



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Andreas Hartl und die weiteren Mitglieder HR Mag. Johann Kraler und HR Dr. Doris Schitter über die Beschwerde des Bf, Adr, vertreten durch Mag. Friedrich Hartl, Rechtsanwalt, 4020 Linz, Schillerstraße 11, vom 23. März 2011 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Z. vom 20. Jänner 2011, Zahl xxxxxx/08840/31/2010, betreffend Sicherstellungsauftrag gemäß [§ 232 BAO](#) entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 1. September 2010, Zahl xxxxxx/08840/1/2010, ordnete das Zollamt gemäß § 232 BAO die Sicherstellung der Mineralölsteuer für den Zeitraum Februar bis Juli 2010 im Gesamtbetrag von € 2.700.000,00 in das Vermögen des Beschwerdeführers (im Folgenden kurz als Bf bezeichnet) an.

In seiner Begründung führte das Zollamt aus, dass Erhebungen ergeben hätten, dass durch die I-GmbH, deren Geschäftsführer der Bf sei, seit Februar 2010 circa 10.500.000 Liter mineralölsteuerbefreites Basisöl bzw. Schmieröl angekauft und in weiterer Folge circa 8.000.000 Liter als Dieselmotorkraftstoff weiterverhandelt worden sei, ohne dass die darauf lastende Mineralölsteuer entrichtet worden wäre.

Eine wesentliche Erschwerung der Abgabeneinbringung sei zu befürchten, weil nach den vorliegenden Informationen beim Bf kein unbewegliches Vermögen vorhanden sei, dieser jedoch

bei der U-Bank ein Girokonto habe, welches möglicherweise ein nicht unbeträchtliches Guthaben aufweisen könne, das von den Einnahmen aus den finanzstrafrechtlichen Vergehen stamme. Da Guthaben auf Girokonten schnell dem Zugriff des Zollamtes entzogen werden könnten, sei die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages geboten gewesen.

Dagegen wurde mit Eingabe vom 1. Oktober 2010 Berufung erhoben und begründend ausgeführt, dass aus dem Bescheid weder ersichtlich sei, aus welchem Grund der Geschäftsführer selbst für die genannten Abgaben haften solle, noch ob ein Abgabenanspruch überhaupt bestehe. Es werde nicht angeführt, auf welchen Haftungsbescheid sich der Sicherstellungsauftrag beziehe und ob ein solcher überhaupt aus- und zugestellt worden sei.

Darüber hinaus sollten die möglichen Bankkonten der I-GmbH sichergestellt werden. Allein darauf stütze sich die Erlassung des Sicherstellungsauftrages. Tatsächlich sei jedoch ein Geldbarbetrag von € 10.695,00 gepfändet worden. Diesen Geldbetrag habe der Bf im Zuge einer Kombiwette bei A. gewonnen und hätte daher nicht gepfändet werden dürfen, da diese Pfändung vom Bescheid nicht umfasst sei. Es handle sich um einen Barbetrag und nicht um Geld der im Bescheid genannten Konten.

Zudem beziehe sich die Mitteilung nach Art. 221 ZK vom 1. September 2010 auf einen Bescheid mit der Zahl xxxxxx/08840/5/2010. Dieser Bescheid sei dem Bf gänzlich unbekannt.

Die Pfändung sei daher schon aus diesem Grund nicht nachvollziehbar und entbehre jeglicher rechtlichen Grundlage.

Auch die weiteren Voraussetzungen für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages lägen nicht vor. Allein durch die Information, dass kein unbewegliches Vermögen vorhanden sei, sei noch keine Erschwerung der Einbringung der Abgaben zu befürchten. Eine vorherige Einbringung bei der I-GmbH sei nicht einmal versucht worden. Im angefochtenen Bescheid sei auch nicht vermerkt worden, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden könne.

Es sei auch kein Betrag bestimmt worden, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken hätte können, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben würden. Im Gegenteil, die Sicherstellung bzw. Pfändung des Betrages sei am selben Tag, an dem auch der angefochtene Bescheid ausgestellt wurde, vollzogen worden. Zu diesem Zeitpunkt sei der angefochtene Bescheid dem Berufungswerber nicht einmal ordentlich zugestellt gewesen.

Die Pfändung des Betrages von € 10.695,00 sei aus den genannten Gründen nicht rechtmäßig und müsse daher zurückgestellt werden.

In dem gegen die abweisliche Berufungsvorentscheidung vom 20. Jänner 2011, Zahl xxxxxx/08840/31/2010, gerichteten Rechtsbehelf der Beschwerde vom 23. März 2011 wurde unter Wiederholung der Berufungsausführungen ergänzend vorgebracht, dass in der Berufungsvorentscheidung zwar rechtlich ausgeführt werde, dass Sicherstellungsaufträge eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraussetzen und im Berufungsverfahren gegen einen Sicherstellungsauftrag zu prüfen sei, ob im Zeitpunkt der Erlassung die Voraussetzungen gegeben gewesen seien. Es werde jedoch nicht ausgeführt, ob und warum diese Voraussetzungen am 1. September 2010 tatsächlich gegeben gewesen sein sollen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß [§ 232 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabepflichtige kann durch den Erlag eines von der Abgabebehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung hat der Sicherstellungsauftrag zu enthalten:

- a) die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld;
- b) die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt;
- c) den Vermerk, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann;
- d) die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken kann, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Gemäß Abs. 3 leg cit gelten die Absätze 1 und 2 sinngemäß ab der Anhängigkeit eines Strafverfahrens gegen einen der Begehung eines vorsätzlichen Finanzvergehens Verdächtigen hinsichtlich jenes Betrages, um den die Abgaben voraussichtlich verkürzt wurden.

Anhängig ist ein Strafverfahren bei gerichtlicher Zuständigkeit bereits dann, wenn gerichtliche Ermittlungen oder Vorerhebungen geführt werden (vgl. *Rathgeber, SWK 2009, S 732*).

Betreffend den Verdacht der vorsätzlichen Hinterziehung von Mineralölsteuer durch den Bf und weiterer Personen wurden am 21. Juli 2010 und am 9. August 2010 der zuständigen

Staatsanwaltschaft entsprechende Berichte übermittelt. Die Staatsanwaltschaft ordnete im Zuge der Ermittlungen schließlich auch Hausdurchsuchungen an. Der Bf ist aufgrund der Verdachtslage potentiell Haftender gemäß [§ 11 BAO](#), wonach bei vorsätzlichen Finanzvergehen rechtskräftig verurteilte Täter und andere an der Tat Beteiligte für den Betrag, um den die Abgaben verkürzt wurden, haften.

Aufgrund der im Zeitpunkt 1. September 2010 laufenden strafrechtlichen Ermittlungen gegen den Bf wegen des Verdachts des Finanzvergehens der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung erweist sich die Erlassung des Sicherstellungsauftrages vom 1. September 2010 dem [§ 232 Abs. 3 BAO](#) zufolge als zulässig. Ein dem Sicherstellungsauftrag zugrunde liegender Haftungsbescheid ist in diesem Fall nicht erforderlich.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Sicherstellungsauftrag kein abschließender Sachbescheid, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme, die dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld, Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zur Annahme besteht, dass die spätere Einbringung gefährdet oder erschwert ist. Nach Ansicht des Gerichtshofes liegt es in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise und somit nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens gesetzt werden kann, sondern es genügt, dass die Abgabenschuld mit der Verwirklichung eines abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihren Bestand und ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (vgl. z.B. VwGH 24.2.2000, [96/15/0217](#)).

Die I-GmbH hat im Zusammenwirken mit der E-GmbH unter Beteiligung des Bf und weiterer Verdächtigter ein Diesel-Schmierölgemisch (in den Frachtdokumenten als mineralölsteuerbefreites Basisöl bezeichnet) aus der Slowakei bezogen und dieses als (reinen) Dieselmotorkraftstoff an verschiedene Abnehmer weiterverkauft. Um diese Umsätze zu verschleiern wurden innergemeinschaftliche Lieferungen von Basisöl und der Ankauf von Diesel vorge täuscht. Die Mineralölsteuer wurde weder erklärt noch entrichtet.

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

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

Es liegt somit ein Tatbestand vor, an den die Abgabenvorschriften eine Abgabepflicht knüpfen. Im Berufungsverfahren ist zwar zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages die diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben waren, jedoch ist dem [§ 280 BAO](#) zufolge, auf die der Behörde zur Kenntnis gelangten Tatsachen und Beweise, soweit sie im Zeitpunkt der Erlassung der erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages objektiv gegeben waren, Bedacht zu nehmen (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 232 Tz 11 mwH). Dass das Zollamt im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages noch davon ausging, dass Diesel erst im Steuergebiet dem Basisöl beigemischt werde, macht den Sicherstellungsauftrag daher nicht rechtswidrig.

Nach dem im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages gegebenen Ermittlungsstand lagen jedenfalls gewichtige Anhaltspunkte für eine Hinterziehung der Mineralölsteuer vor. So wurde im Rahmen einer Observierung festgestellt, dass in E. gelagertes Mineralöl als Dieseldienststoff an Endabnehmer weitergeliefert wurde. Weiters wurde beobachtet, dass eine Mineralöllieferung aus der Slowakei - in den Frachtpapieren als (mineralölsteuerbefreites) Basisöl bezeichnet - in einen Tankwaren der E-GmbH umgeladen wurde und als Dieseldiensttransport gekennzeichnet weiter transportiert worden ist. Außerdem wurde im Rahmen einer Finanzamtprüfung festgestellt, dass Dieseldienstöl von einer in Liquidation befindlichen Firma angekauft worden sein soll, jedoch keine Frachtpapiere vorhanden waren und auch keine Zahlungen geleistet worden sind. Das gleiche wurde für angebliche innergemeinschaftliche Lieferungen von Basisöl festgestellt. Hinzu kam, dass die E-GmbH an die I-GmbH Zahlungen geleistet hat, die in der Folge bar behoben wurden und den Wert der Lieferungen überstieg.

Das Zollamt konnte auch zu Recht davon ausgehen, dass eine Gefährdung oder zumindest eine wesentliche Erschwerung der Einbringung vorlag.

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

Der objektive Tatbestand einer Gefährdung oder Erschwerung genügt. Eine vom potenziellen Abgabenschuldner gesetzte Gefährdungshandlung ist nicht erforderlich. Es reicht, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen geschlossen werden kann, dass mit einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der voraussichtlich anfallenden Abgaben

gerechnet werden muss (vgl. VwGH 26. 4. 2000, [97/14/0003](#); VwGH 30. 10. 2001, [96/14/0170](#); VwGH 19. 3. 2002, [97/14/0004](#)).

Im Hinblick auf das von den Beteiligten aufgebaute System fortlaufend die Mineralölsteuer zu hinterziehen und im Hinblick auf die Höhe der hinterzogenen Abgaben lagen im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages gewichtige Indizien dafür vor, dass sich der Bf als einer der potentiell Haftender der Vollstreckung der Abgaben zu entziehen versuchen werde und daher nur ein rascher Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung gesichert erscheinen ließ. Das Zollamt führte in diesem Zusammenhang zutreffend aus, dass ein allenfalls vorhandenes Guthaben auf einem Girokonto rasch durch Abhebung dem Zugriff des Zollamtes entzogen werden hätte können.

Das der Abgabenbehörde somit eingeräumte Ermessen ([§ 20 BAO](#)) zur Erlassung eines Sicherstellungsauftrages erfordert die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Demnach sind bei der Ermessensübung berechnigte Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen. Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergibt sich nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden kann. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur in Ausnahmefällen - etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit - ist daher von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzusehen (vgl. VwGH 3. 7. 2003, [2000/15/0042](#)).

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

Im Sicherstellungsauftrag wurde ausgesprochen, dass die Sicherstellung der Abgabensprüche sofort vollzogen und dass das Unterbleiben von Maßnahmen der Vollziehung durch die Hinterlegung eines Betrages in Höhe von € 2.700.000,00 bewirkt werden könne.

Der Bescheid enthält somit entgegen der Behauptung des Bf alle im [§ 232 Abs. 2 BAO](#) genannten Bestandteile.

Inhaltliche Voraussetzung eines Sicherstellungsauftrages ist es nicht, dass die Gegenstände die gepfändet werden sollen, bezeichnet werden. Dies ist erst im nachfolgenden Vollstreckungsverfahren erforderlich. Das diesbezügliche Vorbringen geht insofern ins Leere.

Dass sich der Sicherstellungsauftrag vom 1. September 2010 nur auf Bankkonten der I-GmbH beziehe, vermag der Unabhängige Finanzsenat nicht zu erkennen, zumal der Bescheid an den Bf persönlich gerichtet war. Die in [§ 11 BAO](#) normierte Haftung stellt keine Ausfallhaftung dar. Es bestand daher auch keine Verpflichtung die Abgaben zuerst bei der I-GmbH einbringlich zu machen.

Warum der Sicherstellungsauftrag nicht ordnungsgemäß zugestellt worden sei soll, vermag der Unabhängige Finanzsenat nicht nachzuvollziehen, zumal der Bescheid im Zuge der Hausdurchsuchung persönlich dem Bf überreicht worden ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 19. Dezember 2011