

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***Stb***, über die Beschwerden

- (1) vom 27. Mai 2018 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 30. April 2018,
- (2) vom 3. August 2020 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020,
- (3) vom 18. August 2020 gegen den Bescheid vom 22. Juli 2020, mit dem der Sicherstellungsauftrag und die Beschwerdevorentscheidung, jeweils vom 1. Juli 2020, aufgehoben wurden, und
- (4) vom 18. August 2020 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020

jeweils des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr, Steuernummer ***BF1StNr1***,

gemäß § 279 BAO zu Recht entschieden:

Der Beschwerde vom 27. Mai 2018 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.

Die Beschwerde vom 18. August 2020 wird - soweit sie die Aufhebung des Bescheides-Sicherstellung (Erstbescheid) betrifft - als unbegründet abgewiesen.

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

gemäß § 260 Abs. 1 iVm § 272 Abs. 4 BAO beschlossen:

Die Beschwerde vom 3. August 2020 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Die Beschwerde vom 18. August 2020 wird - soweit sie die Aufhebung der Beschwerdevorentscheidung betreffend Beschwerde vom 27. Mai 2018 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 30. April 2018 betrifft - als unzulässig zurückgewiesen.

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

gemäß § 85 Abs. 2 iVm § 272 Abs. 4 BAO beschlossen:

Die Beschwerde vom 3.8.2020 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 22.07.2020 wird für zurückgenommen erklärt.

Soweit die Beschwerdevorentscheidung vom 22. September 2020 die Beschwerde vom 18. August 2020 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020 als zurückgenommen erklärt, wird sie aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 2. August 2022 wurde die Beschwerdesache der Gerichtsabteilung GA 6037 infolge Versetzung des zuständigen Richters in den Ruhestand mit Stichtag 8. August 2022 abgenommen und der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung GA 6007 zugeteilt.

Mit **Bescheid (Sicherstellungsauftrag) vom 30. April 2018** ordnete das Finanzamt in das Vermögen des Beschwerdeführers die Sicherstellung folgender Abgabenansprüche an:

Abgabenart	Zeitraum	(voraussichtliche) Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2011	23.900,00
Umsatzsteuer	2012	32.700,00
Umsatzsteuer	2013	10.000,00
Umsatzsteuer	2014	11.200,00
Einkommensteuer	2011	48.800,00
Einkommensteuer	2012	97.300,00
Einkommensteuer	2013	45.200,00
Einkommensteuer	2014	72.900,00

Einkommensteuer	2015	14.500,00
Einkommensteuer	2016	10.500,00
Summe		367.000,00

Die Sicherstellung dieser Abgabenansprüche könne sofort vollzogen werden.

Eine Hinterlegung des Betrages in Höhe von 367.000,00 € bei der oben bezeichneten Abgabenbehörde würde bewirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung dieses Sicherstellungsauftrages unterbleiben und diesbezüglich bereits vollzogene Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben würden.

Im Rahmen der Darstellung des Verfahrensstandes wies das Finanzamt darauf hin, dass am 16. Februar 2018 eine „Punktation vorläufige Feststellungen zu Betriebsprüfung ***Bf1***“ erstellt worden sei, welche einen Umfang von 304 Seiten habe und der steuerlichen Vertretung zur Verfügung gestellt worden sei. Die Geschäftstätigkeit des Beschwerdeführers sei dort dargelegt.

Es wird auf die Begründung des 13-seitigen Bescheides samt der dort angeführten Beilagen verwiesen. Im Wesentlichen führte das Finanzamt aus, dass der Beschwerdeführer als ***BfGr*** mit vier Teilbereichen auftrete, tatsächlich liege jedoch ein Kleinbetrieb vor. Der Beschwerdeführer sei nicht rechnungslegungspflichtig im Sinne des § 189 UGB, es würden jedoch gemäß § 4 Abs. 1 EStG freiwillig Bücher geführt, die der Abgabenfestsetzung zu Grunde zu legen seien.

Hinsichtlich der Darstellung des Sachverhaltes wurde im Wesentlichen auf den Anlassbericht vom 19.3.2018 sowie auf die Ausführungen in der Punktation vom 16.2.2018 verwiesen.

Im Rahmen der rechtlichen Würdigung führte das Finanzamt aus, dass der Beschwerdeführer im bisherigen Betriebsprüfungsverfahren vielfach Auskünfte erteilt habe, die sich nach genauerer Überprüfung als unhaltbar herausgestellt hätten. Der Beschwerdeführer sei seiner Mitwirkungspflicht bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen nicht nachgekommen, er habe durch seine unzutreffenden Sachverhaltsauskünfte vielmehr stets versucht, seine Geschäfte zu verschleiern.

Am 12.12.2017 sei die steuerliche Vertreterin niederschriftlich über grobe Unstimmigkeiten in den Büchern und Bilanzen befragt worden. Dabei sei mehrfach darauf hingewiesen worden, dass eine Stellungnahme erst nach einer Überprüfung erfolgen könne. Es sei dazu bis dato nichts bekannt gegeben worden, ebenso nicht zu der übermittelten Punktation. Das Finanzamt gehe von folgendem Sachverhalt aus:

*„a) Laut seinen niederschriftlichen Angaben vom 8.4.2016 verfügt ***Bf1*** offensichtlich über kein freies Privatvermögen. Sämtliche Bankkonten sind laut seiner Darstellung in der gemäß § 4 Abs. 1 EStG erstellten Bilanz erfasst.*

*b) Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb haben € 46.886,74 (2015) und € 41.136,33 (2016) betragen. Aus den künftig zu erwartenden Einkünften kann ***Bf1*** daher die zu*

sicherzustellenden Abgabennachforderungen nicht bedienen.

c) Der Jahresabschluss zum 31.12.2016 weist zwar ein positives Kapital von € 247.829,92 auf, es musste jedoch festgestellt werden, dass wesentliche Bilanzierungs- und Buchführungsgrundsätze missachtet wurden. Weiters ist festzuhalten,

— dass die betrieblich dargestellte Liegenschaft in ***Adr1***, ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten des ***Sohn1*** aufweist,

— und dass die betrieblich dargestellte Liegenschaft in ***Adr2***, seit 23.5.2014 mit Pfandrechten iHv. € 720.000,00 belastet ist. Zusätzlich gibt es den Übergabevertrag vom 28.9.2012, mit dem Teile der Liegenschaft an ***Sohn1*** übergeben wurden.

Die Abgabenbehörde kann daher auf die erstgenannte Liegenschaft zur Sicherung ihrer Abgabenansprüche gar nicht zugreifen, und bei der zweitgenannten Liegenschaft ist lediglich eine nachrangige Sicherstellung möglich, bei der die Erfolgsaussichten schwer einschätzbar sind. Lässt man diese beiden Liegenschaften außer Acht, so ergibt sich ein negatives Eigenkapital von € -328.430,44.

d) Die Werthaltigkeit der in der Bilanz zum 31.12.2016 ausgewiesenen Beteiligungen an Personengesellschaften iHv. € 189.000,00 ist zweifelhaft.

e) Das kurz- und mittelfristig zur Verfügung stehende Vermögen reicht nach Abzug der kurzfristigen Verbindlichkeiten ebenfalls nicht aus, um die sicherzustellenden Abgabennachforderungen zu bedienen, und zwar selbst dann nicht, wenn sich die Verhältnisse vom 31.12.2016 bis dato sehr zu Gunsten des Abgabepflichtigen entwickelt haben sollten.

f) Die im Privatbesitz befindliche Liegenschaft in ***Bf1-Adr***, weist ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten des Sohnes ***Sohn1*** auf, diese Liegenschaft ist daher dem Zugriff der Abgabenbehörde entzogen.

g) Die Kommanditbeteiligung des ***Bf1*** an der ***AB*** KG (Buchwert zum 31.12.2016 € -25.324,32) und die Beteiligung an der ***CD*** OG (Umsatz 2016 € 29.613,05) sind laut Aktenlage nicht sehr werthaltig, jedenfalls können dadurch die sichergestellten Abgabennachforderungen nicht einbringlich gemacht werden.

h) Ergänzend angeführt wird, dass das persönliche Verhalten des ***Bf1*** insgesamt auch auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben gerichtet ist.

i) Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung (vgl. Stoll, BAO S. 577 und die dort zitierte hg. Judikatur) kann eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung von Abgaben ua. bei drohendem Konkurs oder Ausgleichsverfahren, bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung, aber auch bei Vorliegen schwerwiegender Mängel in den Büchern und Aufzeichnungen, welche die Annahme begründen, dass sich der Steuerpflichtige auch der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen trachten wird, angenommen werden (VwGH 8.2.1989, 88/13/0154f). Aus dem bisher gezeigten Verhalten des ***Bf1*** ist daher unmittelbar zu schließen, dass er auch in Zukunft alles daransetzen wird, seine noch vorhandenen Vermögenswerte (Bargeld, Bankguthaben, Forderungen aus den laufenden Geschäften, etc.) dem Zugriff der Abgabenbehörden zu entziehen.

*Nur durch einen raschen Zugriff auf das noch vorhandene freie Vermögen des ***Bf1*** kann daher die Abgabenbehörde einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung begegnen, aus diesem Grunde war daher unverzüglich ein Bescheid-Sicherstellungsauftrag zu erlassen.*

*Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich gemäß § 20 BAO in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Da das Interesse der Abgabenbehörde an der Einhebung der Abgaben schwerer zu gewichten war als die Interessen des ***Bf1*** an der Unversehrtheit seines Vermögens, war das Ermessen gegen ihn zu üben. Von besonderer Bedeutung bei dieser Gewichtung war das bisher gezeigte Verhalten des Abgabepflichtigen betreffend seine Steuerangelegenheiten, insbesondere die schwerwiegenden finanzstrafrechtlichen Tatvorwürfe, sowie die Höhe der sicherzustellenden Abgaben.“*

Mit Schriftsatz vom 25. Mai 2018 brachte der Beschwerdeführer das Rechtsmittel der **Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag vom 30. April 2018** ein. Der Sicherstellungsauftrag werde durch mangelnde Kooperation seinerseits mit der Behörde begründet. Nach Beginn der Prüfung am 16. Februar 2016, den nachfolgenden Erhebungen im März und April (Prüfermails, Beantwortungen, Übergabe von Unterlagen am STIC und Einvernahme am 8. April 2016) seien lange Pausen vergangen. In einem Telefonat im Herbst 2016 sei seitens des Prüfers angekündigt worden, dass ein Abschluss (Schlussbesprechungsprotokoll) gegen Jahresende zu erwarten sei. Nach Urgenz seitens der steuerlichen Vertretung sei dieser Termin wieder verschoben worden. Kurz danach sei die Beschuldigtenladung erfolgt. Am 12. Dezember 2017 sei eine Niederschrift mit der Steuerberaterin des Beschwerdeführers gemacht worden und dann für die Weihnachtstage das Besprechungsprotokoll angekündigt worden, welches letztlich mit 16. Februar 2018 endgültig eingetroffen sei. Nachdem dieses sehr umfangreich wäre (über 300 Seiten), habe es eine gewisse Zeit in Anspruch genommen, um die Unterlagen zu sichten und entsprechend abzustimmen.

Zahlreiche Seiten des Besprechungsprogrammen wären geschwärzt gewesen. Trotzdem sei bereits im März ein Besprechungstermin mit dem Prüfer durch die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers für Anfang Mai vereinbart worden. Die notwendige und beantragte Akteneinsicht habe durch zu späte Unterlagenbereitstellung aber die Fertigstellung für diesen Termin verhindert. Dann sei bereits am 2. Mai 2018 eine Hausdurchsuchung erfolgt. Mit 15. Mai 2018 sei die Punktation – Antwort auf die Stellungnahme von Herrn ***H*** vom 16. Februar 2018 von der Steuerberatung abgegeben worden.

Bereits in der Stellungnahme seien viele Punkte erläutert und hoffentlich auch positiv geklärt worden. Insbesondere die Vorwürfe zu den Punkten ***P1***, diverse Lieferanten und ***P2*** sollten jedenfalls geklärt sein. Auch würden entsprechende Belege zur Einsicht aufliegen.

Zu den aufgelisteten Vorwürfen (zB unerklärbare Geldflüsse, fehlende Kilometergeldabrechnungen..) gäbe es umfassende klärende Dokumentationen. Diese wären auch bei den Unterlagen, die dem Prüfer zu Beginn der Betriebsprüfung 2016 zur Einsicht beigestellt worden seien.

Zur Gefährdung der Einbringung werde nochmals darauf verwiesen, dass der Beschwerdeführer mit dem Finanzamt bereits in kooperativen Gesprächen stehe und der letzte Termin lediglich durch die Erkrankung der Steuerberatung nicht stattgefunden habe.

Mit **Erledigung des Finanzamtes vom 1. Juli 2020** wurde einerseits die Beschwerde vom 27. Mai 2018 als unbegründet abgewiesen und der Spruch des angefochtenen Bescheides abgeändert (**verbösernde Beschwerdeverentscheidung**). Andererseits wurde ein neuer **Sicherstellungsauftrag** über den Betrag von 176.600,00 € erlassen.

Im Rahmen der Beschwerdeverentscheidung wurde die Sicherstellung folgender Abgabenansprüche angeordnet:

Abgabenart	Zeitraum	(voraussichtliche) Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2011	32.400,00
Umsatzsteuer	2012	32.300,00
Umsatzsteuer	2013	4.900,00
Umsatzsteuer	2014	45.200,00
Einkommensteuer	2011	75.800,00
Einkommensteuer	2012	117.100,00
Einkommensteuer	2013	79.600,00
Einkommensteuer	2014	82.000,00
Einkommensteuer	2015	65.800,00
Einkommensteuer	2016	47.800,00
Summe		582.900,00

In Zusammenhang mit der Ermittlung der Abgabenansprüche wurde auf das Besprechungsprogramm vom 14.4.2020 über den Abschluss der Außenprüfung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer und die Normverbrauchsabgabe 2008 bis 2016 sowie betreffend Lohnabgaben 2009 bis 2017, auf die Vorladung vom 8.6.2020 zur Schlussbesprechung sowie auf die Ergänzung vom 1.7.2020 zum Besprechungsprogramm vom

14.4.2020 verwiesen.

In Zusammenhang mit der Gefährdung und/oder Erschwerung der Einbringung der Abgaben wurden die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Beschwerdeführers dargelegt. Folgenden Sachverhalt sah das Finanzamt als erwiesen an:

„a) ***Bf1*** MSc. hat sich wenige Monate nach Ergehen des Bescheides -

Sicherstellungsauftrag vom 30.4.2018 seiner wichtigsten Einkunftsquellen bzw.

Betriebsbereiche begeben. Die Umsätze aus seinem gewerblichen Einzelunternehmen haben daher im ersten Halbjahr 2019 nur mehr einen Bruchteil dessen betragen, was vor dem Juni 2018 vereinnahmt wurde.

Die daraus noch erzielbaren Einkünfte werden gering sein.

b) Mit den verbleibenden, sehr geringen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aus dem Dienstverhältnis mit der ***XY*** GmbH und den gewerblichen Einkünften als Kommanditist (Arbeitsgesellschafter) der ***AB*** KG wird er die von der Abgabenbehörde für 2008 bis 2016 festgestellten Abgabennachforderungen nicht bedienen können.

c) ***Bf1*** verfügt auch über kein freies Privatvermögen mehr:

— Private Bankguthaben und sonstige private Vermögenswerte, die zur Deckung der Abgabennachforderungen ausreichen würden, konnten im durchgeführten Ermittlungsverfahren nicht festgestellt werden.

— Die im Privatbesitz befindliche Liegenschaft in ***Bf1-Adr***, weist ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten des Sohnes ***Sohn1*** auf. Diese Liegenschaft ist daher dem Zugriff der Abgabenbehörde entzogen.

— Die im Privatbesitz befindliche Liegenschaft in ***Adr1***, ist mit einem Pfandrecht zu Gunsten der Republik Österreich belastet, das über dem Wert der Liegenschaft liegt. Eine Verwertung dieser Liegenschaft wird den Pfandrechtsbetrag nicht abdecken.

d) ***Bf1*** MSc. hat auch die Liegenschaft ***Adr3***, mit Wirkung vom 2.8.2018 endgültig an seinen Sohn ***Sohn1*** übergeben, wodurch er auch in diesem Fall seine Einkünfte aus der Vermietung betrieblich genutzter Räumlichkeiten an die ***AB*** KG (Sonderbetriebsvermögen) und aus der Vermietung der Technikräume an die Al Telekom Austria AG verloren hat.

e) Ob die bei dieser Liegenschaft ***Adr3***, zu Gunsten der Republik Österreich im Grundbuch eingetragene Pfandrechtsvormerkung tatsächlich werthaltig ist, ist zweifelhaft.

f) Die ***EF*** OG, an der ***Bf1*** MSc. mit einem Anteil von ca. 10% am Gewinn beteiligt war, wurde beendet und am 26.2.2019 im Firmenbuch gelöscht.

g) Die Bücher, Bilanzen und Jahresabschlüsse des Einzelunternehmens des ***Bf1*** MSc. wurden von diesem und von seinem Sohn und Buchhalter ***Sohn1*** regelmäßig und über einen sehr langen Zeitraum zum Zweck der Steuervermeidung gefälscht, wobei teilweise die steuerliche Vertretung Fa. ***GH*** GmbH mitgewirkt hat.

h) Während des laufenden Betriebsprüfungsverfahrens wurden von ***Bf1*** MSc. Gemeinsam mit seinem Sohn ***Sohn1***, teilweise unter Mitwirkung seiner Steuerberaterin ***IJ*** MSc., auch Beweismittel im Nachhinein nach Belieben gefälscht bzw. verfälscht und dann den

Außenprüfern und Steuerfahndern vorgelegt. Damit sollten die Ermittlungen der Abgabenbehörde möglichst behindert und verhindert werden.

*i) ***Bf1*** MSc, und sein Sohn ***Sohn1*** haben im Prüfungszeitraum von 2008 bis 2016 und auch seit Beginn der Außenprüfung im Februar 2016 laufend Handlungen gesetzt, die unmittelbar auf eine Gefährdung der Einbringung gerichtet waren.“*

Es würden die Tatbestandsmerkmale der Vermögensverschiebung an den Sohn, der Verschiebung von Einkünften aus an die ***XY*** GmbH abgetretenen Geschäftsbereichen, des dringenden Verdachtes einer Abgabenhinterziehung (Abgabenbetrug), der Fälschung von Büchern von Beweismittelfälschungen im laufenden abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahren vorliegen. Es sei zwingend darauf zu schließen, dass das Verhalten des Beschwerdeführers auf eine Gefährdung der Einbringung gerichtet sei. Erschwerend komme hinzu, dass der Beschwerdeführer auch konkrete Gefährdungshandlungen gesetzt habe. Daraus sei unmittelbar zu schließen, dass er auch in Zukunft alles daran setzen werde, seine noch vorhandenen Vermögenswerte dem Zugriff der Abgabenbehörde zu entziehen. Nur durch raschen Zugriff auf das noch vorhandene Vermögen könne daher die Abgabenbehörde einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung begegnen, aus diesem Grund wäre der Sicherstellungsauftrag zu erlassen.

Schließlich wurde darauf hingewiesen, dass sich nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens herausgestellt habe, dass die Abgabennachforderung betreffend Umsatzsteuer 2011 bis 2014 und Einkommensteuer 2011 bis 2016 insgesamt 582.900,00 € betragen würden.

Mit **Aufhebungsbescheid vom 22. Juli 2020** hob das Finanzamt den „Bescheid-Sicherstellungsauftrag (Beschwerdevorentscheidung und Erstbescheid) vom 1.7.2020 (Sammelbescheid) gemäß § 299 Abs. 1 BAO“ auf. Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 299 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörde einen Bescheid aufheben könne, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweisen würde. Da die inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht geringfügige Auswirkung habe, wäre die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen. Der Spruch des angefochtenen Bescheides sei nicht richtig, weil der gemäß § 232 Abs. 2 lit c BAO anzuführende Vermerk, dass die Sicherstellung dieser Abgaben sofort vollzogen werden könne, fehle.

Es wurde darauf hingewiesen, dass an die Stelle des aufgehobenen Bescheides gemäß § 299 Abs. 2 BAO der Bescheid-Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020 treten würde.

Mit **Erledigung des Finanzamtes vom 22. Juli 2020** wurde einerseits die Beschwerde vom 27. Mai 2018 als unbegründet abgewiesen und der Spruch des angefochtenen Bescheides geändert (**verbösernde Beschwerde vorentscheidung**). Andererseits wurde ein neuer **Sicherstellungsauftrag** über den Betrag von 175.700,00 € erlassen.

Mit Schriftsatz vom 3. August 2020 zeigte der nunmehrige steuerliche Vertreter die Übernahme der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers an. Gleichzeitig wurde **Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020** eingereicht und beantragt,

den Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020 ersatzlos aufzuheben, den gesamten Senat mit der Entscheidung zu befassen und eine mündliche Verhandlung durchzuführen.

Mit einem weiteren Schreiben vom 3. August 2020 brachte der Beschwerdeführer durch seinen ausgewiesenen Vertreter **Vorlageantrag betreffend Sicherstellungsauftrag vom 30. April 2018** ein. Die Beschwerde vom 27. Mai 2018 sei mit Beschwerdeverentscheidung vom 1. Juli 2020 als unbegründet abgewiesen worden. Es werde beantragt, den Sicherstellungsauftrag vom 30. April 2018 ersatzlos aufzuheben, den gesamten Senat mit der Entscheidung zu betrauen und eine mündliche Verhandlung durchzuführen.

Mit Schreiben vom 18. August 2020 brachte der Beschwerdeführer durch seinen ausgewiesenen Vertreter **Vorlageantrag betreffend Sicherstellungsauftrag vom 30. April 2018** ein. Die Beschwerde vom 27. Mai 2018 sei mit Beschwerdeverentscheidung vom 22. Juli 2020 nochmals als unbegründet abgewiesen worden. Es werde beantragt, den Sicherstellungsauftrag vom 30. April 2018 ersatzlos aufzuheben, den gesamten Senat mit der Entscheidung zu betrauen und eine mündliche Verhandlung durchzuführen.

Mit einem weiteren Schreiben vom 18. August 2020 brachte der ausgewiesene steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers **gegen den Bescheid vom 22. Juli 2020, mit dem gemäß § 299 BAO die Beschwerdeverentscheidung und der Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020 aufgehoben** wurden, das **Rechtsmittel der Beschwerde** ein. Begründend wurde ausgeführt, dass die Aufhebung wirkungsloser Bescheide im Gesetz nicht vorgesehen sei. Die mit dem Aufhebungsbescheid verbundenen „neuen“ Bescheide würden daher ihre Rechtsgrundlage verlieren. Es werde daher die Aufhebung des Aufhebungsbescheides, die Befassung des gesamten Senates und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit einem dritten Schreiben vom 18. August 2020 brachte der ausgewiesene Vertreter des Beschwerdeführers **gegen den Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020 das Rechtsmittel der Beschwerde** ein. Es wurde beantragt, den Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020 ersatzlos auszuheben, den gesamten Senat mit der Entscheidung zu betrauen und eine mündliche Verhandlung durchzuführen.

Mit **Mängelbehebungsauftrag vom 28. August 2020** wurde dargelegt, dass die Beschwerden vom 3. August 2020 und vom 18. August 2020 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020 Mängel aufweisen würden. Es würden die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten werde und eine Begründung fehlen. Die angeführten Mängel seien bis 14. September 2020 zu beheben. Bei Versäumung der Frist gelte das Anbringen als zurückgenommen.

Mit **Beschwerdeverentscheidung vom 28. August 2020** wies das Finanzamt die Beschwerde vom 18. August 2020 gegen den **Bescheid vom 22. Juli 2020, mit dem gemäß § 299 BAO die Beschwerdeverentscheidung und der Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020 aufgehoben**

wurden, als unbegründet ab. Dem Beschwerdevorbringen sei entgegen zu halten, dass diese Bescheide (Beschwerdevorentscheidung und Erstbescheid) sehr wohl wirksam geworden seien, es habe lediglich ein Spruchbestandteil gefehlt. Da sich somit der Spruch als unrichtig erwiesen habe, wären sie gemäß § 299 BAO zu berichtigen (Anmerkung der Richterin: offensichtlich gemeint: aufzuheben).

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 22. September 2020** sprach das Finanzamt aus, dass die Beschwerden vom 3. August 2020 und vom 18. August 2020 gegen den **Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020** gemäß § 85 Abs. 2 BAO als zurückgenommen gelten. Begründend wurde ausgeführt, dass dem Mängelbehebungsauftrag vom 28. August 2020 nicht nachgekommen worden sei.

Mit **Vorlageantrag vom 29. September 2020** wurde die Vorlage der Beschwerde gegen den **Bescheid vom 22. Juli 2020, mit dem gemäß § 299 BAO die Beschwerdevorentscheidung und der Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020 aufgehoben wurden**, an das Bundesfinanzgericht beantragt. Die Anträge betreffend Aufhebung des Bescheides, Befassung des gesamten Senates und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurden wiederholt.

Mit **Vorlageantrag vom 21. Oktober 2020** wurde die Vorlage der Beschwerden vom 3. August 2020 und vom 18. August 2020 gegen den **Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020** an das Bundesfinanzamt beantragt. Der Beschwerdeführer habe den Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020 am 3. August 2020 und den Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020 mit Schriftsatz vom 18. August 2020 angefochten.

Daraufhin habe das Finanzamt dem Beschwerdeführer mit Bescheid vom 28. August 2020 den Auftrag erteilt, die Beschwerden vom 3. August 2020 und vom 18. August 2020 gegen den Bescheid-Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020 hinsichtlich Beschwerdepunkte und Begründung bis zum 14. September 2020 zu verbessern, widrigenfalls das Anbringen als zurückgenommen gelte.

Diesem Auftrag sei der Beschwerdeführer nicht nachgekommen.

Hinsichtlich der Beschwerde vom 3. August 2020 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020 habe das Finanzamt keine Verbesserung aufgetragen.

Mit der Beschwerdevorentscheidung vom 22. September 2020 habe das Finanzamt sodann die Beschwerden vom 3. August 2020 und vom 18. August 2020 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020 als zurückgenommen erklärt.

Der Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020 sei an die Stelle des mit Bescheidbeschwerde vom 3. August 2020 angefochtenen Sicherstellungsauftrages vom 1. Juli 2020 getreten, deshalb gelte die Bescheidbeschwerde vom 3. August 2020 auch als gegen den Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020 gerichtet (§ 253 BAO).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liege hinsichtlich einer Beschwerde gegen einen nachträglich geänderten Bescheid lediglich ein ergänzender Schriftsatz zur ursprünglichen Beschwerde vor. Das würde für den gegenständlichen Fall

bedeuten, dass der Rechtsbehelf vom 18. August 2020 gegen den nachträglich geänderten Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020 – mangels Vorliegen einer Bescheidbeschwerde – nicht als zurückgenommen erklärt werden könne, und dass die Beschwerde vom 3. August 2020 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020 – mangels eines darauf gerichteten Verbesserungsauftrages - nicht als zurückgenommen erklärt werden dürfe.

Im Ergebnis werde das Bundesfinanzgericht mit gesonderten Beschlüssen die Beschwerdevorentscheidung vom 22. September 2020 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufheben und den Vorlageantrag zurückweisen müssen.

Der Beschwerdeführer stelle unabhängig davon die Anträge auf Aufhebung der Beschwerdevorentscheidung vom 22. September 2020 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit, die Aufhebung des Sicherstellungsauftrages vom 1. Juli 2020 (in der Fassung vom 22. Juli 2020), die Befassung des gesamten Senates mit der Entscheidung über die Bescheidbeschwerde sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit **Vorlagebericht** vom 24. November 2020 legte das Finanzamt neben diversen anderen Beschwerdesachen den Beschwerdeführer betreffend folgende Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor:

- (1) Beschwerde vom 27. Mai 2018 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 30. April 2018 (Beschwerdevorentscheidung vom 1. Juli 2020 bzw. 22. Juli 2020)
- (2) Beschwerde vom 3. August 2020 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020 (Beschwerdevorentscheidung vom 22. September 2020)
- (3) Beschwerde vom 18. August 2020 gegen den Bescheid vom 22. Juli 2020, mit dem gemäß § 299 BAO die Beschwerdevorentscheidung und der Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020 aufgehoben wurden (Beschwerdevorentscheidung vom 28. August 2020) sowie die
- (4) Beschwerde vom 3. August 2020 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020 (Beschwerdevorentscheidung vom 22. September 2020).

Mit den Schriftsätzen vom 9. Februar 2023 bzw. vom 13. Februar 2023 zog der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers die Anträge auf Zuständigkeit des gesamten Senates sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung für sämtliche gegenständlichen Beschwerden zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Zu (1) Beschwerde vom 27. Mai 2018 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 30. April 2018 (Beschwerdevorentscheidung vom 1. Juli 2020 bzw. 22. Juli 2020)

Der Beschwerdeführer hat bis ca. Mitte 2018 einen Gewerbebetrieb mit den Teilbereichen Tech Consult & Service, Facility Management, IT-Services und Distribution Support betrieben.

Mit dem Prüfungsauftrag vom 1. Februar 2016 wurde beim Beschwerdeführer eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO angeordnet. Mit Schreiben vom 12. Oktober 2017 wurde der Beschwerdeführer von der Einleitung des Finanzstrafverfahrens informiert. Ihm wurde vorgeworfen, dass er Betriebseinnahmen nicht vollständig erklärt und Betriebsausgaben zu hoch geltend gemacht hatte.

Da sich der Tatverdacht auf vorsätzliche Abgabenhinterziehung gegen den Beschwerdeführer erhärtete, erging am 20. März 2018 von der Staatsanwaltschaft die Anordnung der Durchsuchung der betrieblich und privat genutzten Gebäude und Räumlichkeiten des Beschwerdeführers sowie die Anordnung der Auskunftserteilung Bankkonten und Bankgeschäfte. Bei der Sichtung der sichergestellten Beweismittel wurde festgestellt, dass der Beschwerdeführer gemeinsam mit seinem Sohn *****Sohn1***** und teilweise unter der Mitwirkung der Steuerberaterin *****IJ***** MSc. im laufenden Prüfungsverfahren Beweismittel fälschte, um auf diese Weise die Ermittlungen der Abgabenbehörde und in weiterer Folge der Finanzstrafbehörde zu hintertreiben.

Hinsichtlich der sicherzustellenden Abgabenansprüche wird auf die Beilage 1 zum angefochtenen Sicherstellungsauftrag vom 30. April 2018 und auf den Anlassbericht nach § 100 Abs. 2 Z 2 StPO vom 19. März 2018 verwiesen.

In Zusammenhang mit seinem Vermögen gab der Beschwerdeführer bei einer Befragung am 8. April 2018 bekannt, dass er außer den in der Buchhaltung abgebildeten Konten über keine weiteren Konten oder andere Sparguthaben verfüge. Zu seinen Vermögenswerten, die er seit 2006 besessen habe, führte der Beschwerdeführer Folgendes aus:

*„Ich lebe in der täglichen Dynamik, ich führe keine Guthaben auf Bankkonten. Ich habe zu diesem Zeitpunkt sicher keine Bankguthaben gehabt. Besessen habe ich die Liegenschaft in der *****Bf1-Adr*****, diese habe ich 1997 angekauft. Bis ca. 2005 oder 2006 hatte ich eine Eigentumswohnung in der *****Adr4***** oder in der *****Adr5****. Ich glaube das war die *****Adr5****, verkauft wurde sie um ca. € 300.000,- an Hr. *****Käufer*****. Ich habe Bilder besessen um eine Million Schilling, ich habe Uhren besessen um eine Million Schilling. Von diesen Dingen habe ich mich aber im Laufe der Zeit wieder getrennt, teilweise verschenkt und*

*teilweise verkauft. Ich habe noch immer Bilder im Wert von 2 Mio. Schilling. Ich hatte auch 2 Porsche, die habe ich auch verkauft. Das war nach 2000, aber genau weiß ich das nicht mehr. Ich hatte auch drei Motorräder die ich in diesem Zeitraum gekauft und verkauft habe (Verkaufspreis insgesamt ca. € 50.000,00). Ein Baugrundstück in der ***Adr6*** um € 125.000,00 habe ich auch verkauft.“*

Einen Teil der angeführten Uhren hat der Beschwerdeführer seinen Söhnen geschenkt, der ***AB*** hat er ein Darlehen von ungefähr 200.000,00 € gewährt.

Der Jahresabschluss zum 31.12.2016 wies einen Gewinn von 23.040,83 € und ein Eigenkapital von 247.829,92 € aus.

In die Bilanzen waren folgende Grundstücke aufgenommen worden:

- ***Adr1*** Gebäude mit Gebäudenebenenflächen Kauf 2010 um € 150.000,00 Belastungs- und Veräußerungsverbot für ***Sohn1*** (Sohn), geb. ***Gebdatum1***, und für ***Sohn2***, geb. ***Gebdatum2*** (Sohn)
- ***Adr3*** Geschäftsgrundstück (***AB***, Vermietung Telekom und Wohnungen) Kauf 2009 um € 330.000,00 Pfandrecht UniCredit Bank Austria € 426.000,00 vom 23.5.2014 (1706/2014) Pfandrecht UniCredit Bank Austria € 294.000,00 vom 23.5.2014 (1707/2014)

Laut Übergabevertrag vom 28.9.2012 hat der Beschwerdeführer seinem Sohn ***Sohn1*** eine weitere Liegenschaft übergeben mit folgender Vereinbarung: „Der Übernehmer räumt dem Übergeber auf Lebenszeit das ausschließliche Fruchtgenussrecht und Nutzungsrecht am Übergabegenstand ein. Der Übergeber ist ausdrücklich berechtigt bei Erfordernis bauliche Änderungen am Übergabegenstand durchzuführen. Der Übergeber trägt im Gegenzug für die Dauer der Nutzung des Fruchtgenussrechtes zur Gänze alle Instandhaltungs- und Reparaturkosten sowie laufende Betriebskosten für das Übergabeobjekt.“

Der Buchwert der betrieblichen Liegenschaften betrug am 31.12.2016 576.260,26 €.

Folgende Grundstücke waren im privaten Vermögen des Beschwerdeführers:

L1, Wohnungseigentum an top 2 Anteil 32/893, top 3 Anteil 109/893 und top 4 Anteil 86/893

Kauf 2004: top 2 mit damals 31/930 und top 4 mit damals 85/930, Kaufpreis nicht bekannt

Kauf 2007: top 3 mit damals 111/930 um € 80.000,00

Belastungs- und Veräußerungsverbot für die Söhne ***Sohn1*** und für ***Sohn2***

Der Beschwerdeführer ist seit 1. April 2014 an der ***CD*** OG beteiligt, sein Gewinnanteil betrug 2016 2.690,94 €.

Seit 2012 ist der Beschwerdeführer an der ***AB*** mit einem Kommanditanteil vom 50.000,00 € beteiligt. Der Gewinnanteil für den Beschwerdeführer betrug im Jahr 2016 7.259,99 €, das Eigenkapital war zum 31.12.2016 negativ.

Eine Gegenüberstellung der liquiden Mittel 1. und 2. Ordnung und der kurzfristigen Verbindlichkeiten ergibt folgendes Bild:

	31.12.2015	31.12.2016
Warenvorräte	71.629,30	64.957,64
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	97.673,34	48.836,60
Sonstige Forderungen	6.473,99	725,18
Kassastand und Bankguthaben		2.168,58
Vermögen kurz- und mittelfristig liquidierbar	175.776,63	116.688,00
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	48.292,97	22.352,23
Sonstige Verbindlichkeiten	58.247,24	42.561,80
Kurzfristige Verbindlichkeiten	106.540,21	64.914,03
Überhang der liquiden Mittel	69.236,42	51.773,97

Zu (2) Beschwerde vom 3. August 2020 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020 (Beschwerdevorentscheidung vom 22. September 2020)

Der Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020 wurde mit Bescheid vom 22. Juli 2020 aufgehoben. Details dazu siehe unter Punkt 3. Rechtliche Beurteilung (3) Aufhebungsbescheid.

Zu (3) Beschwerde vom 18. August 2020 gegen den Bescheid vom 22. Juli 2020, mit dem gemäß § 299 BAO die Beschwerde vorentscheidung und der Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020 aufgehoben wurden (Beschwerdevorentscheidung vom 28. August 2020)

Die Erledigung des Finanzamtes vom 22. Juli 2020 hat folgenden Inhalt:

„Der Bescheid-Sicherstellungsauftrag (Beschwerdevorentscheidung und Erstbescheid) vom 1.7.2020 (Sammelbescheid) wird gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben.

Begründung:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde einen Bescheid aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Da die inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von

Amts wegen zu verfügen. Der Spruch des angefochtenen Bescheides ist nicht richtig, weil der gemäß § 232 Abs. 2 lit c BAO anzuführende Vermerk, dass die Sicherstellung dieser Abgaben sofort vollzogen werden kann, fehlte.

Hinweis: An die Stelle des aufgehobenen Bescheides tritt gemäß § 299 Abs. 2 BAO der Bescheid-Sicherstellungsauftrag (Sammelbescheid) vom 22.7.2020.“

Gegen diese Erledigung richtet sich die Beschwerde vom 18. August 2020, die damit begründet wird, dass die Aufhebung wirkungsloser Bescheide im Gesetz nicht vorgesehen ist.

Im Schreiben vom 9. November 2022 begründet der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers die (angebliche) Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides vom 22. Juli 2020 ergänzend damit, dass das Trennungsgebot außer Acht gelassen wurde, sodass der Aufhebungsbescheid ersatzlos aufzuheben sei.

Zu (4) Beschwerde vom 3. August 2020 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020 (Beschwerdevorentscheidung vom 22. September 2020)

Mit Schreiben vom 3. August 2020 brachte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers gegen den Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020 das Rechtsmittel der Beschwerde ein und beantragte dessen Aufhebung. Eine Begründung werde nachgereicht.

Mit Bescheid vom 22. Juli 2020 hob das Finanzamt den Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020 auf und erließ einen neuen Sicherstellungsauftrag (vgl. Punkt 3).

Mit Schreiben vom 18. August 2020 brachte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers gegen den Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020 das Rechtsmittel der Beschwerde ein und beantragte dessen Aufhebung.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 28. August 2020 teilte das Finanzamt dem Beschwerdeführer mit, dass die Beschwerden vom 3. August 2020 und vom 18. August 2020 Mängel aufweisen würden. Es fehlen eine Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird, und eine Begründung. Es wurde dem Beschwerdeführer aufgetragen, die angeführten Mängel bis 14. September 2020 zu beheben. Bei Versäumung dieser Frist gilt das Anbringen als zurückgenommen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 22. September 2020 wurde die Beschwerde vom 3. August 2020 bzw. vom 18. August 2020 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020 als zurückgenommen erklärt, weil dem Mängelbehebungsauftrag vom 28. August 2020 nicht Rechnung getragen worden war.

2. Beweiswürdigung

Zu (1) Beschwerde vom 27. Mai 2018 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 30. April 2018 (Beschwerdevorentscheidung vom 1. Juli 2020 bzw. 22. Juli 2020)

Der diesbezügliche Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen, insbesondere aus den Ausführungen im Sicherstellungsauftrag vom 30. April 2018.

Zu (2) Beschwerde vom 3. August 2020 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020 (Beschwerdevorentscheidung vom 22. September 2020)

Der diesbezügliche Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen und insbesondere aus den Ausführungen in dieser Entscheidung unter Punkt 3. Rechtliche Beurteilung (3) Aufhebungsbescheid.

Zu (3) Beschwerde vom 18. August 2020 gegen den Bescheid vom 22. Juli 2020, mit dem gemäß § 299 BAO die Beschwerde vorentscheidung und der Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020 aufgehoben wurden (Beschwerdevorentscheidung vom 28. August 2020)

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich unbestritten aus den der vorgelegten Erledigung des Finanzamtes vom 22. Juli 2020, aus der Beschwerde vom 18. August 2020 und der Ergänzung des steuerlichen Vertreters vom 9. November 2022.

Zu (4) Beschwerde vom 3. August 2020 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020 (Beschwerdevorentscheidung vom 22. September 2020).

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen, insbesondere aus dem Aufhebungsbescheid vom 22. Juli 2020 und dem Mängelbehebungsauftrag vom 22. Juli 2020.

3. Rechtliche Beurteilung

(1) Sicherstellungsauftrag vom 30. April 2018

§ 232 Abs. 1 BAO lautet:

(1) 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.

(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.

(3) Abs. 1 und 2 gelten sinngemäß ab der Anhängigkeit eines Strafverfahrens gegen einen der Begehung eines vorsätzlichen Finanzvergehens oder einer vorsätzlichen Verletzung von Abgabenvorschriften der Länder und Gemeinden Verdächtigen hinsichtlich jenes Betrages, um den die Abgaben voraussichtlich verkürzt wurden. #

§ 233 BAO bestimmt:

(1) Der Sicherstellungsauftrag ist Grundlage für das finanzbehördliche und gerichtliche Sicherungsverfahren.

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

Der Sicherstellungsauftrag und das daran anknüpfende Sicherungsverfahren gemäß §§ 232, 233 BAO haben das Ziel, dem Abgabengläubiger die Möglichkeit einzuräumen, bereits ab Entstehen der Abgabenschuld, aber noch vor Vollstreckbarkeit ein Pfandrecht zu sichern, dessen Rang auch für die nachfolgende Exekution zur Einbringung maßgebend ist (Unger/Tanzer/Rzeszut (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar - Digital First 2.03 (2022) zu § 232 BAO Rz 1 mit Hinweis auf VwGH 11.11.2004, 2004/16/0065).

Ein Sicherstellungsauftrag ist aber kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO, 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, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens gesetzt werden kann, sondern es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Tatbestandes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung oder wesentliche

Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind. Ob der Abgabeananspruch tatsächlich entstanden ist, ist in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden (vgl. VwGH 26.7.2007, 2007/15/0131, VwGH 4.6.2008, 2005/13/0041, jeweils mwN). Für die Feststellung des Sachverhaltes genügt die auf konkrete Umstände gestützte Vermutung, ohne dass bereits der Nachweis erbracht werden muss (VwGH 16.12.2014, Ro 2014/16/0070).

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 vom 11.02.2016, Ra 2015/13/0039 mit Verweis auf VwGH vom 30.06.2015, 2012/15/0165). Es kann die Behörde daher im Rahmen der Rechtsmittelentscheidung Umstände nicht berücksichtigen, die nach Erlassung des Sicherstellungsauftrages eingetreten sind. Verfahrensergebnisse im Abgabefestsetzungsverfahren können allerdings ein Indiz für eine dem erstbehördlichen Sicherstellungsauftrag zugrunde gelegte unrichtige Sachverhaltsfeststellung darstellen (VwGH 24.1.1996, 95/13/0147) Wenn diese ein Indiz für unrichtige Sachverhaltsdarstellung sein können, können diese nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch ein Indiz für die richtige Sachverhaltsdarstellung sein.

Steuerpflichtige Einkünfte:

Zur Entstehung des Abgabeananspruches wird auf die inzwischen im Zuge der Betriebsprüfung ergangen Abgabenbescheide, auf den dazu ergangenen Betriebsprüfungsbericht vor allem aber auf die rechtskräftige Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 30. Jänner 2022 verwiesen.

Unberücksichtigt bleiben müssen dabei jene Fälle, bei denen die bescheidmäßige Vorschreibung höhere Beträge als im Sicherstellungsauftrag angenommen ergaben, da eine dahingehende Verböserung im Sicherstellungsverfahren in einer Beschwerdeentscheidung oder in einer Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes nicht möglich ist (vgl. UFS vom 8.10.2012, RV/0500-S/10 und BFG vom 14.4.2022, RV/7101233/2021).

Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgaben:

Wie aus § 232 BAO hervorgeht, sind Sicherstellungsmaßnahmen im Wege eines Sicherstellungsauftrages innerhalb des in dieser Bestimmung umschriebenen Zeitraumes zulässig, wenn eine Gefährdung oder Erschwerung der nachfolgenden Einbringung von Abgaben begründet zu befürchten ist. Derartige Gefährdungen oder Erschwerungen werden u.a. bei drohendem Insolvenzverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, Vermögensverschleppung, bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte oder bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung gegeben sein. 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 wird, werden, ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des

Abgabepflichtigen, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten lässt, eine Maßnahme nach § 232 BAO rechtfertigen. Dabei reicht der objektive Tatbestand einer Gefährdung oder Erschwerung aus; eine vom Abgabenschuldner selbst gesetzte Gefährdungshandlung ist nicht erforderlich. In all diesen Fällen genügt es, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint (VwGH 30.9.2015, 2012/15/0174).

Der bloße Verdacht einer Abgabenhinterziehung reicht für einen Sicherstellungsauftrag nicht aus; die Frage einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgaben kann auch diesfalls nicht getrennt von den Einkommens- und Vermögensverhältnissen der Partei betrachtet werden (VwGH 11.05.1983, 82/13/0262). Ob daher eine solche Gefährdung vorliegt, ist durch Gegenüberstellung der Abgabenforderung und des zur Begleichung der Forderung zur Verfügung stehenden Einkommens und Vermögens zu beurteilen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Sicherstellung der voraussichtlich vorsätzlich hinterzogenen Abgabenansprüche in Höhe von insgesamt 367.000,00 € in das Vermögen des Beschwerdeführers angeordnet. Es kommt daher darauf an, ob aus der wirtschaftlichen Lage des Beschwerdeführers und den sonstigen Umständen des gegenständlichen Falles im Zeitpunkt der Erlassung des nunmehr angefochtenen Bescheides, also am 30. April 2018, geschlossen werden konnte, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erschien.

Im Erkenntnis vom 11.02.2016, Ra 2015/13/0039, hat der Verwaltungsgerichtshof Folgendes ausgesprochen: *„Ein angefochtener Sicherstellungsauftrag ist ohne Rücksicht auf später eingetretene Tatsachen allein darauf zu prüfen, ob im Zeitpunkt seiner Erlassung die dafür erforderlichen sachlichen Voraussetzungen gegeben waren (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 30. Juni 2015, 2012/15/0165). In Bezug auf die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung muss der Begründung der Entscheidung entnommen werden können, aus welchen besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass die Einbringung nur bei raschem Zugriff der Behörde gesichert erscheint (vgl. etwa Ritz, BAO5, § 232 Tz 5f, sowie als Beispiel für viele das zu § 232 BAO in Verbindung mit § 66 ASVG ergangene Erkenntnis vom 21. November 2001, 96/08/0104).“*

In diesem Zusammenhang hat der Verwaltungsgerichtshof auch im Erkenntnis vom 30.06.2015, 2012/15/0165, darauf hingewiesen, dass sich dabei das Verfahren über eine Berufung/Beschwerde gegen einen Sicherstellungsauftrag auf die Überprüfung zu beschränken hat, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides, mit dem die Sicherstellung angeordnet worden ist, die erforderlichen Voraussetzungen gegeben waren.

Der Annahme der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung einer Abgabenschuld müssen entsprechende Tatsachenfeststellungen zugrunde liegen (VwGH vom 19.12.2013, 2012/15/0036).

Die (bloße) Behauptung eines "dringenden Verdachts der Abgabenhinterziehung" in den in der Begründung des Sicherstellungsauftrages enthaltenen Ausführungen dazu, weshalb die Einbringung der Abgabe gefährdet sei, ist kein Ersatz für diesbezügliche Tatsachenfeststellungen der Behörde. (VwGH vom 4.6.2008, 2005/13/0041)

Abgabenhinterziehung und Mängel der Buchführung alleine reichen ohne Bedachtnahme auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Abgabepflichtigen in der Regel nicht aus, damit eine solche Gefährdung oder Erschwerung angenommen werden darf.

Der Annahme der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung einer Abgabenschuld müssen entsprechende Tatsachenfeststellungen zugrunde liegen. (VwGH vom 29.03.2006, 2004/14/0045)

Im angefochtenen Bescheid wird auf die wirtschaftliche Lage des Beschwerdeführers nicht in der von der Judikatur geforderten Weise eingegangen. Es ist zunächst darauf zu verweisen, dass diese im Sicherstellungsauftrag unzutreffend festgestellt wurden, da die Vermögensverhältnisse per 31.12.2016 ermittelt wurden.

Die Feststellungen in Zusammenhang mit dem erklärten Gewinn und den Beteiligungen an Personengesellschaften beziehen sich ausnahmslos auf dem 31.12.2016, also auf einen Zeitpunkt, der fast eineinhalb Jahre vor der Erlassung des Sicherstellungsauftrages liegt. Hinsichtlich der angeführten betrieblichen und außerbetrieblichen Grundstücke fehlt der Verkehrswert zum 30. April 2018. Beim Grundstück ***Adr3***, wurde es unterlassen festzustellen, inwieweit die Pfandrechte der UniCredit Bank Austria ausgeschöpft wurden. Auch die Gegenüberstellung der liquiden Mittel 1. und 2. Ordnung und der kurzfristigen Verbindlichkeiten bezieht sich auf den 31.12.2016. Die Aussage, daraus würde sich ein Überhang der liquiden Mittel von mehr als 50.000,00 € ergeben, hat für den Sicherstellungsauftrag vom 30. April 2018 keine Relevanz.

Schließlich führte der Beschwerdeführer bei seiner Befragung am 8. April 2016 (zwei Jahre vor Erlassung des Sicherstellungsauftrages) aus, dass er zwei Liegenschaft um insgesamt 425.000,00 € sowie Fahrzeuge, Bilder und Uhren von nicht unbeträchtlichem Wert verkauft habe. Es wurde seitens des Finanzamtes nicht überprüft, was der Beschwerdeführer mit dem Erlös gemacht hat bzw. ob davon noch etwas übrig ist. Auch die Aussage des Beschwerdeführers, er habe immer noch Bilder im Wert von 2 Mio. Schilling (etwa 145.300,00 €), wurde nicht verifiziert.

Die Möglichkeit einer Person, eine Schuld in bestimmter Höhe zu entrichten, ist von ihrem Einkommen, aber auch vom Vorhandensein eines Vermögens abhängig. Über die sonach zur Abgabentrachtung in absehbarer Zeit zur Verfügung stehenden Mittel sind somit Feststellungen zu treffen, woraus sodann Schlüsse auf die Gefährdung oder Erschwerung zulässig und geboten sind (Stoll, BAO Seite 2399 und 2400).

Im Sicherstellungsauftrag vom 30. April 2018 wurden keine essentiellen Feststellungen getroffen, die eine fundierte Aussage darüber zulassen, ob bzw. in welcher Höhe der Beschwerdeführer in absehbarer Zeit über Mittel zur Entrichtung der Abgaben in Höhe von 367.000,00 € verfügt. Daher kann in der Folge auch nicht festgestellt werden, ob eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgabenverbindlichkeiten vorliegen würde.

Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass die Behörde daher im Rahmen der Rechtsmittelentscheidung Umstände nicht berücksichtigen kann, die nach Erlassung des Sicherstellungsauftrages eingetreten sind. (VwGH vom 28.11.2002, 2002/13/0045)

Daraus ergibt sich, dass die Feststellungen über die Vermögensverhältnisse, welche das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung vom 1. Juli 2020 getroffen hat, im gegenständlichen Verfahren keine Berücksichtigung finden können, weil sie durchwegs erst nach Erlassung des Sicherstellungsauftrages vom 30. April 2018 eingetreten sind. Die ***XY*** GmbH wurde im Juni 2018 vom Sohn übernommen, die angeführten niedrigen Umsätze hat der Beschwerdeführer im Juli/August 2018 erzielt, infolge Übergabe der Liegenschaft an den Sohn im August 2018 fließen die Mieteinkünfte seit August 2018 diesem zu, um nur einige Beispiele zu nennen.

Da das Tatbestandsmerkmal der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben nicht nachgewiesen wurde, war der Sicherstellungsauftrag vom 30. April 2018 spruchgemäß aufzuheben.

(2) SA vom 1. Juli 2020

Gemäß § 260 Abs. 1 lit a BAO ist eine Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

Mit Beschwerde anfechtbar sind aber nur Bescheide (siehe Ritz/Koran⁷, § 260 BAO, Rz 8 und die dortigen Beispiele für Nichtbescheide sowie die diesbezügliche Judikatur).

Wird ein mit Bescheidbeschwerde angefochtener Bescheid ersatzlos aufgehoben, so wird die Bescheidbeschwerde unzulässig. Sie ist als unzulässig geworden zurückzuweisen (s. Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, § 260, Rz 15).

Im gegenständlichen Verfahren wurde der Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020 mit Bescheid vom 22. Juli 2020 aufgehoben. Die diesbezügliche Beschwerde ist daher als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

(3) Aufhebungsbescheid

Der Bescheid vom 22. Juli 2020, mit dem der Sammelbescheid vom 1. Juli 2020 - Bescheid-Sicherstellungsauftrag (Beschwerdevorentscheidung und Erstbescheid) aufgehoben wurde, wird mit der Begründung bekämpft, dass die Aufhebung wirkungsloser Bescheide im Gesetz nicht vorgesehen sei.

§ 299 Abs. 1 BAO ermöglicht die Aufhebung eines Bescheides, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht.

Abgabenbescheide müssen bestimmte Mindestanforderungen erfüllen, damit ein Bescheid überhaupt wirksam entsteht. Zu diesen essentiellen Bescheidbestandteilen gehören die Bezeichnung der Behörde, der Spruch, nach Maßgabe des § 96 BAO die Unterschrift und die Erkennbarkeit des Bescheidadressaten.

In seinem Erkenntnis vom 26.2.2013, 2010/15/0064, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass gemäß § 93 Abs. 2 BAO jeder Bescheid unter anderem den Spruch zu enthalten hat. Erledigungen ohne Spruch (somit ohne normativen Inhalt) sind keine Bescheide (vgl. Ritz, BAO⁴, § 93 Tz 8). Der Spruch eines Bescheides ist im Zweifel im Sinne des angewendeten Gesetzes auszulegen. Bestehen Zweifel über den Inhalt des Spruches, so ist zu dessen Deutung auch die Begründung heranzuziehen (vgl. die bei Ritz, aaO, § 92 Tz 7, wiedergegebene hg. Rechtsprechung).

Erledigungen ohne Spruch (somit ohne normativen Inhalt) sind keine Bescheide (VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064). Der Bescheid einer Verwaltungsbehörde ist als Ganzes zu beurteilen. Spruch und Begründung bilden eine Einheit. (vgl. Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I BAO³ (2021) § 93, Rz 6)

Eine Erledigung der Behörde, bei der der Spruch fehlt, ist also nach Rechtsprechung und Judikatur kein Bescheid, weil kein normativer Inhalt vorliegt.

Davon ist aber bei der Beschwerdevorentscheidung und dem Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020 nicht auszugehen. Diese Bescheide enthalten jeweils einen Spruch, aus dem hervorgeht, dass das Finanzamt die Sicherstellung in das Vermögen des Beschwerdeführers für detailliert aufgeschlüsselte Abgabenansprüche anordnet und dass die Hinterlegung eines jeweils bezifferten Betrages bewirkt, dass Maßnahmen zur Vollziehung dieses Sicherstellungsauftrages unterbleiben und diesbezüglich bereits vollzogene Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben werden. Entgegen der Ansicht des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers sind die Beschwerdevorentscheidung und der Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020 nicht wirkungslos.

Allerdings verlangt § 232 Abs. 2 lit c BAO, dass ein Sicherstellungsauftrag den Vermerk enthalten muss, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann. Dieser

Vermerk fehlt in der Beschwerdeverentscheidung und im Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020. Daher ist der Spruch mangelhaft, er ist nicht richtig iSd § 299 Abs. 1 BAO.

Entspricht der Spruch eines Sicherstellungsauftrages nicht den Anforderungen des § 232 Abs. 2 BAO, ist er aufzuheben (vgl. VwGH vom 2.9.2009, 2005/15/0063). Insofern hat das Finanzamt mit der Aufhebung der Bescheide gesetzeskonform agiert.

Im Schreiben vom 9. November 2022 begründet der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers die (angebliche) Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides vom 22. Juli 2020 ergänzend damit, dass das Trennungsgebot außer Acht gelassen wurde, sodass der Aufhebungsbescheid ersatzlos aufzuheben sei.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es der Abgabenbehörde nicht verwehrt, mehrere Absprüche in Form von Sammelbescheiden zu erlassen. Dabei ist es als ausreichend und unproblematisch anzusehen, dass ein solcher Sammelbescheid die Bezeichnung „Bescheid“, den Bescheidadressaten und die Rechtsmittelbelehrung nur einmal enthält. Dies ändert nichts daran, dass jeder Spruch für sich gesondert anfechtbar ist bzw. für sich gesondert der Rechtskraft fähig ist. Sammelbescheide sind so zu gestalten, dass der Bescheidadressat das Vorliegen mehrerer Bescheide erkennt.

Die formularmäßige Zusammenfassung mehrerer (isoliert rechtskraftfähiger) Bescheide ist zulässig. Doch sind die essentiellen Spruchbestandteile für sich gesondert anzuführen. (VwGH vom 19.12.2013, 2012/15/0039)

Der Spruch des angefochtenen Aufhebungsbescheides lautet: *„Der Bescheid-Sicherstellungsauftrag (Beschwerdeverentscheidung und Erstbescheid) vom 1.7.2020 (Sammelbescheid) wird gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben.“* In der Begründung wird darauf hingewiesen, dass der Bescheid nicht richtig sei, weil der Vermerk fehlt, dass die Sicherstellung dieser Abgaben sofort vollzogen werden kann.

Mit Erkenntnis vom 26.6.2014, 2013/15/0062, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass nach der ständigen Rechtsprechung der Bescheid einer Verwaltungsbehörde als Ganzes zu beurteilen ist. Spruch und Begründung bilden eine Einheit; bestehen Zweifel über den Inhalt des Spruches, so ist zu dessen Deutung auch die Begründung heranzuziehen. Hierbei ist der Spruch im Zweifel im Sinne des angewendeten Gesetzes auszulegen.

Der „Sammelbescheid“ vom 1. Juli 2020 enthält unter Punkt 1. die Bescheidbeschwerde betreffend Beschwerde vom 27. Mai 2018 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 30. April 2018. Unter Punkt 2. „Bescheid-Sicherstellungsauftrag“ wurde ein Sicherstellungsauftrag über den Betrag von 176.600 € erlassen. Aus dem Spruch des Aufhebungsbescheids (Der Bescheid-Sicherstellungsauftrag vom 1.7.2020 wird gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben.) geht hervor, dass der in der Ausfertigung vom 1. Juli 2020 unter Punkt 2. erfasste Bescheid aufgehoben

werden soll. Auch die verwendeten Klammerausdrücke können nicht zu einer anderen Interpretation führen, weil mit der Bezeichnung Bescheid-Sicherstellungsauftrag nur der Erstbescheid betitelt wurde und dieser keinen Sammelbescheid darstellte.

Zieht man die Begründung zur Deutung heran, ergibt sich auch kein anderes Ergebnis. „.....war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen“ bedeutet, dass ein Bescheid, nämlich der im Spruch genannte Bescheid-Sicherstellungsauftrag, aufgehoben wird. Auch im weiteren Text ist die Rede von nur einem Bescheid („Der Spruch des angefochtenen Bescheides ist nicht richtig....“).

Das Bild wird schließlich vom Hinweis am Ende der Bescheidbegründung abgerundet, wonach an die Stelle des aufgehobenen Bescheides gemäß § 299 Abs. 2 BAO der Bescheid-Sicherstellungsauftrag (Sammelbescheid) vom 22. Juli 2020 tritt. Der Punkt Bescheid-Sicherstellungsauftrag in der Ausfertigung vom 22. Juli 2020 enthält nämlich (wieder) den Erstbescheid, mit dem die Sicherstellung detailliert aufgegliederter Abgabenansprüche in das Vermögen des Beschwerdeführers anordnet.

Das Bundesfinanzgericht gelangte daher zur Ansicht, dass die Beschwerde vom 18. August 2020 soweit sie die Aufhebung des Bescheides-Sicherstellung (Erstbescheid) betrifft als unbegründet abzuweisen ist. Soweit sie die Aufhebung der Beschwerdeverentscheidung betreffend Beschwerde vom 27. Mai 2018 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 30. April 2018 betrifft, ist sie gemäß § 260 Abs. 1 lit a BAO mit Beschluss als unzulässig zurückzuweisen, weil diesbezüglich kein Bescheid vorliegt.

(4) Sicherstellungsauftrag vom 22.7.2020

§ 253 BAO lautet: Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

Nach § 253 BAO gilt die Bescheidbeschwerde als gegen den späteren Bescheid gerichtet, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt. (VwGH 22.10.2015, Ro 2015/15/0039)

An die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tretende Bescheide sind unter anderem neue Sachbescheide, die bei Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO durch die Abgabenbehörde verbunden mit dem Aufhebungsbescheid nach § 299 Abs. 2 BAO ergehen (Ritz, BAO, § 253 Tz 2 mwN).

Der Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020, gegen den die Beschwerde vom 3. August 2020 gerichtet war, wurde mit Bescheid vom 22. Juli 2020 aufgehoben (vgl. Ausführungen zu (3)).

Gleichzeitig wurde der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid (Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020) erlassen.

Gemäß § 253 BAO gilt daher die Beschwerde vom 3. August 2020 als gegen den Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020 gerichtet. Für Zwecke der Erledigung der Beschwerden ergibt sich daraus, dass inhaltlich nur über die Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020 abzusprechen ist.

Die Beschwerde vom 3. August 2020 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020 gilt als ergänzender Schriftsatz. (vgl. VwGH vom 25.6.2008, 2006/15/0085)

Soweit die Beschwerdevorentscheidung vom 22. September 2020 die Beschwerde vom 18. August 2020 als zurückgenommen erklärt, ist sie daher aufzuheben. Der Schriftsatz vom 18. August 2020 ist als ergänzender Schriftsatz zur Beschwerde vom 3. August 2020 zu werten, über den nicht gesondert abzusprechen ist. Dies entspricht auch dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters im Vorlageantrag vom 21. Oktober 2020.

Unbestritten ist, dass weder der Schriftsatz vom 3. August 2020 noch jener vom 18. August 2020 den Anforderungen des § 250 Abs. 1 BAO entspricht.

§ 250 Abs. 1 BAO lautet nämlich:

Die Bescheidbeschwerde hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;
- b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;
- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;
- d) eine Begründung.

Eine Beschwerde muss alle in § 250 Abs. 1 BAO aufgezählten Merkmale enthalten.

Den vorliegenden Schriftsätzen (Beschwerde vom 3. August 2020, Ergänzung vom 18. August 2020) fehlt es jedenfalls an der Begründung.

Entspricht eine Beschwerde nicht den in § 250 Abs. 1 BAO normierten Anforderungen, ist die Abgabenbehörde verpflichtet, ein Mängelbehebungsverfahren einzuleiten. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden Frist als zurückgenommen gilt. Werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Beschwerde als ursprünglich richtig eingebracht (§ 85 Abs. 2 BAO).

Ziel des Mängelbehebungsverfahrens im abgabenbehördlichen Rechtsmittelverfahren ist es, Gegenstand und Umfang einer Beschwerde und damit die Grenzen der behördlichen

Entscheidungspflicht, somit jenen Bereich zu definieren, über den in der Beschwerdeentscheidung abzusprechen ist.

Das Erlassen eines Mängelbehebungsauftrages liegt nicht im Ermessen der Abgabenbehörde. Die Bescheidbeschwerde gilt zwingend als zurückgenommen, wenn die Mängel überhaupt nicht, nicht zeitgerecht oder unzureichend behoben werden.

Im Sinne der dargelegten Rechtslage war das Finanzamt zur Einleitung eines Mängelbehebungsverfahrens verpflichtet und kam dieser Verpflichtung mit dem Bescheid vom 28. August 2020 unter Setzung einer Frist nach. Der Mängelbehebungsauftrag enthält auch den Hinweis, dass bei Versäumung der Mängelbehebungsfrist das Anbringen als zurückgenommen gilt.

Das Finanzamt weist im Mängelbehebungsauftrag auf die Beschwerden vom 3.8.2020 und vom 18.8.2020 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 22.07.2020 hin. Richtig wäre die Formulierung „Beschwerde vom 3.8.2020 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 22.07.2020“ gewesen, da der Schriftsatz vom 18. August 2020 entsprechend den obigen Ausführungen eine Ergänzung der ursprünglichen Beschwerde darstellt, die sich nunmehr gegen den Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020 richtet, da der Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020 gemäß § 299 BAO aufgehoben worden war und im Zeitpunkt des Mängelbehebungsauftrages nicht mehr dem Rechtsbestand angehörte.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 22. September 2020 erklärte das Finanzamt die Beschwerden vom 3.8.2020 und vom 18.8.2020 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020 als zurückgenommen. Auch hier wäre die Formulierung „Beschwerde vom 3.8.2020 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 22.07.2020“ korrekt gewesen, weshalb die Beschwerdevorentscheidung vom 22. September 2020 soweit sie die Beschwerde vom 18. August 2020 als zurückgenommen erklärt, aufzuheben war.

Ein Zurücknahmebescheid wäre dann gesetzwidrig, wenn kein Mangel im Sinne des § 250 BAO vorgelegen bzw. der Mangel beseitigt oder die gesetzte Frist nicht angemessen gewesen wäre. Wird einem berechtigten behördlichen Auftrag zur Mängelbehebung überhaupt nicht, nicht zeitgerecht oder zwar innerhalb der gesetzten Frist aber - gemessen an dem sich an den Vorschriften des § 250 Abs 1 BAO orientierten Mängelbehebungsauftrag - unzureichend entsprochen, gilt die Beschwerde kraft Gesetzes als zurückgenommen. Diese Rechtsfolge tritt also ex lege ein, ohne dass es dazu eines Zurücknahmebescheides bedarf. Aus § 263 Abs. 1 lit b BAO ergibt sich jedoch die Verpflichtung, die Bescheidbeschwerde in einer Beschwerdevorentscheidung ausdrücklich als zurückgenommen zu erklären. (vgl. VwGH vom 6.7.2006, 2006/15/0157)

Wenn der rechtliche Vertreter im Vorlageantrag vom 21. Oktober 2020 vorbringt, dass hinsichtlich der Beschwerde vom 3. August 2020 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli

2020 keine Verbesserung aufgetragen worden sei, ist ihm insofern zuzustimmen. Wie bereits dargelegt wurde, galt die Beschwerde vom 3. August 2020 im Zeitpunkt der Erlassung des Mängelbehebungsauftrages bereits gegen den Sicherstellungsauftrag vom 22. August 2020, weil zu diesem Zeitpunkt der Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020 bereits aufgehoben worden war. Deshalb wurde die Verbesserung der Beschwerde vom 3. August 2020 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 22. August 2020 aufgetragen.

Zur Revision:

Zu (1) Beschwerde vom 27. Mai 2018 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 30. April 2018 (Beschwerdevorentscheidung vom 1. Juli 2020 bzw. 22. Juli 2020)

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.

Die Entscheidung folgt der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig ist.

Zu (2) Beschwerde vom 3. August 2020 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020 (Beschwerdevorentscheidung vom 22. September 2020)

Gegen einen Beschluss 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.

Eine mit Beschluss vorzunehmende Zurückweisung wegen Unzulässigkeit ergibt sich dem § 260 Abs. 1 lit a BAO. Die Zulässigkeit einer ordentlichen Revision ist daher zu verneinen.

Zu (3) Beschwerde vom 18. August 2020 gegen den Bescheid vom 22. Juli 2020, mit dem gemäß § 299 BAO die Beschwerdevorentscheidung und der Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020 aufgehoben wurden (Beschwerdevorentscheidung vom 28. August 2020)

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil sie 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 gegenständliche Entscheidung folgt dem klaren Wortlaut der Bestimmungen der zitierten gesetzlichen Bestimmungen und orientiert sich an der diesbezüglichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass die ordentliche Revision auszuschließen ist.

Zu (4) Beschwerde vom 3. August 2020 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020 (Beschwerdevorentscheidung vom 22. September 2020).

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil die Entscheidung 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 gegenständliche Entscheidung folgt dem klaren Wortlaut der Bestimmungen der zitierten gesetzlichen Bestimmungen und orientiert sich an der diesbezüglichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass die ordentliche Revision auszuschließen ist.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 15. Februar 2023