

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch LMG Steuerberatungs GmbH, Sochorgasse 3, 2512 Oeynhausen, über die Beschwerde vom 01.06.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 30.04.2015, Steuernummer N-1, betreffend Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Sicherstellungsauftrag vom 30.04.2015 ordnete das Finanzamt zur Sicherung der im Betriebsprüfungsverfahren festgestellten voraussichtlichen Nachforderungen im Betrag von insgesamt € 176.575,10:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>
Umsatzsteuer	2010	27.677,82
Umsatzsteuer	2011	8.371,43
Umsatzsteuer	2012	10.129,57
Einkommensteuer	2009	6.428,38
Einkommensteuer	2010	60.386,40
Einkommensteuer	2011	24.061,36
Einkommensteuer	2012	39.520,14

die Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen der Beschwerdeführerin (Bf.) an.

Die sicherzustellenden Abgabeanprüche seien auf Grund folgender Sachverhalte entstanden und wie folgt ermittelt worden:

Zu Beginn der Prüfung sei vom Steuerberater eine Selbstanzeige für den Zeitraum 2009-2012 betreffend eine deutsche Pension vorgelegt worden. Im Zuge der Prüfung habe sich herausgestellt, dass einige Bankkonten in Österreich sowie eines in Ungarn nicht in der Buchhaltung aufschienen. Die darauf gebuchten Zahlungseingänge seien daher nicht als Erlöse erfasst worden, deshalb seien durch die Betriebsprüfung die Bemessungsgrundlagen ermittelt worden.

Um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung zu begegnen, könne die Abgabenbehörde nach Entstehung des Abgabeanpruches (§ 4 BAO) bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) einen Sicherstellungsauftrag erlassen (§ 232 BAO).

Die Erschwerung der Einbringung der Abgaben sei zu befürchten, weil die Höhe der Abgabennachforderung ein Ausgleichs- oder Konkursverfahren erwarten lasse.

In der dagegen am 01.06.2015 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde führte die Bf. aus:

1. Sachverhaltsdarstellung

Bei ihr sei eine Betriebsprüfung für die Jahre 2009 bis 2012 durchgeführt worden. Dabei seien vor allem Eingänge auf ihren Bankkonten als steuerpflichtige Betriebseinnahmen gewertet und entsprechend der Einkommensteuer sowie der Umsatzsteuer unterzogen worden. Auf diverse Vorbringen der Steuerpflichtigen, dass diese Eingänge größtenteils gar nicht ihr zuzurechnen seien, sondern ihrem Lebensgefährten, sei seitens der Abgabenbehörde nicht eingegangen worden. Beweisanträge seien ignoriert, beantragte Vernehmungen von Zeugen nicht durchgeführt worden. Die Betriebsprüfung habe somit mit der vollen Hinzuschätzung der strittigen Beträge geendet. Sämtliche Bescheide würden selbstverständlich im Beschwerdewege bekämpft.

2. Begehrte Änderungen

Es werde beantragt, entsprechend der folgenden Begründung, den Bescheid über den Sicherstellungsauftrag vom 30.04.2015 aufzuheben.

3. Begründung

Gemäß § 232 BAO könne bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit an den Abgabenschuldner ein Sicherstellungsauftrag erlassen werden, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Gemäß § 232 Abs. 2 BAO habe der Sicherstellungsauftrag zu enthalten:

- die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld
- die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergebe

- den Vermerk, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden könne
- die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken könne, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterblieben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben würden

Die Erlassung von Sicherstellungsaufträgen liege im Ermessen der Behörde.

Sicherstellungsaufträge setzten eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgabe voraus. Dies 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 scheine (siehe *Ritz*, BAO-Kommentar, § 232 BAO Tz 5). Solche Umstände lägen laut Judikatur vor bei:

- drohendem Insolvenzverfahren
- Exekutionsführung von dritter Seite
- Auswanderungsabsicht
- Vermögensverschleppung
- Vermögensverschiebungen
- bei dringendem Verdacht der Abgabenhinterziehung

Die abstrakte Möglichkeit von Vermögensverminderungen reiche nicht (OGH 3.9.1986). Es bedürfe entsprechender Tatsachenfeststellungen, die die Annahme der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung begründeten. Bloße Vermutungen reichten nicht aus. Die angeführte Begründung, dass die Höhe der Abgabennachforderung ein Ausgleichs oder Konkursverfahren erwarten lasse, lasse diese Tatsachenfeststellung vermissen. Vielmehr sei im Bescheid nur eine allgemeine Vermutung angeführt worden. Da es sich hier um einen Ermessensbescheid handle, sei gemäß § 93 BAO dieser derart zu begründen, dass die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes gegeben sei. Eine Begründung diene dazu, den Bescheid nachvollziehbar und kontrollierbar zu machen und sei zentrales Element eines effizienten Rechtsschutzes.

Welche wirtschaftlichen Gegebenheiten seien überprüft worden? Wie gelange die Behörde zu der Meinung, die wirtschaftliche Lage würde die Einbringung gefährden, zumal die Behörde ja unterstelle, dass auch die entsprechenden Einnahmen erzielt worden seien? Warum sei dem Umstand, dass die Bf. bis dato ihre Abgabenverpflichtungen immer pünktlich erfüllt habe, keine Rechnung getragen worden? Welche sonstigen Informationen über die Vermögenslage seien der Behörde vorgelegen, um zu der angeführten Schlussfolgerung zu gelangen?

Kurzum, die Begründung sei nicht nachvollziehbar, nicht überprüfbar und letztendlich mangelhaft und willkürlich. Somit weise der Sicherstellungsauftrag nicht alle im § 232 Abs. 2 BAO geforderten Inhaltsbestandteile auf und sei damit für die Bewilligung einer Exekution nicht geeignet (siehe *Ritz*, BAO-Kommentar, § 232 Tz 9). Sollte trotz Vorliegens

eines untauglichen Sicherstellungsbescheides Exekution geführt werden, behalte sich die Bf. rechtliche Schritte vor (Maßnahmenbeschwerde, Schadensersatzforderungen).

Darüber hinaus liege auch Ermessensüberschreitung vor. Ermessensentscheidungen der Behörde hätten den Grundsätzen der Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entsprechen. Die Billigkeit gebiete etwa die Berücksichtigung des steuerlichen Verhaltens der Partei sowie der wirtschaftlichen Lage als auch des Umstandes, dass es sich bei der zu Grunde liegenden Sachverhaltsentscheidung um eine, gelinde gesagt, nicht ganz unumstrittene Sachverhaltsauslegung der Behörde handle und hier der Gang in die Beschwerde schon angekündigt worden sei.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 04.08.2015 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte nach Zitierung der Bezug habenden Bestimmung des § 232 BAO aus:

Von einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung von Abgaben im Sinne dieser Bestimmung sei im Wesentlichen dann zu sprechen, wenn aus der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen und den besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden müsse, dass nur bei raschem Zugriff der Behörde die Abgabeneinbringung gesichert erscheine.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 7.2.1990, 89/13/0047) seien 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 schwerwiegende Mängel in den Büchern und Aufzeichnungen, welche die Annahme begründeten, 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 lasse, eine Maßnahme nach § 232 BAO.

Zu § 232 BAO: Nach der Judikatur des VwGH sei ein angefochtener Sicherstellungsauftrag seitens der Rechtsmittelbehörde allein darauf zu überprüfen, ob im Zeitpunkt seiner Erlassung hierfür die erforderlichen sachlichen Voraussetzungen gegeben gewesen seien oder nicht (u.a. VwGH 9.12.1974, 746/73; VwGH 11.5.1983, 82/13/0262). Ein Sicherstellungsauftrag sei kein abschließender Bescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende „Sofortmaßnahme“, welche dazu diene, selbst vor Feststellung der genauen Höhe der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zur Annahme bestehe, dass die spätere Einbringung der Abgabenschuld gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liege in der Natur der Sache einer solchen Maßnahme, dass diese nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden könne, sondern dass es genüge, dass

die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich bedeutsamen Tatbestandes entstanden sei und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben seien. Dies enthebe die Behörde jedoch nicht der Pflicht, den Abgabepflichtigen zu denjenigen Beweisen, auf welche sie ihre Sachverhaltsfeststellungen zum Entstehen des Abgabeananspruches dem Grunde nach in Ausführung der Beweiswürdigung stütze, Gelegenheit zur Äußerung zu bieten (VwGH 25.9.2002, 97/13/0070). Zur Gefährdung und wesentlichen Erschwerung der Einbringung sei im Allgemeinen zu bemerken, dass die objektive Gegebenheit der Gefährdung oder Erschwerung für eine Sicherstellungsmaßnahme ausreiche. Der Annahme der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung müssten entsprechende Tatsachenfeststellungen zugrunde liegen (z.B. VwGH 30.10.2001, 96/14/0170). Ein auf die Gefährdung gerichtetes Verhalten des Abgabepflichtigen sei nicht erforderlich, das Motiv des Abgabepflichtigen sei unbeachtlich (z.B. VwGH 26.4.2000, 97/14/0003).

Ob die Abgabenschuldigkeiten zu Recht oder Unrecht vorgeschrieben worden seien, sei nicht im Sicherstellungsverfahren zu prüfen. Dies sei den Beschwerdeverfahren gegen die Abgabenbescheide vorbehalten (vgl. VwGH 4.6.2008, 2005/13/0041).

Abgabenhinterziehung und Mängel der Buchführung alleine reichten ohne Bedachtnahme auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Abgabepflichtigen noch nicht aus, damit eine solche Gefährdung oder Erschwerung angenommen werden dürfe. Doch sprächen die angeführten Zahlen für eine Gefährdung. Ohne auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse konkret einzugehen, sei lediglich vorgebracht worden, dass keine Gefährdung vorläge, hätte die Beschwerdeführerin die ihr zugerechneten Erlöse tatsächlich erzielt. Dies sei aber unzureichend, weil dann ein Sicherstellungsauftrag generell nicht in Betracht kommen würde. Somit sei auch die weitere kumulative Voraussetzung des § 232 Abs. 1 BAO als erfüllt anzusehen.

Im Zuge der Betriebsprüfung seien bei der Beschwerdeführerin nicht erklärte Konten festgestellt worden, wobei die darauf gebuchten Zahlungseingänge nicht als Erlöse erfasst worden seien:

<i>Konto-Nr.</i>	<i>Bank</i>	<i>Betrag</i>
N-2	Erste Bank Ungarn	3.917,94
N-3	Sparkasse Baden	32.484,01
N-4	Sparkasse Baden	2.065,62
N-5	Volksbank Baden	52.491,45

Wenn nun die Beschwerdeführerin behaupte, dass nicht ihr, sondern dem Lebensgefährten die Erlöse zuzurechnen wären, da dieser aufgrund seines „Vorlebens“ in Österreich kein Konto führen könnte, dürfe dem entgegengehalten werden, dass dies nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens entspreche. Dem steuerlichen Vertreter

sei im Zuge der Schlussbesprechung nach Betriebsprüfung hierzu Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben worden, wobei auch hier wieder argumentiert worden sei, dass die Konten nicht der Beschwerdeführerin zuzurechnen wären.

Darüber hinaus sei die Beschwerdeführerin deutsche Staatsangehörige und lebe in Wien in einer Mietwohnung. Das betriebene Gewerbe sei standortungebunden und könne jederzeit auch woanders ausgeführt werden. Es bestehe durchaus die Möglichkeit, dass sie sich der Zahlungsverpflichtung entziehen könnte, indem der Wohnsitz ins Ausland verlegt werde.

Da somit die Voraussetzungen für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages vorgelegen seien, habe im Rahmen des eingeräumten Ermessens unter Beachtung der gemäß § 20 BAO vorgesehenen Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit die Sicherstellung der Abgabebeträge angeordnet werden können. Bei der Ermessensentscheidung seien die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen. Dabei hätten nach ständiger Rechtsprechung im Falle eines Sicherstellungsauftrages aufgrund der zwingenden Tatbestandsvoraussetzungen der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen in den Hintergrund zu treten. Nur in Ausnahmefällen - etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages - sei daher von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzusehen.

Aufgrund der Höhe des aushaftenden Betrages könne im vorliegenden Fall von einem derartigen Ausnahmefall aber nicht gesprochen werden.

Fristgerecht beantragte die Bf. mit Schreiben vom 26.08.2015 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28.03.2019 wurden Altakten wie das gegenständliche Beschwerdeverfahren innerhalb des Bundesfinanzgerichtes neu verteilt und die nunmehrige Gerichtsabteilung mit Wirksamkeit vom 11.04.2019 dafür erstmals zuständig.

Mit Schreiben vom 07.05.2019 ersuchte das Bundesfinanzgericht die Bf. um Retournierung des beiliegenden Fragebogens zur Feststellung ihrer wirtschaftlichen Verhältnisse zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages.

Dazu nahm die Bf. mit Schreiben vom 07.06.2019 Stellung und brachte vor, dass mittlerweile jene Beschwerde gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide,

die Auslöser des Sicherstellungsauftrages gewesen seien, vom BFG zu ihren Gunsten erledigt worden sei und die entsprechenden Abgaben ihrem Abgabenkonto gutgeschrieben worden seien.

Ihrer Ansicht nach bedürfe es schon allein aus diesem Grund keiner Sicherstellung mehr und sei der Sicherstellungsauftrag aufzuheben. Sollte dennoch der ausgefüllte Fragebogen zur Feststellung ihrer wirtschaftlichen Verhältnisse benötigt werden, werde um Rückmeldung ersucht.

Das Finanzamt teilte am 13.06.2019 dem Bundesfinanzgericht mit, dass nach der Entscheidung des BFG vom 12.03.2019, RV/7100596/2017, wonach die Sache betreffend Wiederaufnahmebescheide Umsatzsteuern 2010 bis 2012 zur Erledigung an die Abgabenbehörde zurückverwiesen wurde, keine entsprechenden neuerlichen Wiederaufnahmebescheide mehr ergingen.

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

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

Zunächst war daher die Entstehung des Abgabenanspruches zu untersuchen. Zwar ist die mit Bescheiden vom 04.05.2015 und 07.05.2015 erfolgte Festsetzung der dem Sicherstellungsauftrag zu Grunde liegenden Abgaben (Einkommensteuern 2009-2012 und Umsatzsteuern 2010-2012) ein Indiz für die Entstehung des Abgabenanspruches, obwohl dieser grundsätzlich unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit entsteht, er demnach keine diesbezügliche Bescheiderlassung voraussetzt (VwGH 19.2.1997, 95/13/0046).

Ebenso ist im Beschwerdeverfahren nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als Ausnahme vom Grundsatz, wonach für Beschwerdeentscheidungen grundsätzlich die Sachlage zur Zeit der Entscheidung maßgeblich ist, lediglich zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides der Abgabenbehörde die diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben waren, somit nicht, ob sie im Zeitpunkt der Beschwerdeerledigung noch vorliegen (VwGH 11.2.2016, Ra 2015/13/0039).

Dennoch konnte nicht unberücksichtigt bleiben, dass mittlerweile mit der Entscheidung des BFG vom 12.03.2019, RV/7100596/2017, die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuern 2009-2012 gemäß § 279 BAO endgültig aufgehoben wurden. Zwar wurden die Wiederaufnahmebescheide betreffend die ebenfalls im angefochtenen Sicherstellungsauftrag enthaltenen Umsatzsteuern 2010-2012 lediglich gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufgehoben und zur weiteren Erledigung an die Abgabenbehörde zurückverwiesen. Da allerdings das Finanzamt am 13.06.2019 erklärte, keine neuerlichen entsprechenden Wiederaufnahmebescheide zu erlassen, mangelt es dem angefochtenen Sicherstellungsauftrag an der Voraussetzung der Entstehung des Abgabenanspruches für sämtliche im Sicherstellungsauftrag herangezogene Abgaben, da die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages voraussetzt, dass ein Tatbestand verwirklicht wurde, an den das Gesetz eine Abgabepflicht knüpft (VwGH 17.10.2001, 96/13/0055).

Da die dem Sicherstellungsauftrag zugrundeliegenden Abgabennachforderungen demnach nicht mehr existieren, kann daher von der Entstehung des Abgabenanspruches keine Rede mehr sein (UFS 4.1.2007, RV/1199-W/06, RV/1399-W/06) und liegt für die Bf. kein Schuldverhältnis für die gegenständlichen Abgaben, die sichergestellt werden könnten, mehr vor (vgl. BFG 24.5.2016, RV/7104395/2015).

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

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nach Art. 133 Abs. 6 Z 2 B-VG nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 18. Juni 2019