegen, und nach unserer Ansicht vom gesetzlichen Standpunkt ausreichen und Sie jedenfalls damit den Nachweis erbringen, dass die Fa. H, die Lieferungen aus Österreich ausgeführt hat. Dem Finanzamt in 2 seien die Frachtbriefe, die dort in der Buchhaltung hinterlegt seien, jederzeit zugänglich.“

Die Feststellung des Finanzamtes, dass die Ausnahmeregelung und somit die Nachweisführung nach § 2 nicht zum Tragen komme, sei unrichtig. Dass es dem Pflichtigen möglich und zumutbar gewesen wäre, entsprechende Versendungsbelege zu erhalten, treffe so nicht zu, zumal er bei D sehr oft diesbezüglich interveniert habe. Zudem sei die Außenprüfung noch nicht abgeschlossen und kein Bescheid ergangen. Zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages habe die Finanzbehörde dem Verfahren vorgegriffen. Ein wichtiger Teil der Prüfung liege darin, ob überhaupt eine Steuerpflicht bestehe und die Geschäfte als Reihengeschäft zu werten seien. Die Abwicklung sei alleine von der Fa. E erfolgt. Er sei nach Ladung der Ware nicht mehr der Verfügungsberechtigte gewesen.

Gefährdung der Einbringung der Abgaben.

Was die Behauptung betreffe, er habe im Zuge der durchgeführten Vernehmung kundgetan seinen Grundbesitz an seine Ehegattin übertragen zu wollen bzw. die Übertragung bereits veranlasst, so seien diese Ausführungen aus dem Zusammenhang gerissen und so wie sie wieder gegeben wurden, ungeheuerlich. Durch die Vorgangsweise (Grundbuchsanknung) sei ihm ein großer finanzieller Schaden entstanden. Auch die

Kreditwürdigkeit leide darunter zudem könne er sich keine geeignete Rechtsvertretung mehr leisten. **Richtig sei zwar, dass in Gegenwart seines Steuerberaters über die Vermögensverhältnisse gesprochen worden sei. Dabei habe er dem Prüfer mitgeteilt, dass eine schwierige und gefährliche Operation auf Grund eines Bandscheibenvorfalles bevorstehe. Diese Operation könne in einem oder auch in einigen Jahren sein. Für diesen Fall sei eine Übergabe der Liegenschaft an die Ehegattin angedacht. Sollte aber früher eine Operation notwendig und das Verfahren noch nicht abgeschlossen sein, werde er diesbezüglich das Finanzamt informieren. Nur für den Notfall (Durchtrennen des Zentralnervenstranges) sei ein Übergabeprozedere vorbereitet worden. Auf die offensichtliche Fangfrage ob er jetzt noch ein Vermögen habe, habe er geantwortet, schreiben sie doch hin, was die wollen. Warum das Finanzamt eine derartige Verdrehung der Aussagen vorgenommen habe, sei für ihn nicht nachvollziehbar.**

Das Finanzamt wies in der weiteren Folge die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung vom 11.01.2012** als unbegründet ab. Dabei hielt es fest, dass der Entscheidungsfindung die in der Bescheidbegründung vom 02.05.2011 dargelegten Sachverhaltsfeststellungen, ergänzt um die Ergebnisse des laufenden, jedoch noch nicht abgeschlossenen Prüfungsverfahrens zu Grunde gelegt worden seien. Was die Beförderungs- und Versendungsnachweise betreffe, so werde der ausgesprochene Verdacht, dass der Bf. die Rechnungen mit den Ausfuhrbestätigungen des Herrn D am 15.11.2010 noch nicht besessen habe, nicht mehr aufrechterhalten. Allerdings würden die Ausfuhrbestätigungen nicht den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen. Noch einmal führte das Finanzamt die Gründe an, weshalb seiner Meinung eine Nachweisführung gem. § 2 der VO nicht in Betracht komme, da es dem Bf. möglich bzw. zumutbar gewesen wäre, entsprechende Versendungsbelege zu erhalten. So wäre es am Bf. gelegen, von seinem Auftraggeber (H) bzw. dessen Vertreter (D) jederzeit entsprechende Frachtpapiere zu verlangen. Was den mangelnden Buchnachweis betreffe (Sanierung erst am 06.04.2011 durch berichtigte Ausfuhrbestätigungen der Fa. H) wurde noch ergänzend auf die Entscheidung des UFS RV/0265-W/2008 verwiesen, wonach laut Lehre und Rechtsprechung, der Nachweis zeitnah zu führen sei und vollständig zu sein habe. Bezuglich der Überprüfung der tatsächlichen Warenbewegungen führte das Finanzamt aus, dass stichprobenweise die tatsächlichen Warenbewegungen überprüft worden seien. Dabei sei festgestellt worden, dass die beauftragte Transportfirma den Diesel in Deutschland abgeholt und in einen Erdtank in 3 abgefüllt habe. Ein Weitertransport nach Tschechien sei nicht erfolgt. Aus dem am 28.03.2011 übermittelten Bericht betreffend die tschechische Anfrage gehe hervor, dass ein direkter Liefernachweis vom Bf. an die Fa. H nicht vorliege. Im Zuge einer Zeugeneinvernahme am 22.09.2011 habe K zu Protokoll gegeben, dass die gegenständlichen Lieferungen nicht in das Ausland erfolgt seien, sondern dass der Diesel in Österreich verkauft worden sei. Eine Einvernahme von D am 29.11.2011 habe ergeben, dass der Diesel, abzüglich des Diesels für den eigenen LKW, an eine Firma in Ungarn verkauft worden sei, wobei diese Firma auch den Empfang der Ware bestätigt habe. D habe aber weder mit dem Transport noch mit der Bezahlung dieses Diesels zu tun

gehabt. Aus den Aussagen von K und D gehe hervor, dass der Bf. tatsächlich der Meinung gewesen sei, dass der von ihm fakturierte Diesel tatsächlich ins Ausland verbracht worden sei. Die Abwicklung des Geschäfts weise jedoch eine Reihe von Außergewöhnlichkeiten auf, welche den Bf. hätten veranlassen müssen, diese Dieselgeschäfte genauer zu hinterfragen und ein spezielles Augenmerk auf die Ausfuhrpapiere zu legen. Bezuglich der Ungewöhnlichkeiten der Geschäftsabwicklung hielt das Finanzamt fest: Der Bf. sei vorher nie in der Treibstoffbranche tätig gewesen und von K und D kontaktiert worden um Dieselein- und Verkäufe zu tätigen, wobei ihm sowohl der Lieferant als auch der Abnehmer vorgegeben worden seien. Der Bf. habe lediglich bei der Fa. M Preisauskünfte einholen, diese D mitteilen und nach Aviso von D der Fa. E die Ladennummer für die Dieselabholung in Deutschland bekanntgeben müssen. Diese Ladennummer habe der Bf. von der Fa. M erhalten, nachdem bei dieser die jeweils abzuholende Menge bezahlt worden sei. Der Bf. habe nach eigenen Angaben € 150 pro LKW- Zug erhalten, ohne auf die Marge Einfluss nehmen zu können. Ab 12.11.2009 habe der Bf. für seine Einkäufe keinerlei Zahlungen an den Lieferanten zu leisten gehabt. Für seine Diesellieferungen habe er aber auch keine Zahlungen erhalten. Die Eingangsrechnung der Fa. M über 95.146 Liter Diesel sei doppelt an die H verrechnet worden. Dieser Fehler sei offensichtlich niemanden aufgefallen bei einer Größenordnung von € 72.666,35. Der gesamte Zahlungsverkehr sei nicht über den Bf. abzuwickeln gewesen. Dieser habe lediglich einen Betrag von € 150 pro LKW- Zug erhalten, wobei sich der direkte Zahlungsfluss dieser Beträge nicht aus der Buchhaltung ableiten lasse. All diese Umstände hätten den Bf. zu besonderer Vorsicht veranlassen müssen. Bezuglich der Nichtanerkennung der Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen hielt es noch einmal fest, dass weder die formellen noch die materiellen Voraussetzungen, welche für die Steuerfreiheit gem. Art. 6 und 7 UStG erforderlich wären erfüllt seien. Auch lägen die Voraussetzungen für die „Vertrauensschutzregelung“ gem. Art. 7 Abs. 4 UStG nicht vor. So sei nach der Literatur bei der durch den Unternehmer durchzuführenden Beurteilung, ob Steuerpflicht gegeben sei, der Maßstab eines ordentlichen Kaufmannes anzulegen. Erscheinen die Angaben des Abnehmers bzw. die Art und Weise, wie die gegenständlichen Geschäfte abzuwickeln seien, zweifelhaft, wovon auszugehen sei, so könne es zur Vermeidung von USt-Nachforderungen zweckmäßig sein, die Lieferung als steuerpflichtig zu behandeln und den Abnehmer auf die Möglichkeit des USt-Erstattungsverfahrens hinzuweisen. Andernfalls müsse der Unternehmer mit Nachforderungen rechnen. Noch einmal wurde auf die Aussage von K verwiesen, wonach der Diesel nach Österreich gelangt und dort verkauft worden sei. Was die Ausführungen in der Berufung zur geplanten Übergabe an die Ehegattin betreffe, sei anzumerken, dass der **Bf. befragt über seine Vermögensverhältnisse angab, dass er über kein Vermögen verfüge und seine Angaben mit seiner Unterschrift bestätigt habe**. Zudem seien zwischenzeitlich im Grundbuch der im Mitbesitz des Bf. stehenden Liegenschaft Pfandrechte in Höhe von € 170.000 eingetragen worden, welche laut Ausführungen in der Berufung bereits vor Erlassung des Sicherstellungsauftrages bestanden hätten. Bereits dadurch sei das

Tatbestandsmerkmal der Gefährdung bzw. wesentlichen Erschwerung der Einbringung erfüllt.

Im **Vorlageantrag vom 06.02.2012** beantragte der Bf. den Sicherstellungsauftrag aufzuheben, da die inhaltlichen und rechtlichen Begründungen zum Zeitpunkt der Ausstellung des Bescheides durch keinen einzigen Beweis nachzuweisen seien und nicht der Wahrheit entsprechen. In der weiteren Folge wurde das Beschwerdevorbringen im Wesentlichen wiederholt und ergänzend vorgebracht: Die angeführten Mails seien der Behörde schon vor Erstellung des Sicherstellungsauftrages vorgelegen, von dieser allerdings ignoriert worden. Über das am 21.01.2011 geführte Gespräch sei kein Protokoll aufgenommen worden. Es seien zahlreiche Beweisanträge gestellt worden, denen nicht nachgekommen worden sei. Auch habe es die Finanzbehörde unterlassen, trotz Beweisantrages bei der Vernehmung von L und K auf die gestellten Fragen einzugehen. Auch die Aussage von D, dass die Ware nach Ungarn weiterverkauft worden sei, sei ignoriert worden. Diese Aussagen wären der Behörde vor Ausstellung des Berufungsbescheides bekannt gewesen. Die Beweisanträge, was die Geschäftsanbahnung betreffe, wurden abgelehnt. Was die in der Berufungsvorentscheidung angeführten Ungewöhnlichkeiten (Vorgabe von Abnehmer und Lieferant, kein Einfluss auf die Marge) betrifft, so handle es sich dabei um wissentlich behauptete Unwahrheiten, die nicht den Tatsachen entsprechen. Die agierenden Beamten dürften nicht mehr zwischen Legislative und Exekutive unterscheiden können. Auch würden Begründungen als Tatsachen dargestellt, obgleich das Ermittlungsverfahren noch nicht abgeschlossen sei. Ein wichtiger Teil der Außenprüfung sei darin gelegen, ob überhaupt in Österreich eine Steuerpflicht bestehe. **Was die Vermögensverhältnisse betreffe, so hätte er zum Zeitpunkt des Gespräches tatsächlich über kein aktives Vermögen verfügt, da diesem Verbindlichkeiten entgegenzusetzen gewesen wären.** Warum das Finanzamt, was die Aussage bezüglich der Liegenschaftsübergabe betrifft, eine derartige Verdrehung vorgenommen habe, sei für ihn nicht nachvollziehbar, zumal dadurch noch eine andere Person geschädigt worden sei, die mit diesem Verfahren überhaupt nichts zu tun habe. Der Sicherstellungsauftrag sei völlig überzogen, da es gelindere Mittel gebe. Hätte er sein Vermögen vor der Finanz sichern wollen, hätte er dies längst tun können. Es bestehe der begründete Verdacht, dass durch wissentliche Verdrehung der Aussagen, sich die Behörde vorsätzlich einen Vermögensvorteil verschaffen wolle. Auch die angekündigte Vernehmung des steuerlichen Vertreters sei bisher nicht erfolgt. Die Außenprüfung sei noch nicht abgeschlossen, zumindest sei kein Bescheid ergangen. Die Behörde habe im Verfahren Sicherstellungsauftrag dem Prüfungsverfahren vorgegriffen. Die Klärung der Frage, ob in Österreich Steuerpflicht bestehe, sei bisher nicht erfolgt. Die Feststellung, dass D das gesamte Dieselgeschäft organisiert habe, könne nicht nachvollzogen werden. Es bestehe der Verdacht, dass vorsätzlich Sachverhalte aus anderen Verfahren eingesetzt worden seien, um ihn zu schädigen. Für ihn bestehe kein Zweifel, dass er für etwas den Kopf hinhalten müsse, das vielleicht andere verbrochen haben. Letztendlich wurde beantragt, den steuerlichen Vertreter einzuvernehmen und zu klären, ob in Österreich Steuerpflicht bestehe.

Mit **Beschluss vom 26.02.2015** wurde dem Bf. aufgetragen, die Beschwerde vom 30.05.2011 zu unterschreiben. Dieser Mangel wurde behoben.

Mit Schreiben vom 26.02.2015 wurde der Bf. aufgefordert, den von ihm namhaft gemachten Zeugen PZ (PZ) von der Verschwiegenheitspflicht zu entbinden. Der Zeuge beantwortete die an ihn gerichteten Fragen im Schreiben vom 07.04.2015 dahingehend, dass die Einkommensverhältnisse des Bf. in den Steuererklärungen ersichtlich seien. Ob der Bf. über weiteres Vermögen verfüge, entziehe sich seiner Kenntnis. Was die Informationsabsicht im Falle einer Operation betreffe, so könne er sich darin nicht mehr erinnern.

Der Prüfer wurde in der weiteren Folge vom Verwaltungsgericht unter Anschluss der Zeugenaussage zu einer Stellungnahme aufgefordert. Im Antwortschreiben vom 16.04.2015 hielt dieser sinngemäß fest. Die Außenprüfung sei durch eine Anfrage der tschechischen Behörden ausgelöst worden. Die Anfrage sei von Frau W von der Steuerfahndung Linz bearbeitet worden. Am 29.04.2011 sei der Bf. als Beschuldigter einvernommen worden. Soweit er sich erinnern könne, habe der Bf., was sein Vermögen betreffe angegeben "keines". Darauf aufmerksam gemacht, dass er laut der dem Finanzamt vorliegenden Grundbuchsabfrage über zwei Liegenschaften verfüge, habe der Bf. ausgesagt, **dass er diese Grundstücke seiner Gatin übertragen wolle bzw. die Übertragung bereits veranlasst sei**. An den genauen Wortlaut könne er sich leider nicht mehr erinnern. Der Bf. habe dabei glaublich auch von seinen Bandscheibenproblemen und einer möglichen Operation gesprochen. In welcher Form bzw. was genau über die Bandscheibenprobleme, die Operation und das Übergabeprozedere gesprochen worden sei, daran könne er sich leider nicht mehr erinnern. Auch an die vom Bf. Informationsabsicht im Falle einer Operation, könne er sich nicht mehr erinnern. Auf die nochmalige Frage, was er zum Vermögen niederschreiben solle, habe der Bf. angegeben "keines". Letztendlich wies der Prüfer auf die Ausführungen des Bf. in seiner Beschwerde hin, demzufolge dieser selbst angab, tatsächlich über kein aktives Vermögen zu verfügen.

Mit Schreiben vom 22.04.2015 wurde dem Bf. die Stellungnahme des Prüfers, die schriftlich Aussage des Zeugen PZ, 1 Aktenvermerk vom 02.05.2011 betreffend den Sicherstellungsauftrag, die Aussage des Zeugen WL (WL) übermittelt. Auch eine Kopie des Berichtes vom 28.03.2011 war angeschlossen. Darin war die Beschlagnahme des Firmenstempels der Fa H im Büro von D festgehalten worden und der Schluss gezogen worden, dass auf Grund der vorliegenden Papiere kein Nachweis über die tatsächliche Ausfuhr nach Tschechien vorliege. Vom Zeugen W wurde wiederum die Aussage getroffen, Treibstoff niemals nach 2 verbracht zu haben. **Ausdrücklich wurde dem Bf. seine Aussagen, was das Nichtvorhandensein von aktivem Vermögen zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages betrifft, vorgehalten.**

Im Antwortschreiben vom 11.05.2015 teilte der Bf. zunächst mit, dass seinem Antrag vom 06.02.2012 auf Befragung des Zeugen PZ erst nach 3 Jahren nachgekommen worden und es nicht verwunderlich sei, wenn sich dieser nicht mehr erinnern könne. Dies könne ihm jedenfalls nicht zum Nachteil angelastet werden. Was den Aktenvermerk

betrifft, so beantagte der Bf. die Bekanntgabe des Datums der Beschlagnahme des Firmenstempels sowie die Bekanntgabe des Ersuchens der tschechischen Behörde, um eine exakte Stellungnahme abgeben zu können. Was die Aussage des Zeugen W betrifft, so hielt er fest, mit der Fa. W und KZ keine geschäftlichen Verbindungen gehabt zu haben. Der Besitz und die Verfügungsberechtigung über die Waren seien in 1 an die Fa. H übergegangen. Er selbst habe nie einen Frächter beauftragt noch bezahlt. Bezuglich der Objektivität des Prüfers verwies auf seine bisherigen Äußerungen. Nur für den Fall einer Operation sei die Übergabe der Liegenschaft an seine Frau angedacht gewesen. Sollte aber früher eine Operation notwendig und das Verfahren noch nicht abgeschlossen sein, hätte er das Finanzamt informiert. Nur für den Notfall (plötzliches Durchtrennen des zentralnervenstranges) sei ein Übergabeprozess vorbereitet worden. Unter Vorbereitung habe er damals gemeint, dass es Vorbereitungsgespräche mit Rechtsanwälten gegeben habe, wie dieses Prozess überhaupt in der Praxis durchzuführen sei. Die Angaben im Aktenvermerk vom 02.05.2011, wonach die Übergabe bereits veranlasst sei, entsprechen nicht der Wahrheit. Neben dieser Informationspflicht gegenüber dem Finanzamt habe er auch eine Informationspflicht bezüglich längerer Aufenthalte im Ausland oder vom Wohnort eingehalten. Dennoch sei der Prüfbericht während seiner angekündigten Abwesenheit zugestellt worden. Durch die Erweiterung des Prüfungsverfahrens sei es ihm verwehrt gewesen die Liegenschaften zu veräußern, ohne sich strafbar zu machen. Schon aus diesem Grunde sei die Sicherstellung nicht gerechtfertigt. Die Verbindlichkeiten zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages könne er nicht genau anführen. Laut Bankdaten hätten diese mit 26.03.2014 € 303.118,14 betragen. Eine Zurückrechnung könne nicht durchgeführt werden, da sich das Zinsniveau in dieser Zeit mehrmals verändert habe. **Seiner Schätzung nach hätten die Verbindlichkeiten ca. € 340.000 betragen.** Eine genaue Berechnung durch die Bank sei kostenpflichtig. Auf Grund des Umstandes, dass ihm die Niederschrift der Fa. W, des Berichtes der Frau W und des Aktenvermerkes des Püfers erst jetzt vorgelegt worden seien, seien seine Verteidigungsmöglichkeiten diesbezüglich bei der Berufung und der Berufung gegen die Berufungsvorentscheidung aus seiner Sicht erheblich beeinträchtigt gewesen. Die Bekanntgabe der Betriebsprüfungserweiterung am 29.04.2011 nach dem Finanzstrafgesetz sei durchgeführt worden, ohne dass ihn der Hauptzeuge oder andere Zeugen jemals beschuldigt hätten.

### **Sachverhalt**

Das Verwaltungsgericht geht von nachstehendem Sachverhalt aus:

Der Bf. hat im September 2009 mit dem Handel von Diesel begonnen und diesen Handel wiederum Ende Dezember 2009 beendet. Der Diesel wurde vom Bf. bei der Fa. M in Wien bestellt. Der von dieser Fa. an den Bf. verkauft bzw. verrechnete Diesel befand sich vor dem Verkauf jeweils im Tanklager der Fa. M in 1 in Deutschland. Der Bf. ist gegenüber M mit der österreichischen UID-Nummer aufgetreten bzw. hat diese der Fa. M bekannt gegeben. In der weiten Folge fakturierte die Fa. M den Dieselverkauf an den Bf. mit dem entsprechenden Hinweis als steuerfreie innergemeinschaftliche

Lieferung von Deutschland nach Österreich und meldete die Verkäufe entsprechend als innergemeinschaftliche Lieferung nach Österreich. Korrespondierend fakturierte wiederum der Bf. seinerseits den gesamten von der Fa. M bezogenen Diesel an die Fa. H mit Sitz in 2 in Tschechien und meldete diese Verkäufe entsprechend in den zusammenfassenden Meldungen als innergemeinschaftliche Lieferungen nach Tschechien. Grundlage für die steuerfreie Weiterverrechnung an H waren von H an den Bf. übermittelte Ausfuhrbestätigungen. Dabei erfolgte die Abholung des Diesels in 1 durch die Fa. E (teils mit eigenen Taktfahrzeugen teils durch Fremdfrächter). Letztendlich wurde der im Zeitraum September bis Dezember 2009 bei der Fa. M eingekaufte und an die Fa. H. weiterverrechnete Diesel außerhalb der Buchhaltung mit großer Wahrscheinlichkeit in Österreich (schwarz) verkauft.

Am 29.04.2011 wurde der Bf. als Beschuldigter einvernommen. Zum damaligen Zeitpunkt war dem Finanzamt auf Grund der vorliegenden Grundbuchsabfrage bekannt, dass dieser Miteigentümer von zwei Liegenschaften ist. In der Niederschrift wurde zu den Einkommensverhältnissen festgehalten: monatlich Netto € 2.500, Vermögen „keines“ Sorgepflichten: eine mj. Tochter (Alimente mtl. ca € 450). Im Zuge der Vernehmung war auch die Rede von einer Bandscheibenoperation, die in einem oder in einigen Jahren anstehen kann. Dabei ist jedenfalls auch die Aussage gefallen, die Liegenschaften an die Gattin übertragen zu wollen bzw., dass Vorbereitungen bereits getroffen worden seien.

### **Beweiswürdigung:**

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die Verwaltungsakten, insbesondere in die Veranlagungs- und Einbringungsakten, in die Feststellungen des Prüfers, durch Zeugeneinvernahme, Einholung einer Stellungnahme des Prüfers sowie durch Vorhalt.

Auf Grund nachstehender Überlegungen gelangte das Verwaltungsgericht zu obigem Sachverhalt:

Maßgeblich für diese Sachverhaltsannahme sind die Eingangsrechnungen der Fa. M an den Bf. in denen sich die UID. Nummer des Bf. sowie der Vermerk findet, dass es sich um i.g. steuerfreie Lieferungen handelt, sowie die Ausgangsrechnungen an die Fa. H. Bedeutung kommt dabei der, noch vor Ausstellung des Sicherstellungsauftrages getätigten seinerzeitige Artikel-5-Anfrage der tschechischen Behörde zu, die Auslöser für das nunmehrige Verfahren war. Danach ergab sich in der weiteren Folge der begründete Verdacht, dass die vom Bf. fakturierten Waren tatsächlich gar nicht nach Tschechien geliefert wurden. Dies kommt zunächst zum Ausdruck in dem von Frau W erstellten Bericht. Auch die seinerzeit stichprobenweise erfolgte Überprüfung der Warenbewegung in sieben Fällen führte zu dem Ergebnis, dass ein Warentransport nach Tschechien nicht erfolgte. Zudem vermochte der Bf. bereits seinerzeit nicht die vom Prüfer geforderten entsprechenden buchmäßigen Nachweise gem. Art 7 UStG erbringen (Versendungsbelege). Letztendlich wurde der Bf. durch die im April 2011 getätigte Aussage des Zeugen K., dass es sich um Schwarzverkäufe in Österreich handle, belastet.

Nach Erlassung des Sicherstellungsauftrages eingetretene Umstände können keine Berücksichtigung mehr finden. Daher kann der Umstand, dass eine weitere Artikel-5-Anfrage ergab, es handle sich bei der Fa. Z. in Ungarn, welche die Diesellieferungen angeblich erhalten haben soll, um eine Schein- bzw. Briefkastenfirma, lediglich als Indiz angeführt werden. Ebenso, dass der Zeuge K im Zuge einer nochmailgen Einvernahme bei seiner Aussage geblieben ist. Der maßgebliche Zeuge L, der für die Abwicklung der Geschäfte bei der Fa. E zum maßgeblichen Zeitpunkt zuständig war, hat sich ohnedies der Aussage entschlagen.

Was wiederum die Einkommensverhältnisse zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages betrifft, so ergeben sich diese aus der vom Bf. unterzeichneten Niederschrift vom 29.04.2011. Was die Vermögensverhältnisse betrifft, so hat der Bf. in der Niederschrift vom 29.04.2011 und im Vorlageantrag selbst eingeräumt zum damaligen Zeitpunkt über kein aktives Vermögen zu. Der Vorhalt des Verwaltungsgerichtes wurde dahingehend beantwortet, dass die Bankverbindlichkeiten zum damaligen Zeitpunkt rd. € 340.000 betragen hätten. Somit steht für das Verwaltungsgericht eindeutig fest, dass zum maßgeblichen Zeitpunkt, dem der Erlassung des Sicherstellungsauftrages kein aktives Vermögen vorhanden war.

Die Aussage, die Liegenschaft an die Ehegattin übertragen zu wollen, dürfte tatsächlich im Zusammenhang mit einer bevorstehenden Bandscheibenoperation getätigt worden sein. Wobei sich generell die Frage stellt, warum das Thema im Zusammenhang mit dem Liegenschaftsbesitz überhaupt angesprochen wurde, wenn es tatsächlich nicht um eine bevorstehende Übertragung ging. Der Inhalt des Gespräches wurde nicht festgehalten, der Zeuge PZ kann sich nicht mehr erinnern, der Prüfer räumt ein, dass der Bf. von einer bevorstehenden Bandscheibenoperation gesprochen hat. Während in der Beschwerde und im Vorlageantrag noch davon die Rede ist, dass nur für den Notfall (plötzliches Durchtrennen des Zentralnervenstranges) ein **Übergangsprozedere vorbereitet wurde**, wird dies im Antwortschreiben vom 11.05.2015 wiederum abgeschwächt. So sollen plötzlich nur mehr Gespräche mit Rechtsanwälten stattgefunden haben. Auch was das Vorhandsein von Vermögen betrifft, so finden sich in der Beschwerde und im Vorlageantrag unterschiedliche Ausführungen. An der Version des Bf. bezüglich einer Verständigungsabsicht und dass Vorbereitungen nur für den Notfall getroffen wurden, bestehen daher erhebliche Zweifel. Auch entspricht es nicht der allgemeinen Erfahrung, dass ein Abgabenschuldner die Finanzverwaltung verständigt, damit diese Sicherungsmaßnahmen durchführen kann, wenn er diese zuvor massiv bekämpft. Dazu kommt das Wissen um einen weitereren Gläubiger, die Bank, die auf ihre Forderung nicht verzichtet. Aus diesen Überlegungen heraus, wird die behauptete Informationsabsicht in Zweifel gezogen und kann sich der Prüfer daran auch nicht erinnern. Auch der Inhalt des zeitnah angelegten Aktenvermerkes spricht gegen die Version des Bf. (Da nach Angaben von Bf. die Übertragung des o.g. Grundvermögens an seine Gattin bereits veranlasst ist (Schenkung), wird um ehestmögliche Erledigung gebeten). Auch kommt die erste Version, dass "ein Übergabeprozedere vorbereitet" wurde dem Inhalt des

Vermerkes näher und findet sich diese in der Beschwerde und im Vorlageantrag wörtlich so. Bleibt die Kernaussage die Liegenschaft der Gattin übertragen zu wollen und dass ein Übergabeprozedere vorbereitet wurde. Aus Sicht des Verwaltungsgerichtes handelt es sich bei den Ausführungen, was die Verständigungsabsicht und die Notfallversion betrifft, um Behauptungen, die die getätigte Aussage abschwächen sollen.

Was die Anträge vom 11.05.2011 betrifft, auf Bekanntgabe des Datums der Beschlagnahme des Firmenstempels der Fa. H. und des Datums des Berichtes, so wird diesen aus nachstehenden Überlegungen nicht entsprochen. Mit dem Auszug aus dem Bericht von Fr. W vom 28.03.2011 sollte lediglich aufgezeigt werden, dass zum damaligen Zeitpunkt, nämlich vor Erlassung des Sicherstellungsauftrages bereits erhebliche Bedenken seitens der Finanzbehörde bezüglich der Beförderung in ein anderes EU-Land bestanden und die Anfrage der tschechischen Behörde Auslöser für die weiteren Ermittlungen waren und welche Rolle dabei Fr. W hatte. Mit Eingabe vom 19.05.2015 sollte wiederum nur die Nichtnachvollziehbarkeit des besagten Berichtes aufgezeigt werden.

### ***Rechtslage***

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 Abgabenpflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung zu begegnen.

Im Beschwerdeverfahren ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als Ausnahme vom Grundsatz, wonach für Erkenntnisse grundsätzlich die Sachlage zur Zeit der Entscheidung maßgeblich ist, lediglich zu prüfen, **ob im Zeitpunkt der Erlassung des erinstanzlichen Bescheides die diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben waren** (VwGH 20.2.1997, 95/15/0057), somit nicht, ob sie im Zeitpunkt der Beschwerdeerledigung noch vorliegen.

**Ein Sicherstellungsauftrag ist kein abschließender Sachbescheid**, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme, aus deren Natur sich ergibt, dass die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich ist (VwGH 7.2.1990, 89/13/0047), zumal er dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zu der 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 Grunde nach entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (VwGH 27.8.1998, 98/13/0062).

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages setzt somit die Entstehung eines noch nicht vollstreckbaren Abgabenanspruches sowie die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraus.

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 entsprechend dargetan werden. Dabei ist nur zu prüfen, ob gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabenanspruches und dessen Höhe gegeben sind. **Ob der Abgabenanspruch tatsächlich entstanden ist, ist in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden** (VwGH 10.7.1996, 92/15/0115; VwGH 30.10.2001, 96/14/0170; Ritz, BAO, 5. Auflage, § 232 Tz 8 mit Hinweis auf VwGH 4.6.2008, 2005/13/0041; VwGH 4.2.2009, 2006/15/0204; VwGH 4.6.2009, 2007/13/0056). **Diese Frage bleibt dem Abgabenfestsetzungsverfahren vorbehalten.** Die Begründung eines Sicherstellungsauftrages muss somit erkennen lassen, aus welchen Erwägungen die Behörde annimmt, dass der Abgabenanspruch dem Grunde nach entstanden ist, und welche Umstände für die Entscheidung betreffend die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld maßgebend sind.

Das Nichtvorliegen der Voraussetzungen für die vom Bf. geltend gemachte Steuerfreiheit gem. Art. 3 Abs. 8 UStG wird wie folgt begründet:

Laut Umsatzsteuererklärung für 2009, eingelangt beim Finanzamt im August 2010, hat der Bf. Umsatzerlöse im Ausmaß von €1.624.370,22 erklärt. Dabei wurden € 1.622.463,20 wegen innergemeinschaftlicher Lieferung als steuerfrei erklärt. (s. dazu auch den Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 19.08.2010)

**Der innergemeinschaftliche Erwerb wird in dem Mitgliedstaat bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet** (Ruppe/Achaz Art 3. Rz 33 ff). Dies gilt auch, wenn der Erwerber selbst den Gegenstand abgeholt und ins Inland befördert oder versendet hat oder wenn der Erwerber selbst sich in einem anderen Staat befindet. Das Ende der Beförderung ist das Ende der Warenbewegung (s. BFH 20.12.2006, V R 11/06, BStBI 2007 II 4254). Das Ende der Beförderung liegt dort, wo der Beauftragte den Gegenstand vereinbarungsgemäß hinzubringen hat. Tritt der Erwerber gegenüber dem Lieferanten unter einer UID – Nummer eines anderen Mitgliedstaates auf, so gilt der Erwerb in dem Gebiet dieses Mitgliedstaates als bewirkt. Dies gilt solange bis der Erwerber nachweist, dass der Erwerb durch den Staat besteuert worden ist, in dem die Beförderung oder Versendung endet.

Da der Bf. gegenüber dem Lieferanten M mit der österreichischen UID- Nummer aufgetreten ist, und ein Nachweis des Erwerbers offenbar nicht vorliegt, dass der Erwerb

durch den Staat besteuert worden ist, in dem die Beförderung oder Versendung laut Angaben des Bf. geendet haben soll, besteht in Österreich Erwerbsteuerpflicht. Bezuglich des Nichtvorliegens der Voraussetzungen gem. Art 7 UStG wird zunächst ausdrücklich auf die Prüferfeststellungen im Prüfbericht und die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen (Tz 3 und 6). Innen gemeinschaftliche Lieferungen sind gem. Art. 7 UStG u. a. nur dann steuerfrei, wenn

Liefergeschäfte durchgeführt und die Waren nachweislich innergemeinschaftlich in einen anderen Mitgliedsstaat verbracht wurden.

Wie dieser Nachweis zu führen ist, regelt die Verordnung des BMF, BGBI. Nr. 401/1996.

Im gegenständlichen Fall liegen die o.g. Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit aus folgenden Gründen nicht vor:

a) Fehlende Versendungsbelege

Die Versendungsbelege gem. § 3 (Frachtbriefe, Konossemente, etc.) liegen nicht vor.

b) Ausnahmeregelung § 3 Abs. 2

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtes kann die Ausnahmeregelung und somit Nachweisführung nach § 2 nicht zum Tragen kommen, da es dem Bf. möglich bzw. zumutbar gewesen wäre, entsprechende Versendungsbelege zu erhalten, zumal der Bf. von seinem Auftraggeber H jederzeit entsprechende Frachtpapiere bzw. Kopien hätte verlangen können und auch hätte erhalten müssen, da diese ja für den Transport auf öffentlichen Straßen benötigt worden seien und somit vorhanden hätten sein müssen.

Weiters würden die vorgelegten Beförderungs- bzw. Versendungsnachweise lt. Tz. 2 aus folgenden.

Aus den genannten vorgelegten Beförderungs- bzw. Versendungsnachweisen geht der Bestimmungsort nicht hervor (laut Vermerk auf den Rechnungen wird lediglich bestätigt, dass die Ware in ein anderes EU-Land verbracht wurde).

Weiter ist auch der Buchnachweis mangelhaft:

a) Tag der Lieferung (§ 6 lit. 4)

Der Tag der Lieferung geht aus den Aufzeichnungen nicht hervor.

b) Bestimmungsort (§ 6 lit. 8)

Der Bestimmungsort geht aus den Aufzeichnungen nicht hervor.

Nach Lehre und Rechtsprechung sind die im Rahmen einer Außenprüfung vorgelegten mangelhaften Ausfuhrenachweise (§ 2 u. § 3 der genannten VO) nachträglich nicht mehr sanierbar und somit die Steuerfreiheit zu versagen (vgl. BFH 06.12.2007, V R 59/03, Nachfolgeentscheidung zu EuG H 27.09.2007, Rs C-146/05, Albert Collee).

Etwas anderes gilt nach diesem Urteil ausnahmsweise nur dann, wenn trotz der Nichterfüllung der formellen Nachweispflichten aufgrund objektiver Beweislage feststeht, dass die Voraussetzungen des Art. 7 UStG vorliegen.

Diese Voraussetzungen dürften jedoch im gegenständlichen Fall nicht gegeben sein, da im Zuge von Erhebungen bereits vor Erlassung des Sicherstellungsauftrages festgehalten wurde, dass der Diesel nicht ins EU-Ausland nach Tschechien verbracht wurde. Noch einmal wird in diesem Zusammenhang auf die Ausführungen in der vorgenommenen Beweiswürdigung verwiesen. Den Ausführungen des Bf. was die Steuerfreiheit betrifft, ist entgegenzuhalten, dass er selbst die getätigten Umsätze in seiner Steuererklärung, wenn auch als steuerfrei, erklärt hat. Hingegen erweisen sich die Ausführungen der belangten Behörde, was die Entstehung des Abgabenanspruches betrifft, nach Ansicht des Verwaltungsgerichts schlüssig und nachvollziehbar. Erwähnt sei in diesem Zusammenhang noch die Aussage des Bf. vom November 2010 "**Wo der Diesel tatsächlich hingeliefert worden sei, wisse er nicht mehr.**"

Zudem ist die mit Bescheid vom 08.01.2013 erfolgte Festsetzung der dem Sicherstellungsauftrag zu Grunde liegenden Umsatzsteuer 2009 in Höhe von € 266.852,40 ein Indiz für die Entstehung des Abgabenanspruches, obwohl dieser grundsätzlich unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit entsteht, es demnach keine diesbezügliche Bescheiderlassung voraussetzt. Auf die Rechtskraft der Abgabenbescheide kommt es dabei auch nicht an (VwGH 10.7.1996, 92/15/0115).

Da mittlerweile infolge Erlassung der Wiederaufnahme- und Sachbescheide vom 08.01.2013 das Ausmaß der Abgabenschuld feststeht, war die Sicherstellung auf den im Spruch ersichtlichen Betrag von € 266.852,40 einzuschränken, weil durch den genannten Bescheid eine Minderung des Abgabenanspruches eingetreten ist

**Von einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung von Abgaben im Sinne der Bestimmung des § 232 BAO ist im Wesentlichen dann zu sprechen, 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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 7.2.1990, 89/13/0047, 3.7.2003, 2000/15/0042, 29.3.2006, 2006/14/0045) sind derartige Gefährdungen oder Erschwerungen u.a. bei drohendem Konkurs- oder Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, bei **Vermögensverschiebung** ins Ausland oder **an Verwandte** oder bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung gegeben. Auch schwer wiegende Mängel in den Büchern und Aufzeichnungen, welche die Annahme begründen, dass sich der Abgabenpflichtige auch der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen trachten wird, rechtfertigen ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des Abgabenpflichtigen, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten lässt, eine Maßnahme nach § 232 BAO (s. dazu auch Ritz, BAO, 5. Auflage, § 232, Rz 5).

Nach der Rechtsprechung genügt es, wenn aus der wirtschaftlichen Lage des Abgabepflichtigen und den besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint. Im Hinblick auf die Erfordernisse eines mangelfreien Verfahrens wird aber verlangt, dass jene Tatsachen, auf die sich die Schlussfolgerungen der Gefährdung und Erschwerung der Abgabeneinbringung stützen, festgestellt und dargelegt werden.

Die Möglichkeit einer Person, eine Schuld bestimmter Höhe zu entrichten, ist von ihrem Einkommen, aber auch vom Vorhandensein eines Vermögens abhängig. Über die sonach zur Abgabeentrichtung in absehbarer Zeit zur Verfügung stehenden Mittel sind somit Feststellungen zu treffen, woraus sodann Schlüsse auf die Gefährdung oder Erschwerung zulässig und geboten sind (Stoll, BAO Seite 2399 und 2400).

Es ist Tatsache, dass der Bf. zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages einen monatlichen Nettobezug von € 2.500 und Alimentationsverpflichtungen im Ausmaß von € 450 hatte. Trotz Liegenschaftsbesitz- allerdings nur Anteile- (2/3 Anteil in 4, (4), und 458/1000 Anteile in 5 (5)) verfügte er in Anbetracht von Schulden in Höhe von rd. € 340.000 über "kein aktives Vermögen". Angesichts dieser wirtschaftlichen Lage und der Höhe der Umsatzsteuerschuld 2009 war es daher jedenfalls rechtmäßig, wenn das Finanzamt in Kenntnis des anteiligen Liegenschaftsbesitzes zur Auffassung gelangte, dass eine Einbringung der Abgabenschuld von rd. € 278.000 nur bei raschem Zugriff auf diese gesichert scheint, und es deshalb unverzüglich einen Sicherstellungsauftrag erlassen hat. Bestätigung findet dies wiederum in der Tatsache, dass die Bank nach Erlassung des Sicherstellungsauftrages Pfandrechte in Höhe von € 170.000 auf den im Mitbesitz des Bf. befindlichen Liegenschaften eintragen ließ (s. dazu auch die BVE vom 11.02.2012).

Die objektive Gefährdung reicht daher für eine Sicherungsexekution aus. Es genügt wie bereits ausgeführt, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass die Verhältnisse eine Gefährdung der Einbringung der anfallenden Abgaben mit sich bringen. Kommt zu den Feststellungen der objektiven Gegebenheiten der Gefährdung oder Erschwerung oder der darauf zu schließenden Umstände die Erkenntnis der subjektiven Einstellung des Abgabenschuldners, die Entrichtung (Einbringung) zu erschweren oder gar zu vereiteln hinzu, so verstärkt dies den Grad der Rechtfertigung, mit Sicherungsexekution vorzugehen.

Eine wesentliche Gefährdung kann bei Vermögensverschleppungsabsicht oder Vermögensverlagerung an Verwandte gegeben sein. Im beschwerdegegenständlichen Fall ist davon auszugehen, dass der Bf. ankündigte, seinen Liegenschaftsbesitz an seine Ehegattin zu übertragen und bereits Vorkehrungen getroffen hat. Mag dabei die bevorstehende Banscheibenoperation auch eine Rolle gespielt haben. Der Tatsache, dass von einer Übertragung die Rede war, Vorkehrungen zur Übertragung getroffen wurden, der Zeitpunkt der bevorstehenden Operation offenbar ungewiss war, war in

Anbetracht der Einkommens- und Vermögensverhältnisse jedenfalls mit der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages Rechnung zu tragen.

Was den steten Hinweis betrifft, gelindere Mittel hätten ausgereicht, so hat der Bf. es unterlassen, derartige aufzuzeigen. Zudem übersieht er dabei die Höhe der Nachforderung. Sollte er an eine Ratenzahlung gedacht haben, so spricht alleine der lange Abstattungszeitraum dagegen.

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 (VwGH 20.9.1996, 94/17/0122). 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 (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0044).

Aus den dargelegten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

#### **Zulässigkeit einer ordentlichen 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.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab. Zudem war die Frage, welche Aussagen bezüglich der Übertragung der Liegenschaften getroffen wurden, eine Frage der Beweiswürdigung.

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.

## **2) Pfändung und Überweisung einer Geldforderung/Zweitverbot**

#### **Sachverhalt:**

Mit Bescheid vom 09.03.2012 wurden die am 10.02.2012 und 05.03.2012 eingebrachten Anträge auf Rückzahlung eines Guthabens abgewiesen.

**Mit Bescheid vom 18.05.2012** betreffend die Pfändung und Überweisung einer Geldforderung/Zweitverbot, gerichtet an das Finanzamt pfändete das Finanzamt das

dem Bf. angeblich zustehende Guthaben in Höhe von € 6.953,37. Gleichzeitig erging die Anordnung den Betrag auf Verwahrung zu nehmen.

In der Berufung vom 11.06.2012 führte der Bf. aus, der bekämpfte Bescheid werde damit begründet, dass er Abgaben einschließlich Nebengebühren in Höhe von € 278.000 schulde. Das Abgabenkonto weise allerdings keine Schuld aus. Die Prüfung sei noch nicht abgeschlossen und es existiere kein Bescheid, in dem festgehalten werde, dass er der Republik Österreich einen Geldbetrag in welcher Höhe auch immer schuldig sei. Auf den Liegenschaften sei die Vormerkung des Pfandrechtes eingetragen worden. Im Sicherstellungsauftrag sei ausschließlich die Eintragung des Pfandrechtes für die Liegenschaften beantragt worden. Weitere sichernde Maßnahmen seien nicht festgelegt worden. Eine Pfändung von Abgabenguthaben sei nicht Inhalt des Bescheides. Die aus Sicht des Finanzamtes bestehenden Abgabenansprüche seien im Hinblick auf den Wert der Liegenschaften jedenfalls gedeckt. Das Finanzamt legte in der weiteren Folge diese Berufung mit Vorlagebericht vom 02.07.2012 vor.

In einer ergänzenden Eingabe vom 02.09.2012 an den unabhängigen Finanzsenat stellte der Bf. den Antrag zu prüfen, ob das sich auf dem Abgabenkonto befindliche Guthaben tatsächlich Vermögen darstelle bzw. als Vermögen zu bewerten sei. So sei im Vorlagebericht vom 02.07.2012 ausgeführt worden, dass der Spruch des Sicherstellungsauftrages vom 02.05.2011 auch dahingehend lautet, dass in sein Vermögen, die Sicherstellung der Abgabenansprüche angeordnet wird. Das Abgabenguthaben resultiere aus einem Katastrophenfall vom Juli 2009, bei dem er einen enormen Schaden erlitten habe. (Beigelegt waren Bilder einer Sturm katastrophe). Vom Land sei eine Soforthilfe in Höhe von € 20.000 überwiesen worden. Für diese Hilfe hätten Rechnungen in Höhe von € 34.000 vorgelegt werden müssen. Ein Betrag von € 14.000 hätte von ihm selbst und seiner Gattin geleistet werden müssen. Seine Gattin hätte dafür einen Kredit aufnehmen und er das Konto überziehen müssen. Der am Konto als Guthaben angeführte Betrag diene daher der Rückzahlung der durch die Katastrophe entstandenen Schulden. Dem Finanzamt seien die diesbezüglichen Unterlagen vorgelegt worden. Die Rückzahlung der Schulden sei noch nicht abgeschlossen. Hier von einem Vermögen zu sprechen sei nicht korrekt, da es sich dabei um Schulden handle, die man durch eine Katastrophe erlitten hätte. Vermögen im engeren Sinn werde unterteilt in Anlage- und Umlaufvermögen. Typische Vermögensarten seien Bankguthaben, Bargeld, Immobilien, Autos, Grundstücke usw. Schulden die auf Grund eines Katastrophenfalles entstanden seien und die bei der Steuererklärung vorgelegt würden, seien kein Vermögen, da lediglich € 6.900 beim Steuerausgleich rückerstattet würden.

**Mit Beschluss vom 12.03.2015 wurde dem Finanzamt gem. § 300 BAO aufgetragen, den Bescheid über die Abweisung von Rückzahlungsanträgen aufzuheben und die Rückzahlung durchzuführen. Diesem Auftrag kam das Finanzamt fristgerecht nach.**

**Rechtslage:**

Gemäß § 78 AbgEO kann aufgrund eines Sicherstellungsauftrages (§ 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 (Abs. 1). Zur Sicherung kann nur die Pfändung und Verwahrung beweglicher körperlicher Sachen und die Pfändung grundbürgerlich nicht sichergestellter Geldforderungen und von Ansprüchen auf Herausgabe und Leistung beweglicher und körperlicher Sachen vorgenommen werden (Abs. 2). Im Übrigen sind auf das finanzbehördliche Sicherungsverfahren die Bestimmungen des I. Teiles sinngemäß anzuwenden. Hinsichtlich der Gebühren und Kosten des Sicherstellungsverfahrens kann das Bundesministerium für Finanzen von den Grundsätzen des § 26 AbgabenEO (Gebühren und Auslagenersatz im Vollstreckungsverfahren) abweichende Anordnungen über die Voraussetzungen des Eintrittes der Zahlungspflicht treffen (Abs. 3).

Dem zitierten Gesetzeswortlaut folgend kommen als Vollstreckungshandlungen im finanzbehördlichen Sicherungsverfahren nur die Pfändung und Verwahrung beweglicher körperlicher Sachen und die Pfändung grundbürgerlich nicht sichergestellter Geldforderungen von Ansprüchen auf Herausgabe und Leistung beweglicher körperlicher Sachen in Betracht. Damit wird klargestellt, dass das Sicherungsverfahren mit der Pfändung (bzw. Verwahrung) der im Gesetz erschöpfend aufgezählten Vermögenswerte eines Abgabenschuldners sein Ende findet, und bei Pfändung von Geldforderungen insbesondere eine Überweisung an die Republik Österreich zur Einziehung unzulässig ist.

Die Pfändung einer Geldforderung zur Sicherung von Abgaben setzt gemäß § 78 Abs. 1 leg.cit. einen nach den Grundsätzen des § 232 BAO erlassenen Sicherstellungsauftrages voraus. Der Sicherstellungsauftrag ist somit Titel für das finanzbehördliche (und auch das gerichtliche) Sicherungsverfahren. Zweck und Aufgabe des Sicherungsverfahrens ist es, dem Abgabengläubiger bereits in einem Zeitpunkt, in dem sein Anspruch zwar dem Grunde nach feststeht, aber noch nicht realisierbar ist, wegen drohender Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung von Abgabenschuldigkeiten ein Pfandrecht zu verschaffen, dessen Rang auch für die nachfolgende Exekution zur Hereinbringung der Abgaben maßgebend ist, und dadurch die rechtlich erst später zulässige Durchsetzung des Abgabenanspruches zu gewährleisten. Die Rechtskraft des Sicherstellungsauftrages ist nicht notwendig. Dies findet nicht nur im Wortlaut des § 78 Abs. 1 AbgEO Deckung, sondern wäre ansonsten auch der beschriebenen Normzweck vereitelt, da im Falle des Abwartenmüssens der Rechtskraft des Abgabenbescheides und/oder des Sicherstellungsauftrages wertvolle Zeit zur Sicherung des Pfandranges verloren ginge.

Damit der Zweck eines Sicherungsverfahrens als Sofortmaßnahme gewährt ist und zur Sicherung von Abgabenschuldigkeiten Pfandrechte rasch begründet werden können, fordert der Gesetzgeber gemäß § 232 BAO für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages daher nur das Vorliegen eines dem Grunde nach entstandenen Abgabenanspruches sowie das Vorliegen von gewichtigen

Anhaltspunkten für dessen Höhe und für die drohende Gefährdung oder Erschwerung der Abgabeneinbringung beim Abgabenschuldner.

Es mit dem Normzweck des Sicherungsverfahrens aber auch unvereinbar, wenn für die Vornahme der Pfändung von Vermögenswerten des Abgabenschuldners die Rechtskraft des Sicherstellungsauftrages abgewartet werden müsste.

§ 78 Abs. 1 AbgEO sieht deshalb ausdrücklich vor, dass aufgrund eines Sicherstellungsauftrages Vollstreckungshandlungen zur Sicherung von Abgaben schon vor Eintritt der Rechtskraft oder vor Ablauf der für die Leistung bestimmten Frist angeordnet werden können.

Soferne die Bf. daher auf die gegen den Sicherstellungsauftrag eingebrachte Beschwerde verweist, genügt der Hinweis, dass Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit des Sicherstellungsauftrages im Zuge des Vollstreckungsverfahrens nicht geltend gemacht werden können.

Abgesehen vom Vorliegen eines nach den Grundsätzen des § 232 BAO erlassenen Sicherstellungsauftrages setzt die Pfändung einer Geldforderung zur Sicherstellung von Abgaben einen den vorstehenden Anordnungen entsprechenden Pfändungsbescheid und im Zeitpunkt der Zustellung des Zahlungsverbotes an den Drittschuldner zumindest eine dem Grunde nach entstandene Geldforderung voraus.

Unbestritten ist, dass im vorliegenden Fall sowohl ein Sicherstellungsauftrag als auch im Zeitpunkt der Zustellung des Zahlungsverbotes eine Forderung gegenüber der Republik Österreich (Guthaben am Abgabenkontokonto in Höhe von € 6.953,37) vorlag.

Was den Einwand betrifft, das Finanzamt könne nur eine Sicherungsmaßnahme durchführen, so ist dazu festzuhalten, dass die Abgabenexekutionsordnung keine Bestimmung enthält, der zufolge es unzulässig wäre, für den gleichen Abgabenanspruch mehrere Pfandrechte zu begründen. Im Gegenteil steht es der Abgabenbehörde frei, mehrere der in § 3 Abs. 2 AbgEO genannten Vollstreckungsarten gleichzeitig anzuwenden (§ 7 Abs 1 AbgEO).

Demgemäß lastet der Pfändung keine Rechtswidrigkeit an.

#### ***Zulässigkeit einer ordentlichen 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.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab.

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.

### **3) Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages**

#### **Sachverhalt:**

Mit Bescheid vom 08.01.2013 wurde die Umsatzsteuer 2009 mit € 266.852,40 festgesetzt (Nachforderung € 266.166,26).

Mit Bescheid vom 10.01.2013 wurde ein erster Säumniszuschlag in Höhe von € 5.323,33 festgesetzt, weil die Umsatzsteuer 2009 in Höhe von € 266.166,26 nicht bis zum Fälligkeitstag (15.02.2010) entrichtet worden war.

Die Berufung vom 19.02.2013 wurde damit begründet, dass Berufung gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2009 und die betreffenden Wiederaufnahmebescheide eingebracht worden sei. Die Bescheide seien lt. §§ 93 und 96 BAO nicht gesetzeskonform, da die Unterschrift oder eine Beglaubigung auf diesem Bescheid fehle. Der Bescheid sei per Post zugestellt worden. Von einer automationsunterstützten Datenverarbeitung könne hier nicht ausgegangen werden. Der Bescheid sei aus sachlichen Gründen aufzuheben. Was die weiteren Ausführungen betrifft, so handelt es sich um eine Wiedergabe der Beschwerdeausführungen gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 18.03.2013 als unbegründet ab. So sei es vorerst ohne Bedeutung, ob gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 eine Berufung eingebracht worden sei, da der Säumniszuschlag auf die Entrichtung abziele und nicht auf die Vorschreibung. Bezuglich der Einwendungen der fehlenden Unterschrift bzw. Beglaubigung verwies es auf § 96 Abs. 3 BAO. Letztendlich erfolgte ein Hinweis auf § 217 Abs. 8 BAO.

Im Vorlageantrag vom 15.04.2013 brachte der Bf. vor, bis zum Ergehen der Wiederaufnahmebescheide über einen rechtskräftigen Umsatzsteuerbescheid 2009 verfügt zu haben. Am 08.01.2013 sei ein neuer, nicht rechtsgültiger Umsatzsteuerbescheid 2009 ausgestellt worden. Der erste Säumniszuschlag sei festgelegt und rückwirkend geltend gemacht worden, obwohl er keine Möglichkeit gehabt habe, die angeblich neue Umsatzsteuer zu begleichen. Der Hinweis auf § 96 Abs. 3 sei verfehlt, handle es sich bei dem Papier (Bescheid) um keine automationsunterstützte Datenverarbeitung, sondern lediglich um einen Vordruck, bei dem einige Daten eingetragen worden seien.

#### **Rechtslage:**

§ 217 BAO lautet auszugsweise:

"(1) Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.

(2) Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages. ...

- (4) Säumniszuschläge sind für Abgabenschuldigkeiten insoweit nicht zu entrichten, als
- a) ihre Einhebung gemäß § 212a ausgesetzt ist,
  - b) ihre Einbringung gemäß § 230 Abs. 2, 3, 5 oder 6 gehemmt ist,
  - c) ein Zahlungsaufschub im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz nicht durch Ausstellung eines Rückstandsausweises (§ 229) als beendet gilt,
  - d) ihre Einbringung gemäß § 231 ausgesetzt ist.

(8) Im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld hat auf Antrag des Abgabepflichtigen die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen;

Der Säumniszuschlag ist eine objektive Säumnisfolge. Die Verwirkung des Säumniszuschlages setzt kein Verschulden des Abgabepflichtigen voraus. Bemessungsgrundlage des Säumniszuschlages ist die nicht entrichtete Abgabenschuldigkeit, dies unabhängig davon, ob die Festsetzung mit Bescheidbeschwerde angefochten ist (VwGH 23.3.2000, 99/15/0145, 0146).

Der Bf. erachtet die Festsetzung des Säumniszuschlages deshalb als unrechtmäßig, weil die Grundlage für den Säumniszuschlag, nämlich die Festsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 2009, nicht rechtmäßig sei.

Damit lässt sich für den Bf. nichts gewinnen. Die Festsetzung eines Säumniszuschlages ist eine objektive Rechtsfolge der Nichtentrichtung einer fälligen Abgabenverbindlichkeit. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 26.1.2006, 2005/16/0240, mwN) setzt die Säumniszuschlagspflicht nicht den Bestand einer sachlich richtigen oder gar rechtskräftigen, sondern nur einer formellen Abgabenschuld voraus; eine allfällige Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages besteht bei festgesetzten Abgaben daher ohne Rücksicht auf die sachliche Richtigkeit der Vorschreibung. Wird gegen eine vermeintlich unrichtige Abgabenfestsetzung Berufung erhoben, kann dies im Hinblick darauf, dass dem Rechtsmittel gemäß § 254 BAO keine aufschiebende Wirkung zukommt, die Säumniszuschlagspflicht nicht verhindern (vgl. VwGH 24.11.1993, 90/13/0084).

Eine sich in der Folge allenfalls herausstellende inhaltliche Unrichtigkeit des maßgeblichen Stammabgabenbescheides (gegenständlich sohin des Umsatzsteuerbescheides 2009) vermag somit nichts an der Rechtmäßigkeit der Festsetzung des Säumniszuschlages zu ändern. Eine Korrektur des Säumniszuschlages hätte in diesem Fall nach den gesetzlichen Regelungen nicht im Wege der Bekämpfung mittels Berufung, sondern, wie in der Berufungsvorentscheidung bereits ausgeführt, im Wege eines Antrages gemäß § 217 Abs. 8 BAO zu erfolgen.

Der erste Säumniszuschlag sanktioniert Nichtentrichtungen (spätestens) bis zum Fälligkeitstag. Wann Abgabenschuldigkeiten fällig sind, ergibt sich primär aus den Bestimmungen der jeweiligen Abgabengesetze. Fälligkeitstag ist gem. § 21 Abs. 1 UStG 1994 der 15. Tag des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden

Kalendermonates. § 21 Abs. 5 UStG bestimmt weiters, dass durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung keine von Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet wird. Auf Grund der gesetzlichen Fälligkeit der Umsatzsteuer kann daher hinsichtlich dieser Selbstbemessungsabgabe die Anlastung eines Säumniszuschlages vom Nachforderungsbetrag im Allgemeinen nicht verhindert werden (vgl. VwGH 22.2.1995, 94/13/0242). Damit ist die vom Bf. aufgeworfene Frage, wie es zur Festsetzung des Säumniszuschlages im Hinblick auf die zeitlich nachgelagerte Festsetzung kommen konnte, beantwortet.

Ob auf Grund eines nach Eintritt der Fälligkeit der Abgabenschuld gestellten Antrages des Abgabepflichtigen in weiterer Folge eine Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO bewilligt wurde (oder wird), ist für die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages unerheblich, weil nur ein vor Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist eingebrachter Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Festsetzung eines Säumniszuschlages entgegenstünde. Wenn eine Umsatzsteuernachforderung aus einem Jahresbescheid schon lange vor ihrer bescheidmäßigen Nachforderung fällig geworden ist (§ 21 UStG), somit die Zustellung der Umsatzsteuerbescheide die mit Ablauf der umsatzsteuergesetzlichen Fälligkeitstage verwirkten Säumniszuschlagsverpflichtungen nicht mehr berühren kann, dann kann auch der innerhalb der Nachfristen gemäß § 210 Abs. 4 BAO eingebrachte Antrag auf Aussetzung der Einhebung keine Auswirkung auf die mit Ablauf der Fälligkeitstage bereits entstandenen Säumniszuschlagsansprüche haben (UFS 24.9.2009, RV/0092-W/09; UFS 7.4.2008, RV/1197-W/07 und UFS 2.12.2008, RV/2621-W/08).

Was den steten Hinweis betrifft, der angefochtene Bescheid sei gem. §§ 93 und 96 nicht gesetzeskonform, so ist dem § 96 Abs. 3 BAO entgegenzuhalten:

§ 96 BAO bestimmt, dass alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörden die Bezeichnung der Behörde enthalten sowie mit Datum und mit der Unterschrift dessen versehen sein müssen, der die Erledigung genehmigt hat. An die Stelle der Unterschrift des Genehmigenden kann, soweit nicht in Abgabenvorschriften die eigenhändige Unterfertigung angeordnet ist, die Beglaubigung treten, dass die Ausfertigung mit der genehmigten Erledigung des betreffenden Geschäftsstückes übereinstimmt und das Geschäftsstück die eigenhändig beigesetzte Genehmigung aufweist. *Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, bedürfen weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung und gelten, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt.*

Auf dem angefochtenen Bescheid findet sich eine DVR (Datenverarbeitungsregisternummer). Laut Verwaltungsgerichtshof (31.3.2004, 2000/13/0073) ist die Angabe dieser Nummer ein Beweis für eine automationsunterstützte Ausfertigung des Schriftstückes. Weiters hat der Gerichtshof in seinem Erkenntnis vom 14.12.2006, 2005/14/0014 zum Ausdruck gebracht, dass es sich im Fall der

Vollziehung von kaum Entscheidungsspielraum belassenden Nebengebühren, um keine Nichtbescheide handelt.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet.

***Zulässigkeit einer ordentlichen 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.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab.

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.

Linz, am 26. Mai 2015