

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***1***, Wirtschaftstreuhänder, ***2***, über die Beschwerde vom 15. Jänner 2019 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 14. Dezember 2018 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufschiebung der Sicherstellung, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Anlässlich dieses Erkenntnisses wird der Spruch des angefochtenen Bescheides insoweit abgeändert, als der Antrag vom 4.7.2018 auf Aufschiebung der Sicherstellung nunmehr gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen anstatt abgewiesen wird.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer (Bf) verband seine Beschwerde vom 4.7.2018 gegen den Sicherstellungsauftrag mit einem **Antrag auf Aufschiebung der Sicherstellung** gemäß § 18 Z 1 AbgEO iVm § 78 AbgEO.

Diesen Antrag wies das Finanzamt mit **Bescheid vom 14.12.2018** ab.

Nach Zitierung der gesetzlichen Grundlagen der §§ 18 Z 1 und 78 AbgEO, auf welche der Bf seinen Antrag gestützt hatte, verwies das Finanzamt darauf, dass § 18 AbgEO der Abgabenbehörde bei Bewilligung einer Aufschiebung der Vollstreckung Ermessen einräume. Bei der Ermessensübung sei nach den Umständen des Einzelfalles die Zweckmäßigkeit oder Notwendigkeit der Aufschiebung zu prüfen. Die Bewilligung der Aufschiebung könne von

zumutbaren Bedingungen, z.B. der Stellung eines weiteren Pfandes oder eines Bürgen, von der Leistung einer Sicherheit oder einer Anzahlung oder von der Einhaltung eines Abstattungsplanes abhängig gemacht werden.

Die Ermessensentscheidung werde durch § 19 Abs. 2 AbgEO eingeschränkt, weil nach dieser Bestimmung die Bewilligung der Aufschiebung zu unterbleiben habe, wenn die Vollstreckung begonnen oder fortgeführt werden könne, ohne dass dies für denjenigen, der die Aufschiebung verlange, mit der Gefahr eines unersetzlichen oder schwer zu ersetzenden Vermögensnachteiles verbunden wäre. Somit dürfe die Aufschiebung nur bewilligt werden, wenn die Gefahr eines unersetzlichen oder schwer zu ersetzenden Vermögensnachteiles bestehe.

Nach herrschender Auffassung komme die Aufschiebung einer Exekution zur Sicherstellung im Allgemeinen nicht in Betracht, weil dieses Verfahren von vornherein nur auf eine Sicherung des Abgabenspruchs gerichtet sei und im Sicherungsverfahren keine Exekutionsakte gesetzt werden dürften, die einen irreversiblen Zustand und damit einen nicht wiedergutzumachenden Schaden herbeizuführen geeignet seien (vgl. Jakusch in Angst², § 42 EO Rz 9). Warum im vorliegenden Fall die Gefahr eines unersetzlichen oder schwer zu ersetzenden Vermögensnachteiles drohen sollte, sei nicht dargelegt worden. Allein aus dem mit dem Vollzug des Sicherstellungsauftrages verbundenen Eingriff in das Vermögen ergebe sich diese Gefahr nicht. Ein Sicherungsverfahren ende mit der Pfändung; eine Verwertung komme im Sicherungsverfahren nicht in Betracht.

Würde dem Antrag auf Aufschiebung der Exekution gemäß § 18 AbgEO stattgegeben, hätte dies gemäß § 19 Abs. 1 leg. cit. lediglich zur Folge, dass keine weiteren Vollstreckungshandlungen mehr gesetzt werden dürften. Bereits durchgeführte Vollstreckungshandlungen – insbesondere zwischenzeitlich erworbene Pfandrechte – blieben aber wirksam. Eine Aufschiebung würde dem Sinn und Zweck des Sicherungsverfahrens zuwiderlaufen.

Auch die Vormerkung eines Pfandrechts im Grundbuch stelle keinen unersetzbaren oder zumindest schwer zu ersetzenden Vermögensnachteil dar. Sie diene in erster Linie der Sicherung eines Pfandranges.

Beim Verfahren nach § 38 lit. c GBG handle es sich um eine reine Grundbuchssache, eine Exekution zur Sicherstellung liege in diesem Fall nicht vor (VwGH 11.12.1986, 86/16/0025; über einen Antrag auf Pfandrechtsvormerkung gemäß § 38 lit. c GBG sei daher ausschließlich nach den Vorschriften des Grundbuchgesetzes zu entscheiden (OGH 13.3.1995, 3 Ob 28/95). Die Verwertung eines solcherart bedingten Pfandrechtes setze eine Rechtfertigung (durch Rückstandsabweisung) voraus.

Da die Regelung des § 38 lit. c GBG als „Sicherstellung“ (von Ansprüchen des Bundes oder eines Landes) losgelöst von exekutionsrechtlichen Erfordernissen zu sehen sei, könne sie grundsätzlich ohne Rücksicht auf Fälligkeit und Vollstreckbarkeit beantragt werden (Bauer, RdW, 6/2004/344, 383 f).

Die Forderung des Finanzamtes erscheine durch die Pfandrechtsvormerkung ausreichend besichert. Aus diesem Grund seien keine weiteren Vollstreckungsmaßnahmen im Sinne des § 78 AbgEO gesetzt worden.

Mangels Vorliegens der Voraussetzungen sei der Antrag auf Aufschiebung abzuweisen gewesen.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen **Beschwerde** wandte der Vertreter des Bf im Wesentlichen ein, dass das Finanzamt dem Bf mit dem angefochtenen Bescheid zugestehe, dass ein Antrag auf Aufschiebung einer Sicherstellung bewilligt werden könne, wenn zuvor die Aufhebung eines Sicherstellungsauftrages beantragt worden sei. Dies ergebe sich daraus, dass es den Antrag nicht zurück-, sondern abgewiesen habe.

Hätte das Finanzamt den Antrag vom 4.7.2018 rechtzeitig behandelt und die Sicherstellung aufgeschoben, hätte das Bezirksgericht am 19.7.2018 die simultanen Pfandrechtsvormerkungen nicht bewilligen dürfen. Die Erledigung des Aufschiebungsantrages habe den Bf daher bereits wegen dieser Verschleppung in seinen Rechten verletzt.

Im (den Sicherstellungsauftrag vom 4.7.2018 betreffenden) Vorlageantrag vom 4.12.2018 habe der Bf bereits vorgebracht, dass das Finanzamt mit der Sicherstellung (366.299,00 €) bei weitem überzogen habe, weil es die zugrundeliegenden Abgabenschulden am 31.8.2018 mit bloß 241.769,08 € (und auch das nicht rechtskräftig) festgesetzt habe.

Das Finanzamt hätte mit dem angefochtenen Bescheid dem Aufschiebungsantrag daher zumindest teilweise Folge geben müssen und die Aufschiebung hinsichtlich eines Betrages von 124.530,00 € bewilligen müssen. Dass bei Erledigung des Antrages vom 4.7.2018 erst am 19.7.2018 die Vollstreckung bereits vollzogen gewesen sei, habe jedenfalls nicht der Bf verschuldet.

Der Hinweis, dass bei Aufschiebung der Vollstreckung gemäß § 19 Abs. 1 AbgEO „lediglich“ keine weiteren Vollstreckungshandlungen mehr gesetzt werden dürften, verdränge die Tatsache, dass der Bf den Antrag schon zwei Wochen vor der Vormerkung des Pfandrechts gestellt habe und dass das Finanzamt nach dieser Bestimmung auch etwas anderes anordnen könne.

Der Bf habe nicht dargelegt, warum im vorliegenden Fall die Gefahr eines unersetzlichen oder schwer zu ersetzenden Vermögensnachteiles drohe. Diese Behauptung beachte die schon aus dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut erwiesene Tatsache nicht, dass es jeden

Kreditgeber äußerst nervös mache, wenn er von einer Pfandrechtsvormerkung bei seinem Kreditnehmer für „Abgabenansprüche in Höhe von 330.000,00 €“ erfahre. Die (jedenfalls überzogene) Sicherstellung habe daher den Kredit des Bf bereits irreversibel geschädigt. Diese notorische Tatsache habe der Bf in seinem Antrag daher nicht eigens geltend machen müssen.

Der angefochtene Bescheid verletze den Bf daher in seinem Recht auf Aufschiebung der Sicherstellung. Er stelle daher den Antrag, den angefochtenen Bescheid abzuändern und die Sicherstellung rückwirkend zum 4.7.2018 aufzuschieben.

Darüber hinaus stellte der Bf die Anträge auf Befassung des gesamten Senates und Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 22.5.2019 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Das Finanzamt verwies auf die gesetzlichen Bestimmungen der §§ 232 Abs. 1 BAO und 18 Z 1 AbgEO sowie darauf, dass der Bf den im Sicherstellungsauftrag vom 4.7.2018 bestimmten Betrag nicht hinterlegt habe.

§ 18 AbgEO räume der Abgabenbehörde bei der Bewilligung einer Aufschiebung der Vollstreckung Ermessen ein. Bei der Ermessensübung sei nach den Umständen des Einzelfalles die Zweckmäßigkeit oder Notwendigkeit der Aufschiebung zu prüfen. Die Bewilligung der Aufschiebung könne von zumutbaren Bedingungen, gegebenenfalls auch von einer Sicherheitsleistung (z.B. von der Stellung eines Pfandes oder eines Bürgen, von der Leistung einer Sicherheit oder einer Anzahlung) abhängig gemacht werden.

Wie bereits im Erstbescheid vom 14.12.2018 ausgeführt, werde die Ermessensentscheidung durch § 19 Abs. 2 AbgEO eingeschränkt, weil nach dieser Bestimmung die Bewilligung der Aufschiebung zu unterbleiben habe, wenn die Vollstreckung begonnen oder fortgeführt werden könne, ohne dass dies für denjenigen, der die Aufschiebung verlange, mit der Gefahr eines unersetzlichen oder schwer zu ersetzenden Vermögensnachteiles verbunden wäre. Somit dürfe die Aufschiebung nur bewilligt werden, wenn die Gefahr eines unersetzlichen oder schwer zu ersetzenden Vermögensnachteiles bestehe.

Die Aufschiebung einer Exekution zur Sicherstellung komme im Allgemeinen nicht in Betracht, weil dieses Verfahren von vornherein nur auf eine Sicherung des Abgabenanspruchs gerichtet sei und im Sicherungsverfahren keine Exekutionsakte gesetzt werden dürften, die einen irreversiblen Zustand und damit einen nicht wiedergutzumachenden Schaden herbeizuführen geeignet seien. Der Antragsteller habe die ihm drohende Gefahr konkret zu behaupten und zu bescheinigen. Die Gefahr müsse konkret bezeichnet sein. Allgemeine Behauptungen reichten nicht aus (vgl. Jakusch in Angst², § 42 EO, Rz 9).

Auch das nunmehr in der Beschwerde geltend gemachte Vorbringen, "dass es jeden Kreditgeber äußerst nervös macht", wenn er von einer Pfandrechtsvormerkung erfahre, sei nicht geeignet, die drohende Gefahr eines unersetzlichen oder schwer zu ersetzenden Vermögensnachteiles darzulegen.

Den Bestimmungen der Abgabenexekutionsordnung sei nicht zu entnehmen, dass ein Antrag gemäß § 18 AbgEO bis zu seiner Erledigung aufschiebende Wirkung entfalte. Eine hemmende Wirkung würde dem Sinn und Zweck des Sicherungsverfahrens zuwiderlaufen. Die wenigen Anwendungsfälle, bei welchen eine hemmende Wirkung von Anträgen eintrete, seien in § 230 BAO abschließend angeführt.

Beim Verfahren nach § 38 lit. c GBG handle es sich um eine reine Grundbuchssache, eine Exekution zur Sicherstellung liege in diesem Fall nicht vor (VwGH 11.12.1986, 86/16/0025, über einen Antrag auf Pfandrechtsvormerkung gemäß § 38 lit. c GBG sei daher ausschließlich nach den Vorschriften des Grundbuchgesetzes zu entscheiden (OGH 13.3.1995, 3 Ob 28/95). Da die Regelung des § 38 lit. c GBG als "Sicherstellung" (von Ansprüchen des Bundes oder eines Landes) losgelöst von exekutionsrechtlichen Erfordernissen zu sehen sei, könne sie grundsätzlich ohne Rücksicht auf Fälligkeit und Vollstreckbarkeit beantragt werden (Bauer, RdW, 6/2004/344, 383 f).

Die beim Bf durchgeführte Außenprüfung sei im August 2018 abgeschlossen worden. Die bei der Prüfung getroffenen Feststellungen hätten zu einer Abgabennachforderung von 248.381,13 € geführt. Gegen diese Nachforderungen sei für einen Betrag von 189.734,56 € Beschwerde eingereicht worden, ein Betrag von 58.647,57 € sei unbestritten geblieben.

Die Forderung des Finanzamtes erscheine durch die Pfandrechtsvormerkung ausreichend besichert. Aus diesem Grund seien keine weiteren Vollstreckungsmaßnahmen gesetzt und auch die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO für den strittigen Teil der Nachforderung genehmigt worden. Die Aufschiebung der Vollstreckung sei durch die zwischenzeitig bewilligte Aussetzung gegeben.

Dem Einwand der überhöhten Grundbuchseintragung sei durch die Einschränkung der Pfandrechtsvormerkung auf die Höhe der offenen bzw. strittigen Abgabenschuld Rechnung getragen worden.

Im zeitgerecht eingebrachten **Vorlageantrag** wiederholte der Bf seine Anträge; ein neues Sachvorbringen wurde nicht erstattet.

Mit **Telefax vom 16.2.2022** nahm der Bf seine Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurück.

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt vorgelegten Aktenteilen und dem Vorbringen des Parteienvertreters.

Rechtslage:

Nach § 18 Z 1 AbgEO kann auf Antrag die Aufschiebung der Vollstreckung bewilligt werden, wenn die Aufhebung des über den Abgabenanspruch ausgestellten Exekutionstitels beantragt wird.

Nach § 19 Abs. 2 AbgEO hat die Bewilligung der Aufschiebung zu unterbleiben, wenn die Vollstreckung begonnen oder fortgeführt werden kann, ohne dass dies für denjenigen, der die Aufschiebung verlangt, mit der Gefahr eines unersetzlichen oder schwer zu ersetzenden Vermögensnachteiles verbunden wäre.

Nach § 78 Abs. 1 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.

Im Übrigen sind die Bestimmungen des I. Teiles sinngemäß anzuwenden (§ 78 Abs. 3 erster Satz AbgEO).

Der Sicherstellungsauftrag ist nach § 233 Abs. 1 BAO Grundlage für das finanzbehördliche und gerichtliche Sicherungsverfahren.

Aufgrund eines Sicherstellungsauftrages hat das Gericht auf Antrag der Abgabenbehörde ohne Bescheinigung der Gefahr und ohne Sicherheitsleistung die Exekution zur Sicherstellung des Abgabenbetrages bis zu dessen Vollstreckbarkeit zu bewilligen. Der Sicherstellungsauftrag kann zusammen mit der Verständigung von der gerichtlichen Exekutionsbewilligung zugestellt werden (§ 233 Abs. 2 BAO).

§ 38 Grundbuchgesetz (GBG) lautet:

„Die Vormerkung findet statt:

a) aufgrund gerichtlicher Erkenntnisse erster oder höherer Instanz, durch die das dingliche Recht zwar unbedingt zugesprochen oder abgesprochen wird, die aber noch nicht in Rechtskraft erwachsen sind;

b) aufgrund gerichtlicher Verfügungen, wodurch die Vormerkung als Exekution zur Sicherstellung bewilligt wird;

c) aufgrund des Einschreitens öffentlicher Behörden in Fällen, wenn diese nach ihrem Wirkungskreis berufen sind, von Amts wegen die pfandweise Sicherstellung von Ansprüchen des Bundes oder eines Landes zu verfügen.“

Vormerkungsfähig sind gemäß § 38 GBG daher gerichtliche Erkenntnisse, durch die ein dingliches Recht unbedingt zu- oder abgesprochen wird, die aber noch nicht in Rechtskraft erwachsen sind (lit. a); gerichtliche Verfügungen, wodurch die Vormerkung als Exekution zur Sicherstellung bewilligt wird (lit. b) und nach lit. c Schreiben gewisser Behörden, wenn diese ihrem Wirkungskreis nach zur pfandweisen Sicherstellung von Ansprüchen des Bundes oder eines Landes berufen sind (Verweijen in Kodek, Grundbuchsrecht², § 38 GBG; Stand 1.9.2016, rdb.at).

Gemäß § 233 Abs. 2 BAO hat das Gericht auf Antrag der Abgabenbehörde aufgrund eines Sicherstellungsauftrags ohne Bescheinigung der Gefahr und ohne Sicherheitsleistung die Exekution zur Sicherstellung des Abgabenbetrages bis zu dessen Vollstreckbarkeit zu bewilligen, wobei die Forderung gemäß § 374 Abs. 1 EO durch bücherliche Vormerkung des Pfandrechts auf Liegenschaften gesichert werden kann. Über einen entsprechenden Antrag ist in erster Linie nach den Vorschriften für das Verfahren in Exekutionssachen zu entscheiden. Soweit es um die Eintragung im Grundbuch selbst geht, sind allerdings (auch) die Vorschriften des GBG zu beachten.

Die zweite Möglichkeit besteht darin, dass die zuständige Behörde gemäß § 38 lit. c GBG die Vormerkung des Pfandrechts beantragt. Über einen solchen Antrag ist ausschließlich nach den Vorschriften des GBG zu entscheiden (Hofmeister in NZ 1993/256, mit Verweis auf OGH 27.8.1992, 3 Ob 52/92).

Im Ergebnis haben Abgabenbehörden daher die Wahl, ob sie einen Sicherstellungsauftrag nach § 232 BAO erlassen oder nach § 38 lit c GBG vorgehen.

Nach der Judikatur des VwGH (z.B. VwGH 2.7.1987, 86/16/0106) und OGH (OGH 23.11.1976, 5 Ob 26/76) handelt es sich beim Verfahren nach § 38 lit. c GBG um eine reine Grundbuchsache; eine Exekution zur Sicherstellung liegt in diesem Fall nicht vor.

Die pfandrechtliche Sicherstellung von Abgabenansprüchen durch Pfandrechtsvormerkung gemäß § 38 lit. c GBG ist nicht an den Nachweis sowie die individualisierende Benennung der Abgabenforderung gebunden. Das Grundbuchsgericht hat nur zu prüfen, ob die Behörde im Rahmen ihres Wirkungsbereiches vorgeht; eine Überprüfung der dem Antrag zugrundeliegenden Angaben ist ihm verwehrt (OGH 29.6.1999, 5 Ob 163/99b).

Das Gesetz verlangt für die Vormerkung nur eine generelle Kompetenz der einschreitenden Behörde zur Sicherstellung von Ansprüchen des Bundes oder eines Landes.

Erwägungen:

Nach den vorliegenden Unterlagen stellte das Finanzamt beim zuständigen Bezirksgericht einen Antrag auf Pfandrechtsvormerkung gemäß § 38 lit. c GBG wegen Abgabensprüchen von 330.000,00 €.

Mit Beschluss vom 29.5.2019 bewilligte das Bezirksgericht die Einschränkung dieser Pfandrechtsvormerkung auf den Betrag von 215.238,00 €.

Dem Antrag auf aufschiebende Wirkung der Vollstreckung zur Sicherung kam keine hemmende Wirkung zu, weil eine Hemmung der Exekution zur Sicherstellung bis zur Entscheidung über den Aufschiebungsantrag in der AbgEO nicht vorgesehen ist.

Der Antrag vom 4.7.2018 hatte daher nicht zur Folge, dass dem Finanzamt ab diesem Zeitpunkt die Vormerkung des Pfandrechts verwehrt gewesen und die Grundbuchseingabe vom 13.7.2018 betreffend Pfandrechtsvormerkung gemäß § 38 lit. c GBG nicht rechtmäßig gewesen wäre.

Würde man der Rechtsansicht des Bf folgen, wonach dem Finanzamt bereits durch den Antrag auf Aufschiebung der Sicherstellung eine Pfandrechtsvormerkung verwehrt bliebe, hätte es die verpflichtete Partei jederzeit in der Hand, den Zweck eines Sicherstellungsauftrages, nämlich die vorläufige Sicherung der noch nicht vollstreckbaren Abgabenschulden, zu vereiteln.

Wie o.a., ist eine Pfandrechtsvormerkung gemäß § 38 lit. c GBG eine reine Grundbuchsache und liegt in diesem Fall keine Exekution zur Sicherstellung vor. § 78 AbgEO iVm § 18 Z 1 AbgEO bietet aus diesem Grund keine geeignete Rechtsgrundlage für einen Antrag auf Aufschiebung der (Exekution zur) Sicherstellung, weshalb die Beschwerde bereits aus diesem Grund als unzulässig zurückzuweisen war.

Dadurch, dass das Finanzamt den Antrag vom 4.7.2018 abgewiesen anstatt zurückgewiesen hat, war der Bf nicht beschwert (vgl. VwGH 16.12.1997, 97/14/0106).

Abschließend war darauf zu verweisen, dass der angefochtene Sicherstellungsauftrag vom 4.7.2018 mit Erkenntnis vom heutigen Tag (BFG 18.2.2022, RV/5100218/2019) aufgehoben wurde.

Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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.

Gegen das gegenständliche Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig, da die entscheidenden Rechtsfragen bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung geklärt sind und die vorliegende Entscheidung von dieser Rechtsprechung nicht abweicht.

Linz, am 18. Februar 2022