



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des GFundFL, vertreten durch D, vom 24. März 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Zell am See nunmehr Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See, vertreten durch E, vom 21. Februar 2003 betreffend Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer die Zeiträume Mai 2002 sowie Juli bis Oktober 2002 umfassenden Umsatzsteuersonderprüfung wurde den geltend gemachten Vorsteuerbeträgen in Höhe von € 353.555,26 mangels unternehmerischer Tätigkeit die Abzugsfähigkeit versagt. In diesem Zusammenhang wird auf die Niederschrift der Abgabenbehörde erster Instanz vom 20. Februar 2003 über das Ergebnis der Umsatzsteuersonderprüfung sowie auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg (Geschäftszahl RV/0151-S/04) verwiesen.

Mit 21. Februar 2003 wurde ein Sicherstellungsauftrag erlassen und der Anspruch auf Auszahlungen in Höhe von € 353.555,26 vom Treuhandkonto des Notars B gepfändet. In der Begründung wurde ausgeführt, dass nach den Umständen des gegenständlichen Falles geschlossen werden müsse, dass für die Entrichtung der Abgaben keine Vorsorge getroffen worden sei und somit die Einbringung nur bei raschem Zugriff gesichert erscheine.

Gegen diesen Bescheid wurde berufen und unter anderem ausgeführt, dass der dem „Umsatzsteuer-Feststellungsbescheid“ zu Grunde liegende Sachverhalt auf einer irrigen Annahme der Behörde beruhe und falsch sei, weil die Ermittlungen der Behörde unvollständig seien. Der „Feststellungsbescheid“ werde gesondert bekämpft. In der Sache werde ausgeführt, dass die Einbringlichkeit nicht gefährdet sei, da die Steuerpflichtigen über erhebliches Vermögen im Inland verfügen würden, insbesondere in Form der Liegenschaft EZ, GS, an welchem die Steuerpflichtigen jeweils mit 1886/5010, gemeinsam somit 3772/5010 Anteile im Eigentum halten würden. Auf diesem Grundstück stehe ein Hotelgebäude im Rohbau, das einen erheblichen Wert repräsentiere. Dies sei schon an Hand der geltend gemachten Vorsteuerbeträge des „USt-Feststellungsbescheides“ zu verifizieren. Ein sofortiger exekutiver Zugriff auf die Forderung der Einschreiter gegen die beim Notar B liegenden Treuhandgelder sei daher keinesfalls geboten und somit unzulässig gewesen. Die Anwendung gelinderer Mittel wäre im gegenständlichen Verfahren vollkommen ausreichend gewesen. Es werde daher beantragt den bekämpften Bescheid zur Gänze aufzuheben.

Die Berufung wurde durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung abgewiesen. In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass hinsichtlich des Einwandes der rechtswidrigen Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen darauf hingewiesen werde, dass die Abgabenbehörde einen Sicherstellungsauftrag erlassen könne, sobald der Tatbestand verwirklicht sei, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfe, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststehe. Im Rahmen der im Februar 2003 stattgefundenen Umsatzsteuersonderprüfung sei festgestellt worden, dass sich gegenüber der im August 2002 vorgenommenen UVA- Prüfung eine geänderte Sachlage ergeben habe. Die Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich gewesen waren, hätten sich gravierend geändert. Die Baueinstellung im November 2002 sowie der Umstand, dass noch kein Miet- und Pachtvertrag mit L abgeschlossen worden sei, hätten die für den Vorsteuerabzug zwingend erforderliche Unternehmereigenschaft zweifelhaft erscheinen lassen. Darüber hinaus sei mangels Zufahrtsmöglichkeit zum Haupthaus eine unternehmerische Nutzung gar nicht möglich. Diese bisher der Abgabenbehörde nicht bekannten Umstände würden gewichtige Anhaltspunkte darstellen, dass der Vorsteuerabzug zu Unrecht in Anspruch genommen worden sei.

Sicherstellungsaufträge setzten eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraus. Diese liege vor, 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. Der Annahme der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung müssten entsprechende Tatsachenfeststellungen zu Grunde liegen. Ob eine solche

Gefährdung oder Erschwerung vorliege, werde regelmäßig auf Grund der Gegenüberstellung der Abgabeforderung der Abgabenbehörde und des dem Abgabepflichtigen zur Begleichung der Forderung zur Verfügung stehenden Einkommens und Vermögens beurteilt. Für die Annahme einer Gefährdung oder Erschwerung reiche es aus, wenn das Aufkommen in Gefahr gerate (VwGH 20. 04. 1989, 88/16/0243). Die Einbringung müsse jedenfalls als gefährdet angesehen werden, wenn die grundbücherliche Besicherung des Abgabenrückstandes eine volle Befriedigung des Abgabenrückstandes nicht erwarten lasse (VwGH 26. 01. 1989, 88/16/0015). Aus dem Grundbuch sei ersichtlich, dass auf der den Berufungswerbern zu je 1886/5010 Anteilen gehörenden Liegenschaft 5, EZ für die S seit dem Jahre 2000 eine Höchstbetragshypothek von ATS 20,9 Millionen einverleibt sei. Allein schon das Bestehen dieses Pfandrechtes lasse die Befriedigung des Abgabenrückstandes zweifelhaft erscheinen. Zusätzlich hätten die Berufungswerber die Anmerkung für die beabsichtigte Veräußerung mit Wirkung der grundbücherlichen Rangordnung gemäß § 53 GBG 1953 erwirkt. Dies habe zur Folge, dass die Liegenschaft nachrangigen Gläubigern nur mehr bedingt (durch ungenütztes Verstreichen der Jahresfrist des § 55 leg cit) für Befriedigungszwecke zur Verfügung stünde. Die Erlassung des Sicherstellungsauftrages sei daher notwendig gewesen um die Einbringung der Abgabeforderung zu sichern.

Gegen diesen Bescheid wurde ein Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass auf die von den Einschreibern vorgebrachten Gründe nicht in ausreichendem Maße eingegangen worden sei bzw. keine Erhebungen in der Richtung angestellt worden seien, die angeführten Argumente näher zu prüfen.

Die Berufung wurde der Rechtsmittelbehörde – Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Salzburg (in Folge kurz UFS, Salzburg) – vorgelegt

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die Abgabenbehörde kann, 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.

Der Sicherstellungsauftrag 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.

(§ 232 Abs. 1 und 2 BAO)

Ein Sicherstellungsauftrag 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 zur 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, somit nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Tatbestandes (§ 4 BAO) entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (siehe VwGH vom 28. November 2002, 2002/13/0045, vom 31. Jänner 2002, 96/15/0271, vom 30. Oktober 2001, 96/14/0170, und vom 26. April 2000, 97/14/0003). Ob der Abgabeananspruch tatsächlich entstanden ist, ist nicht in einem Sicherstellungsverfahren zu entscheiden, sondern (erst) im Festsetzungsverfahren (vgl. VwGH 3. Juli 2003, 2000/15/0042). Wie der Verwaltungsgerichtshof ebenso in ständiger Rechtsprechung erkennt, hat sich das Verfahren über eine Berufung gegen einen Sicherstellungsauftrag im Sinne des § 232 BAO auf die Überprüfung der Frage zu beschränken, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides, mit welchem die Sicherstellung angeordnet wurde, die dafür erforderlichen Voraussetzungen gegeben waren oder nicht (siehe das Erkenntnis vom 20. Dezember 2000, 99/13/0244, mit weiteren Nachweisen).

Es liegt daher in der Natur der Sache, dass Sicherstellungsaufträge insbesondere während laufender Außenprüfungen erlassen werden, um dem Abgabengläubiger bereits zu einem Zeitpunkt, in dem sein Anspruch zwar dem Grunde nach feststeht, er aber noch nicht realisierbar ist, wegen Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung ein Pfandrecht zu verschaffen.

Der rechtsfreundliche Vertreter führt in der Berufung unter anderem aus, dass die Einbringlichkeit nicht gefährdet gewesen sei, da die Steuerpflichtigen über erhebliches Vermögen im Inland verfügen würden, insbesondere in Form der Liegenschaft EZ , GS , an welchem die Steuerpflichtigen jeweils mit 1886/5010, gemeinsam somit 3772/5010 Anteile im

Eigentum halten würden und daher gelindere Mittel ausgereicht hätten. Im Vorlageantrag wird ausgeführt, dass auf die von den Einschreibern vorgebrachten Gründe nicht in ausreichendem Maße eingegangen worden sei bzw. keine Erhebungen in der Richtung angestellt worden seien, die angeführten Argumente näher zu prüfen.

Diese Vorbringen sind unrichtig. Die von der Abgabenbehörde erster Instanz als Umstände, die eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgaben befürchten ließen, angeführten (und durch entsprechende Erhebungen belegten) Sachverhalte wie

- eine eingetragene Höchstbetragshypothek von ATS 20,9 Mill. zu Gunsten eines inländischen Kreditinstitutes,
  - die Anmerkung der beabsichtigten Veräußerung für die beabsichtigte Veräußerung mit Wirkung der grundbücherlichen Rangordnung gemäß § 53 GBG 1953,
  - die Einstellung des Bauvorhabens im November 2002,
  - keine Zufahrtsmöglichkeit zum das sich in Rohbau befindliche Haupthaus wodurch eine unternehmerische Nutzung gar nicht möglich ist,
  - kein Miet- und Pachtvertrag betreffend der Vermietung oder Verpachtung an die L
- waren im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages am 21. Februar 2003 bekannt und wurden in der Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde erster Instanz dargelegt.

Die Überprüfung der Frage, ob im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages (erstinstanzlicher Bescheid vom 21. Februar 2003), die dafür erforderliche Voraussetzung gegeben war oder nicht, hat nach Ansicht des Referenten des UFS, Salzburg ergeben, dass ausreichend Gründe vorlagen einen Sicherstellungsauftrag zu erlassen. Dies ergibt sich aus den von der Abgabenbehörde erster Instanz festgestellten Sachverhalt, wie Einräumung einer Höchstbetragshypothek in Höhe von ATS 20,9 Mill. zu Gunsten eines inländischen Kreditinstitutes und der Anmerkung der beabsichtigten Veräußerung der Liegenschaft mit Wirkung einer grundbücherlichen Rangordnung. Hinzu kommt noch, dass im November 2002 der Bau des Haupthauses eingestellt wurde sowie die Tatsache der fehlenden Zufahrtsmöglichkeit zum Haupthaus, die einer unternehmerischen Nutzung entgegensteht. Diese Gründe bedeuten nach Ansicht des Referenten des UFS, Salzburg eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgabe, die die Erlassung dieses Sicherstellungsauftrages rechtfertigen.

Die Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag war daher abzuweisen.

Salzburg, am 30. Oktober 2008