

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. G in der Beschwerdesache XY, Adresse, vertreten durch Dr. Kunert Wolfgang, Th. Pampichlerstr 1A, 2000 Stockerau, über die Beschwerde vom 5. September 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 15. Juli 2013 betreffend Sicherstellungsauftrag (§ 232 BAO) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und die Anordnung der Sicherstellung auf folgende Abgabenansprüche in der Höhe von insgesamt € 126.175,98 eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	(voraussichtliche) Höhe in Euro
Einkommensteuer	2006	0
Einkommensteuer	2007	5.018,49
Einkommensteuer	2008	27.668,54
Einkommensteuer	2009	60.887,72
Einkommensteuer	2010	12.517,23
Einkommensteuer	2011	0
Einkommensteuer	2012	20.084,00
	Summe:	126.175,98

Der Hinterlegungsbetrag, welcher bewirkt, dass Maßnahmen zur Vollziehung dieses Sicherstellungsauftrages unterbleiben und diesbezüglich bereits vollzogene Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben werden, wird mit € 126.175,98 neu bestimmt.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 15. Juli 2013 ordnete das Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln (in der Folge: FA) gemäß § 232 BAO die Sicherstellung in das Vermögen des nunmehrigen Beschwerdeführers XY (in der Folge: Bf.) hinsichtlich folgender Abgabenansprüche in Höhe von € 134.537,00 an:

Abgabenart	Zeitraum	(voraussichtliche) Höhe in Euro
Einkommensteuer	2006	0
Einkommensteuer	2007	6.970,00
Einkommensteuer	2008	29.723,00
Einkommensteuer	2009	60.887,00
Einkommensteuer	2010	9.832,00
Einkommensteuer	2011	0
Einkommensteuer	2012	27.125,00

Zur Begründung wurde ausgeführt, die sicherzustellenden Abgabenansprüche seien aufgrund folgender Sachverhalte entstanden und wie folgt ermittelt worden:

Für den gesamten Prüfungszeitraum habe der Bf. in den Jahren 2006 bis 2011 keine bzw. unrichtige Abgabenerklärungen abgegeben. Für das Jahr 2012 seien die Abgabenerklärungen noch ausständig. Für den gesamten Prüfungszeitraum habe es keine den Formvorschriften des § 131 BAO entsprechende Ordnungsmäßigkeit der Buchführung gegeben. Offensichtlich seien selbst verfasste Einkaufsrechnungen vorgelegt worden. Als angebliche Verkäufer seien vom Bf. Namen und Adressen willkürlich aus dem Telefonbuch entnommener, ihm fremder Personen angeführt worden. Das Ausstellen dieser Scheinrechnungen sei nach Ansicht der Abgabenbehörde oft zur Verschleierung der tatsächlichen Herkunft des Altmetalls erfolgt.

Das gesamte Verhalten des Bf. sei auf Abgabenhinterziehung bzw. darauf ausgerichtet gewesen, die Festsetzung der Abgaben zu erschweren. So sei der Bf. beispielsweise offensichtlich bestrebt gewesen, seine Identität als Lieferant der Fa. L GmbH verborgen zu halten, indem er zum Schein andere Personen eingeschaltet bzw. andere Identitäten vorgetäuscht habe. So gehe beispielsweise aus Gutschriften (Verkaufsrechnungen an die Fa. L GmbH) hervor, dass verschiedenste Personen Altmetall in einem laut Kfz-Kennzeichen auf den Bf. zugelassenen Fahrzeug angeliefert hätten, was den Verdacht zulasse, dass diese Lieferungen im Auftrag des Bf. getätigt worden wären. Des Weiteren sei auf Gutschriften fremder Personen die Unterschrift des Bf. als

Geldempfänger vorgefunden worden. Auf mehreren firmeninternen Identitätsnachweisen von Zulieferern der Fa. L GmbH – Reisepasskopien – sei der Vermerk „F“ angebracht gewesen, was den Schluss zulasse, dass diese Vermerke der Zuordnung der gelieferten Ware zum tatsächlichen Zulieferer, nämlich zum Bf., gedient hätten. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb resultierten aus Altmetallverkäufen an mehrere Altmetallfirmen (Fa. L GmbH, Fa. S, Fa. K ).

2006 Einkünfte aus GW	2007 Einkünfte aus GW	2008 Einkünfte aus GW	2009 Einkünfte aus GW	2010 Einkünfte aus GW
€ 8.649,27	€ 27.858,70	€ 76.275,35	€ 141.363,59	39.887,04
Einkommensteuer 2006	Einkommensteuer 2007	Einkommensteuer 2008	Einkommensteuer 2009	Einkommensteuer 2010
€ 0,00	€ 6.970,00	€ 29.723,00	€ 60.887,00	€ 9.832,00
2011 Einkünfte aus GW	2012 Einkünfte aus GW			
€ 7.442,26	€ 88.501,28			
Einkommensteuer 2011	Einkommensteuer 2012			
€ 0,00	€ 27.125,00			

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 Verdacht einer Abgabenverkürzung in besonderem Zusammenhang mit Buchführungsmängeln eine Sicherungsexekution begründet erscheinen lassen könne, und zwar, wenn das in diesen Handlungen zum Ausdruck kommende Verhalten und die dahinter steckende Einstellung erkennbar darauf gerichtet gewesen sei, sich der Einbringung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen.

Darüber hinaus sei die wirtschaftliche Lage des Bf. dahingehend labil bzw. ungeklärt, als dass außer seiner Liegenschaft in Adr., und seinen Kraftfahrzeugen keine Vermögenswerte sowie keine gesicherten Einnahmequellen bekannt seien. Diese Vermögenswerte ließen sich bekanntlich leicht verschieben, was dann nur durch langwierige Anfechtungsverfahren bekämpfbar erscheine. Durch das beobachtete Verschieben von fremden Personen wäre auch in Zukunft zu erwarten, dass Drittschuldnerexekutionen wirksam vereitelt oder erschwert werden würden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Bf. vom 05.09.2013, welche nunmehr gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesgericht als Beschwerde zu erledigen ist.

Mit der gegenständlichen Beschwerde wird der Sicherstellungsauftrag in seinem vollen Umfang angefochten.

Zur Begründung wird vorgebracht, der Bf. habe im Jahr 2006 Erlöse in Höhe von € 10.726,15 erzielt, davon seien Ausgaben in Höhe von € 5.758,64 in Abzug zu bringen. Es ergebe sich daher für das Jahr 2006 ein Gewinn in Höhe von € 4.967,51 und es sei die Einkommensteuer für 2006 von diesem Betrag zu berechnen.

Für das Jahr 2007 hätten sich die Einkünfte (gemeint wohl: Einnahmen) aus Gewerbebetrieb auf € 31.835,70 belaufen, wovon Ausgaben in Höhe von € 19.262,83 in Abzug zu bringen seien. Es ergebe sich daher für das Jahr 2007 ein Gewinn in der Höhe von € 12.572,87, von dem die Einkommensteuer zu berechnen sei.

Im Jahr 2008 hätten die "Einkünfte" € 27.723,59 betragen, davon seien Aufwände in der Höhe von € 23.071,64 abzuziehen, sodass sich ein Gewinn für dieses Jahr in der Höhe von € 4.651,95 ergebe, von dem die Einkommensteuer zu berechnen sei.

In den Jahr 2009 und 2010 habe der Bf. das Gewerbe ruhend gestellt und es würden daher für diese Zeiträume keine Einkünfte aus einer Gewerbetätigkeit vorliegen. Selbst für den Fall, dass die Behörde anderes annehme, sei auszuführen, dass jeweils auch Warenankäufe und Kilometergelder zu berücksichtigen seien. Nach allgemeiner Erfahrung sei daher von einem durchschnittlichen Gewinn von ca. 15% der Warenverkäufe auszugehen. Es handle es sich hierbei um die in der Branche übliche Gewinnspanne.

Die Erträge für das Jahr 2011 hätten € 12.226,63 betragen und von diesen seien Aufwände von € 6.695,36 in Abzug zu bringen. Es ergebe sich daher ein zu versteuernder Gewinn für das Jahr 2011 in Höhe von € 5.531,27.

Für das Jahr 2012 hätten sich die Erträge des Bf. auf € 84.817,53 belaufen und es seien davon € 68.865,91 als Ausgaben abzuziehen. Der Gewinn für das Jahr 2012 betrage daher € 15.951,62, von dem die Einkommensteuer 2012 zu berechnen sei.

Zum Beweis für dieses Vorbringen beantragt der Bf. die Einvernahme des Bf. sowie der Zeugen A, B, C und D unter Nennung deren Wohnadressen und legte Saldenlisten per 31.12.2006, per 31.12.2007, per 31.12.2008, per 31.12.2011 und per 31.12.2012 vor.

In rechtlicher Hinsicht sei auszuführen, dass eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgabe gemäß § 232 BAO Voraussetzung für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages sei. Beispielsweise könnten diese bei drohendem Konkurs- und Ausgleichsverfahren, Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, bei Vermögensverschleppung, bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte oder bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung vorliegen (VwGH 23.2.2000, 69/17/0217; VwGH 26.6.2000, 95/17/0202; VwGH 26.11.2002, 99/15/0076).

Sämtliche dieser Umstände lägen im gegenständlichen Fall nicht vor.

Des Weiteren seien Abgabenhinterziehung und Mängel der Buchführung grundsätzlich nicht so geartete Umstände, dass sie allein stets und ohne weitere Bedachtnahme auf die sonstigen Verhältnisse des Einzelfalles die Voraussetzungen für einen Sicherstellungsauftrag erfüllen würden. Vielmehr sei zusätzlich die Auseinandersetzung mit der wirtschaftlichen Lage des Abgabepflichtigen erforderlich (VwGH 11.5.1983, 82/13/0262; VwGH 4.7.1990, 89/15/0131). Gemäß der einschlägigen Rechtsprechung sei etwa dann von Einbringungsgefahr auszugehen, wenn einem errechneten Abgabebetrag von über € 80 Millionen ein monatliches Einkommen des Abgabepflichtigen von € 1.500,00 gegenüber stehe. Von derartigen Umständen seien sowohl die seitens des Finanzamtes behaupteten Einkommensteuerrückstände, wie auch das vorliegende Einkommen des Bf. bei Weitem entfernt.

Überdies könne der Sicherstellungsauftrag auch nicht alleine durch die bloß abstrakte Möglichkeit der Vermögensverschleppung gerechtfertigt werden (VwGH 26.11.2002, 99/15/0067; VwGH 28.11.2002, 2002/13/0045).

Die Abgabenbehörde führe in der Begründung des Sicherstellungsauftrages aus, dass sich die Vermögenswerte des Einschreiters, nämlich seine Liegenschaften sowie seine Kraftfahrzeuge „bekanntlich leicht verschieben“ lassen würden. Abgesehen von dem Umstand, dass dies nicht der zivilrechtlichen Rechtspraxis entspräche, handle es sich hierbei in eindeutiger Weise um die Annahme einer bloß abstrakten Möglichkeit im Sinne der zitierten Rechtsprechung.

Zusammenfassend lägen daher keine Gründe vor, die für eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgabe sprechen würden. Der Sicherstellungsauftrag sei daher nicht gerechtfertigt.

Es werde daher beantragt, die Finanzbehörde zweiter Instanz möge den gegenständlichen Sicherstellungsauftrag aufheben bzw. in eventu entsprechend den tatsächlichen Einkommensverhältnissen abändern.

Mit Beschwerde vom 25.2.2014 wies die Abgabenbehörde die gegenständliche Beschwerde als unbegründet ab.

Zur Begründung wurde ausgeführt, im Berufungsverfahren sei nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides die diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben gewesen seien (VwGH 20.2.1997, 95/15/0057), somit nicht, ob im Zeitpunkt der Berufungserledigung diese Voraussetzungen noch vorliegen.

Ein Sicherstellungsauftrag sei kein abschließender Sachbescheid, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuordnende Sofortmaßnahme, aus deren Natur sich ergebe, dass die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich sei (VwGH 7.2.1990, 89/13/0047), zumal er dazu diene, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld

Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zur Annahme bestehe, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es läge in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden könne, sondern es genüge, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach entstanden sei und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben seien (VwGH 27.8.1989, 89/13/0062).

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages setze somit die Entstehung eines noch nicht vollstreckbaren Abgabensanspruches sowie die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgabe voraus.

Dem Einwand, dass die vom Finanzamt berechneten Einkünfte bei Weitem zu hoch eingeschätzt worden seien, sei zu entgegnen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 8.2.1989, 88/13/0154, 0155) aus dem Wortlaut des § 232 BAO hervorgehe, dass die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld, wie sie nur durch ein ordnungsgemäßes Festsetzungsverfahren gewährleistet und etwa für die Vollstreckbarkeit einer Abgabenschuld im Sinne des § 226 BAO Voraussetzung sei, für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich erscheine. Aus den im Sicherstellungsauftrag angeführten Tatsachen könne jedenfalls der Schluss gezogen werden, dass vom Bf. Tatbestände verwirklicht worden seien, an die das Gesetz die Abgabepflicht knüpfe bzw. seien aufgrund der Feststellungen zumindest gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabensanspruches vorgelegen. Ob der Abgabensanspruch tatsächlich entstanden sei, sei in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden (vgl. VwGH 10.7.1996, 92/15/0115). Auch auf die Rechtskraft der Abgabenbescheide komme es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht an (VwGH 10.7.1996, 92/15/0115). Die Einwendungen des Bf. gingen daher ins Leere.

Von einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung von Abgaben im Sinne des § 232 BAO sei im Wesentlichen dann zu sprechen, wenn aus der wirtschaftlichen Lage oder den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden könne, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheine (VwGH 27.8.1998, 98/13/0062).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH. 7.2.1990, 89/13/0047) seien derartige Gefährdungen oder Erschwerungen unter anderem bei drohendem Konkurs- und Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, bei Vermögenverschiebung ins Ausland oder an Verwandte oder bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung gegeben. Auch schwerwiegende Mängel in den Büchern und Aufzeichnungen, welche die Annahme begründen, dass sich der Abgabepflichtige auch der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen trachten werde, rechtfertigten ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des Abgabepflichtigen, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten ließen, eine Maßnahme nach § 232 BAO.

Im Sicherstellungsauftrag sei die erwartete Erschwerung bzw. Gefährdung der Einbringung der Abgabe mit dem Verdacht auf Bewirkung einer Abgabenverkürzung durch Ausstellung von Scheinrechnungen, mit begründeten Mängeln in den Aufzeichnungen sowie im leichten Verschieben der Vermögenswerte begründet worden. Zusätzlich sei die wirtschaftliche Lage des Abgabepflichtigen dahingehend labil bzw. ungeklärt, als dass außer seiner Liegenschaft in Adr. , und seinen Kraftfahrzeugen keine Vermögenswerte sowie keine gesicherten Einnahmequellen bekannt seien.

Zusätzlich sei auf das Erkenntnis des VwGH vom 7.2.1990, 89/13/0047, zu verweisen, wonach der objektive Tatbestand einer Gefährdung oder Erschwerung ausreiche. Eine vom Abgabenschuldner selbst gesetzte Gefährdungshandlung sei somit nicht erforderlich. In all diesen Fällen genüge es, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden könne, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheine.

Hinsichtlich der wirtschaftlichen Lage sei auszuführen, dass für die im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages zu erwartenden Steuernachforderungen kein ausreichendes Vermögen zu Abdeckung der Steuerschulden gegenüber stehe. Dies sei insbesondere darin zu erblicken, dass der Bf. zwar Kraftfahrzeuge und einen Hälfteanteil am Grundstück EZ1234, Adr., besitze, dieses Grundstück aber mit Pfandrechten belastet sei (ein Pfandrecht im Höchstbetrag von € 130.000,00 sowie zwei weitere Pfandrechte in Höhe von insgesamt € 35.500,00). Dazu komme, dass der Bf. auf dieser Liegenschaft eine Rangordnung für die Veräußerung bis 13. März 2014 angemerkt habe.

Da somit die weitere Voraussetzung des § 232 Abs. 1 BAO als erfüllt anzusehen gewesen sei, sei daher aus den dargelegten Gründen spruchgemäß zu entscheiden gewesen.

Mit Schriftsatz vom 18.3.2014 stellte der Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde vom 9.9.2013 durch das Bundesfinanzgericht, ohne sein bisheriges Vorbringen zu ergänzen.

### **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 einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabepflichtige kann durch Erlag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, daß Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.*

*(2) Der Sicherstellungsauftrag (Abs. 1) hat 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.*

Das Verfahren über eine Beschwerde gegen einen Sicherstellungsauftrag hat sich auf die Überprüfung der Frage zu beschränken, ob die im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides, mit dem die Sicherstellung angeordnet wurde, dafür erforderlichen Voraussetzungen gegeben waren oder nicht (VwGH 19.12.2013, 2012/15/0036).

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, sofern sie nicht ohnedies außer Streit steht.

Die Begründung eines Sicherstellungsauftrages muss erkennen lassen, aus welchen Erwägungen die Behörde annimmt, dass der Abgabenspruch dem Grunde nach entstanden ist, und welche Umstände für die Entscheidung betreffend die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld maßgebend sind. Da die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld Spruch bestandteil ist ( § 232 Abs. 2 lit. a BAO ), ist die Abgabenschuld wegen der Akzessorietät des Pfandrechtes im Spruch nach Abgabenarten und Zeiträumen aufzugliedern (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 232 Tz 8).

Eine Sicherstellung ist kein abschließender Sachbescheid, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende " Sofortmaßnahme", die dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zu der Annahme besteht, dass die spätere Einbringung 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 dass es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (VwGH 26.11.2002, 99/15/0076).



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

Im verfahrensgegenständlichen Sicherstellungsauftrag führt die Abgabenbehörde eine Reihe von Gründen an, die auf die Entstehung des Abgabenspruches für die im Bescheid angeführten Abgaben zwingend schließen lassen:

*"Für den gesamten Prüfungszeitraum hat der Abgabepflichtige in den Jahren 2006 - 2011 unrichtige Abgabenerklärungen abgegeben. Für das Jahr 2012 sind die Abgabenerklärungen noch ausständig. Für den gesamten Prüfungszeitraum gab es keine Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, die den Formvorschriften des § 131 BAO entspricht. Es wurden offensichtlich selbst verfasste Einkaufsrechnungen vorgelegt. Als angebliche Verkäufer wurden vom Abgabepflichtigen Namen und Adressen willkürlich aus dem Telefonbuch entnommener, ihm fremder Personen angeführt. Das Ausstellen dieser Scheinrechnungen erfolgte nach Ansicht der Abgabenbehörde um die tatsächliche Herkunft des Altmetalls zu verschleiern.*

*Das gesamte Verhalten des Abgabepflichtigen war auf Abgabenhinterziehung bzw. darauf ausgerichtet gewesen, die Festsetzung der Abgaben zu erschweren. So war der Abgabepflichtige beispielsweise offensichtlich bestrebt, seine Identität als Lieferant der Fa. L GmbH verborgen zu halten, indem er zum Schein andere Personen einschaltete bzw. andere Identitäten vortäuschte. So geht beispielsweise aus Gutschriften (Verkaufsrechnungen an die Fa. L GmbH) hervor, dass verschiedenste Personen Altmetall in einem laut Kfz-Kennzeichen auf den Abgabepflichtigen zugelassenen Kfz anlieferten, was den Verdacht zulässt, dass diese Lieferungen im Auftrag des Abgabepflichtigen getätigt wurden. Des Weiteren wurde auf Gutschriften fremder Personen die Unterschrift des Herrn O als Geldempfänger vorgefunden. Auf mehreren firmeninternen Identitätsnachweisen von Zulieferern der Fa. L GmbH – Reisepasskopien – war der Vermerk „ F “ angebracht, was den Schluss zulässt, dass diese Vermerke der Zuordnung der gelieferten Ware zum tatsächlichen Zulieferer, nämlich XY, dienten. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb resultierten aus Altmetallverkäufen an mehrere Altmetallfirmen (Fa. L GmbH, Fa. S, Fa. K)."*

Ob der Abgabenspruch tatsächlich entstanden ist, ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 10.7.1996, 92/15/0115) in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden.

Dem Finanzamt lagen auf Grund der oben wiedergegeben Ermittlungsergebnisse im angeführten Betriebsprüfungsverfahren gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung der Abgabenschuld vor. Bei der gegebenen Sachlage konnte die Abgabenbehörde jedenfalls von einer Entstehung der gegenständlichen Abgabenschuldigkeiten an Einkommensteuer mit Ablauf des jeweiligen Jahres (§ 4 BAO) ausgehen und hatte bei Erlassung des Sicherstellungsauftrages aufgrund der Erhebungsergebnisse im

Rahmen der Außenprüfung auch gewichtige Anhaltspunkte für die Höhe der jeweiligen Abgabensprüche an Einkommensteuer.

Die vom Bf. in der gegenständlichen Beschwerde eingewendeten, zum Teil unter der Besteuerungsgrenze liegenden jährlichen Gewinne aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2006 - 2008 und 2011 - 2012 laut Saldenlisten widersprechen eindeutig der erdrückenden Beweislage, die sich aus den (oben wiedergegebenen) Erhebungsergebnissen im Rahmen der Außenprüfungen ergab und die die Grundlage für die gegenständliche Sicherungsmaßnahme war. Der Bf. hat in der gegenständlichen Beschwerde zwar Behauptungen zur Höhe seiner Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2006-2012 aufgestellt, ohne jedoch argumentativ den Feststellungen im Sicherstellungsauftrag zur Unrichtigkeit seiner Aufzeichnungen und Steuererklärungen entgegen zu treten. Aus dem nicht näher quantifizierten und auch nicht näher begründeten Einwand, dass auch Wareneinkäufe und Kilometergelder als Aufwendungen zu berücksichtigen seien und nach allgemeiner Branchenerfahrung von einem durchschnittlichen Gewinn von 15% der Wareneinkäufe auszugehen wäre, lässt sich in Anbetracht nicht erfolgter Benennung der Empfänger (§ 162 BAO) der Zahlungen für Wareneinkäufe und nicht konkret anhand eines (ordnungsgemäß geführten) Fahrtenbuches glaubhaft gemachter Fahrtaufwendungen für den Bf. nichts gewinnen. Diesem Vorbringen ist insbesondere entgegen zu halten, dass aus dem Wortlaut des § 232 BAO und der darauf beruhenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 8.2.1989, 88/13/0154, 0155) hervorgeht, dass die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld, wie sie nur durch ein ordnungsgemäßes Festsetzungsverfahren gewährleistet und etwa für die Vollstreckbarkeit einer Abgabenschuld iSd § 226 BAO Voraussetzung ist, für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich ist.

Der Sicherstellungsauftrag setzt voraus, dass der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen. Dieser Zeitpunkt wird mit dem Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenspruches gleichgesetzt. Sicherstellungsaufträge dürfen nur vor diesbezüglicher Vollstreckbarkeit erlassen werden. Nach Eintritt der Vollstreckbarkeit kommt, um einer allfälligen Hemmung der Einbringung zu begegnen, gegebenenfalls die Erlassung eines Vollstreckungsbescheides (§ 230 Abs 7 BAO) in Betracht. Aus der Natur der "Sofortmaßnahme" (vgl. VwGH 20.2.1997, 95/15/0057; 25.3.1999, 97/15/0031, 97/15/0032; 31.1.2002, 96/15/0271) ergibt sich, dass die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld (somit ein entsprechend ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren) für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich ist (vgl. VwGH 7.2.1990, 89/13/0047). Der Sicherstellungsauftrag ist kein abschließender Sachbescheid iSd. § 183 Abs. 4 BAO (vgl. VwGH 20.2.1997, 95/15/0057; 27.8.1998, 98/13/0062; 24.2.2000, 96/15/0217; 30.10.2001, 96/14/0170).

Im gegenständlichen Fall hat sich die Abgabenbehörde erster Instanz im bisherigen Verfahren sehr ausführlich damit auseinandergesetzt, aus welchen Gründen sie einerseits die Entstehung der im Spruch angeführten Abgabenschuldigkeiten

annimmt und wie diese Abgabenschuldigkeiten der Höhe nach ermittelt wurden. Die Begründung hat also jedenfalls erkennen lassen, welcher konkrete Sachverhalt der Entscheidung zugrundegelegt wurde und welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung dafür maßgebend waren. Der angefochtene Bescheid genügt diesen Anforderungen. Ein Sicherstellungsauftrag ist kein abschließender Sachbescheid iSd § 183 Abs 4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme, die dazu dient, selbst vor Feststellung der exakten Höhe der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zur Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabenschuld gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass diese nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grund nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Tatbestandes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind. Dem Finanzamt lagen auf Grund der laufenden Ermittlungen im angeführten Betriebsprüfungsverfahren gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung der Abgabenschuld vor. Ob die Abgabenschuld tatsächlich entstanden ist, ist in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden. Bei der gegebenen Sachlage kann dem Finanzamt nicht entgegengetreten werden, wenn sie die Sicherstellung dem Grund nach als gerechtfertigt angesehen hat.

Mittlerweile ergingen nach Abschluss der Außenprüfung mit Bericht vom 11. Dezember 2013 am 12. Dezember 2013 (geänderte) Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006-2012, welche für die Jahre 2006 und 2011 keine Einkommensteuerschuld, für die Jahre 2007, 2008 und 2012 gegenüber der Erstschätzung laut Sicherstellungsauftrag verringerte Einkommensteuervorschreibungen und für das Jahr 2010 eine erhöhte Einkommensteuervorschreibung ergaben. Soweit sich dieser Umstand insgesamt zu Gunsten des Bf. auswirkt, scheint es nur billig, durch teilweise Stattgabe der Beschwerde die sicherzustellenden Beträge anzupassen. Denn gemäß § 280 BAO ist bei der Entscheidung über die Berufung gegen einen Sicherstellungsauftrag auf im Berufungsverfahren der Behörde zur Kenntnis gelangte neue Tatsachen und Beweise - soweit diese im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages objektiv gegeben waren - Bedacht zu nehmen (VwGH 17.10.2001, 96/13/0055, und die dort zitierte Vorjudikatur). Mit der Reduktion des sicherzustellenden Betrages wurde dem Umstand Rechnung getragen, dass durch weitere Ermittlungen eine konkretere Berechnung der voraussichtlichen Abgabenschuld möglich war. Da sich dieser Umstand insgesamt zu Gunsten des Bf. auswirkt, scheint es nur billig, dem durch teilweise Stattgabe der Berufung Rechnung zu tragen.

Von einer Gefährdung oder Erschwerung der Abgabeneinbringung kann im Wesentlichen dann gesprochen werden, wenn aus der wirtschaftlichen Lage des Abgabepflichtigen und den besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden muss, dass nur bei raschem Zugriff der Behörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint.

Vom Abgabenschuldner selbst gesetzte Gefährdungshandlungen sind zwar nicht erforderlich, umgekehrt ist aber aus solchen Handlungen eines Abgabepflichtigen die Annahme einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung von Abgaben unmittelbar abzuleiten (vgl. VwGH 26.4.2000, 97/14/0003 ).

Es genügt der objektive Tatbestand einer Einbringungsgefährdung. Es reicht, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen geschlossen werden kann, dass mit einer Erschwerung oder Gefährdung der Einbringung der voraussichtlich anfallenden Abgaben gerechnet werden muss (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, S. 2401).

Im Sicherstellungsauftrag bzw. in der Beschwerdeverentscheidung hat das Finanzamt zur wirtschaftlichen Lage des Bf. ausgeführt, dass der Bf. außer einem Hälfteanteil am Grundstück EZ1234, Adresse Adr., welcher mit Pfandrechten belastet ist, und seinen Kraftfahrzeugen keine Vermögenswerte besitzt sowie keine gesicherten Einnahmequellen bekannt sind. Den im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages zu erwartenden Steuernachforderungen stehe daher kein ausreichendes Vermögen gegenüber.

Gegen die getroffenen Feststellungen zur Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit (keine ordnungsgemäßen Aufzeichnungen, dringender Verdacht einer Abgabenhinterziehung durch Verschleierung der Identität im Rahmen der gewerblichen Tätigkeit, Ausstellung von Scheinrechnungen, Nichtnennung seiner Lieferanten, drohende Exekutionsführung von dritter Seite, Gefahr der Vermögensverlagerung/-übertragung etc.) der gegenständlichen Einkommensteuerschuldigkeiten auf Basis der festgestellten Einkommens- und Vermögensverhältnisse der Abgabe hat der Bf. weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag Argumente entgegengesetzt. Er hat diesen nur pauschal widersprochen. Zu erwähnen ist, dass der Bf. nur Hälfteigentümer der genannten Liegenschaft in p ist und daher deren Verwertung und die Einbringlichmachung der gegenständlichen Abgabenschuldigkeiten schon von vornherein wesentlich erschwert ist.

Das Finanzamt ging daher bei Erlassung des Sicherstellungsauftrages zu Recht von einer Gefährdung der Einbringlichkeit aus.

Beim Vorbringen, dass nach der Rechtsprechung dann von einer Einbringungsgefahr auszugehen sei, wenn dem errechneten Abgabebetrag von über 80 Millionen ein monatliches Einkommen des Abgabepflichtigen von € 1.500,00 gegenüberstehe, und die Einkommensteuerrückstände wie auch das Einkommen des Bf. weit entfernt seien, übersieht der Bf., dass für die Annahme einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung schon ausreicht, dass der sicherzustellende Betrag in den Aktiven keine Deckung findet. Dass dies der Fall wäre, hat der Bf. nicht dargetan.

Es lagen somit alle tatbestandsmäßigen Voraussetzungen zur Erlassung des gegenständlichen Sicherstellungsauftrages vor.

Bei der Ermessensübung sind nach § 20 BAO die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen, welche z.B. in einer Schmälerung seiner Kreditwürdigkeit liegen

können, gegenüber dem öffentlichen Interesse der Abgabenbehörde 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, 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 (Hinweis Ritz, Verwaltungsökonomie als Ermessenskriterium, ÖStZ 1996, 70) - ist daher von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzugehen (VwGH 26.7.2007, 2007/15/0131).

Davon kann im vorliegenden Fall jedoch keine Rede sein. Die Erlassung des Sicherstellungsauftrages war daher auch zweckmäßig im Sinne des § 20 BAO. Billigkeitsgründe, welche diese Zweckmäßigkeitsgründe überwiegen würden, hat der Bf. nicht vorgebracht und konnten auch vom Bundesfinanzgericht nicht festgestellt werden. Ganz im Gegenteil steht das im Rahmen der Außenprüfung festgestellte, auf dauerhafte Abgabenvermeidung gerichtete steuerliche Verhalten des Bf. einer Billigkeitsmaßnahme entgegen.

Im Übrigen wäre es dem Bf. frei gestanden, durch Hinterlegung des im Sicherstellungsauftrag angeführten Betrages Sicherstellungsmaßnahmen zu vermeiden, falls die Aufbringung desselben für ihn aufgrund seiner wirtschaftlichen Lage ohne Schwierigkeiten möglich gewesen wäre.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

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

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht nicht von der Rechtsprechung des VwGH ab und hatte die Klärung der Frage der Notwendigkeit der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages auf Grund einer drohenden Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung im Einzelfall zum Gegenstand, nach deren Lösung sich die Entscheidungsfindung eindeutig aus dem Gesetz ergab.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 5. März 2015