

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin \*\*\*R\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch Mag. Lukas Friedl, Rechtsanwalt, Marktplatz 2, 4650 Lambach, über die Beschwerden vom 26. Mai 2018 gegen den Sicherstellungsbescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 30. April 2018 und vom 3. August 2020 gegen den Sicherstellungsauftrag des Finanzamtes \*\*\*FA\*\*\* (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 22. Juli 2020, und über den Vorlageantrag von 3. August 2020, jeweils Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*,

### I. zu Recht erkannt:

Den Beschwerden vom 26. Mai 2018 und vom 3. August 2020 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide vom 30. April 2018 und vom 22. Juli 2020 werden aufgehoben. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

II. beschlossen: Der Vorlageantrag vom 3. August 2020 wird gemäß § 260 Abs. 1 lit. a iVm § 264 Abs. 4 lit. e BAO als nicht zulässig zurückgewiesen.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensgang

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 24. August 2023 wurde die Beschwerdesache der Gerichtsabteilung GA \*\*\* infolge Versetzung der zuständigen Richterin in den Ruhestand mit Stichtag 1. September 2023 abgenommen und der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung GA \*\*\* 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     | 5.000,00                        |
| Umsatzsteuer    | 2012     | 20.600,00                       |
| Umsatzsteuer    | 2014     | 6.500,00                        |
| Einkommensteuer | 2011     | 12.600,00                       |
| Einkommensteuer | 2012     | 51.700,00                       |
| Einkommensteuer | 2014     | 16.300,00                       |
| Summe           |          | 112.700,00                      |

Die Sicherstellung dieser Abgabenansprüche könne sofort vollzogen werden.

Eine Hinterlegung des Betrages in Höhe von 112.700,00 € bei der oben bezeichneten Abgabenbehörde würde bewirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung dieses Sicherstellungsauftrages unterbleiben und diesbezüglich bereits vollzogene Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben würden.

Begründend wurde ausgeführt, dass dem Erstbeschuldigten **\*\*\*B1\*\*\*** vorgeworfen werde, er habe als Abgabepflichtiger im Bereich des Finanzamtes **\*\*\*FA\*\*\*** in den Jahren 2010 und 2013 bis 2017 vorsätzlich

a) unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht für die Veranlagungsjahre 2008 bis 2015 eine Verkürzung an Umsatz- und Einkommensteuer in noch zu bestimmender Höhe bewirkt, bzw. für das Veranlagungsjahr 2016 zu bewirken versucht, indem er zu Unrecht Betriebsausgaben geltend gemacht und seine Einnahmen nicht vollständig erklärt habe,

b) unter Verletzung der Pflicht zur Führung von dem § 76 EStG 1988 und der dazu ergangenen Verordnung entsprechenden Lohnkonten für die Lohnzahlungszeiträume ab Februar 2010 bis Dezember 2016 eine Verkürzung an Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträge zum Lastenausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlägen in noch zu bestimmender Höhe bewirkt, indem er Lohnbestandteile an den Zweitbeschuldigten (= Beschwerdeführer) inoffiziell ausgezahlt habe, wobei er die Verkürzung nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe.

Er habe hiermit Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 und § 33 Abs. 2 lit b iVm § 38 FinStrG begangen.

Dem Beschwerdeführer werde vorgeworfen, er habe als Buchhalter des **\*\*\*B1\*\*\*** ab dem Veranlagungsjahr 2010 bzw. ab Februar 2010 durch die Führung eines unrichtigen

Rechenwerkes zu den Taten des Erstbeschuldigten im Sinne des § 11 dritter Fall FinStrG beigetragen.

Nach Darstellung des bisherigen Ablaufes des Finanzstrafverfahren wurde im Sicherstellungsauftrag vom 20.04.2018 darauf hingewiesen, dass zu dem dem gegenständlichen Bescheid zugrunde liegenden Sachverhalt auf Punkt 2 Wareneinkauf \*\*\*L1\*\*\* des Anlassberichtes an die Staatsanwaltschaft hingewiesen werde. Die sicherzustellenden Abgabennachforderungen seien wie folgt ermittelt worden:

|                                                                                 |            |
|---------------------------------------------------------------------------------|------------|
|                                                                                 | 2011       |
| Fingierter Wareneinkauf ***L1*** (***L1***)                                     | 25.285,10  |
| Einkommensteuernachforderung ***B1*** nach Kürzung Wareneinkauf ***L1***        | 48.893,00  |
| Einkommensteuernachforderung ***B1*** ohne Kürzung Wareneinkauf ***L1***        | 36.250,50  |
| Einkommensteuernachforderung ***B1*** aus Wareneinkauf ***L1***<br>gesamt       | 12.642,50  |
| Angewendete Steuerprogression auf die Zurechnung                                | 50,00 %    |
| Einkommensteuernachforderung ***B1*** aus Wareneinkauf ***L1***<br>gerundet     | 12.600,00  |
| Umsatzsteuernachforderung (Vorsteuer) ***B1*** auf Wareneinkauf<br>***L1***     | 5.057,02   |
| Umsatzsteuernachforderung (Vorsteuer) ***B1*** aus WEK ***L1***<br>(abgerundet) | 5.000,00   |
| Abgabennachforderungen ***B1*** aus Kürzung WEK ***L1*** gesamt                 | 17.600,00  |
|                                                                                 | 2012       |
| Fingierter Wareneinkauf ***L1***                                                | 103.488,70 |
| Einkommensteuernachforderung ***B1*** nach Kürzung Wareneinkauf<br>***L1***     | 97.333,00  |
| Einkommensteuernachforderung ***B1*** ohne Kürzung Wareneinkauf<br>***L1***     | 45.588,46  |

|                                                                                 |            |
|---------------------------------------------------------------------------------|------------|
| Einkommensteuernachforderung ***B1*** aus Wareneinkauf ***L1***<br>gesamt       | 51.744,54  |
| Angewendete Steuerprogression auf die Zurechnung                                | 50,00 %    |
| Einkommensteuernachforderung ***B1*** aus Wareneinkauf ***L1***<br>(abgerundet) | 51.700,00  |
| Umsatzsteuernachforderung (Vorsteuer) ***B1*** aus WEK ***L1***                 | 20.697,74  |
| Umsatzsteuernachforderung (Vorsteuer) ***B1*** aus WEK ***L1***<br>(gerundet)   | 20.000,00  |
| Abgabennachforderung ***B1*** aus Kürzung WEK ***L1*** gesamt                   | 72.300,00  |
|                                                                                 | 2014       |
| Fingierter Wareneinkauf ***L1***                                                | 32.788,21  |
| Einkommensteuernachforderung ***B1*** nach Kürzung Wareneinkauf<br>***L1***     | 72.936,00  |
| Einkommensteuernachforderung ***B1*** ohne Kürzung Wareneinkauf<br>***L1***     | 56.541,80  |
| Einkommensteuernachforderung ***B1*** aus Wareneinkauf ***L1***<br>gesamt       | 16.394,20  |
| Angewendete Steuerprogression auf die Zurechnung                                | 50,00 %    |
| Einkommensteuernachforderung ***B1*** aus WEK ***L1*** (abgerundet)             | 16.300,00  |
| Umsatzsteuernachforderung (Vorsteuer) ***B1*** aus WEK ***L1***                 | 6.557,64   |
| Umsatzsteuernachforderung (Vorsteuer) ***B1*** aus WEK ***L1***<br>(abgerundet) | 6.500,00   |
| Abgabenachforderungen ***B1*** aus Kürzung WEK ***L1*** gesamt                  | 22.800,00  |
| Nachforderungen Umsatzsteuer                                                    | 32.100,00  |
| Nachforderungen Einkommensteuer                                                 | 80.600,00  |
| Nachforderungen aus fingiertem Wareneinkauf ***L1*** gesamt                     | 112.700,00 |

Die Steuerschuld sei für die sicherzustellenden Abgaben Umsatz- und Einkommensteuer 2011, 2012 und 2014 bereits entstanden.

In Zusammenhang mit der Gefährdung und/oder Erschwerung der Einbringung der Abgaben wurde ausgeführt, dass aufgrund der im Anlassbericht vom 19.3.2018 dargestellten Malversationen, die bei \*\*\*B1\*\*\* zu Betriebsausgabenkürzungen im großen Ausmaß führen würden, hohe Abgabennachforderungen an Umsatz- und Einkommensteuer für die Veranlagungszeiträume 2011 bis 2016 zu erwarten seien. Aufgrund der festgestellten Einkommens- und Vermögensverhältnisse und insbesondere auch wegen des bisherigen steuerlichen Verhaltens des \*\*\*B1\*\*\* werde festgestellt, dass eine Gefährdung und/oder Erschwerung der Einbringung der Abgabennachforderungen vorliege. Es werde daher gemäß § 232 Abs. 1 BAO ein mit 30.4.2018 datierter Sicherstellungsauftrag erlassen.

Gemäß § 11 BAO würden bei vorsätzlichen Finanzvergehen und bei vorsätzlicher Verletzung von Abgabenvorschriften der Länder und Gemeinden- rechtskräftig verurteilte Täter und andere an der Tat Beteiligte für den Betrag, um den die Abgabenverkürzt worden seien, haften.

Die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Beschwerdeführers und jene seiner Gattin seien im Anlassbericht umfassend dargestellt. Daraus sei ersichtlich, dass der Beschwerdeführer die durch seine Tatbeiträge zur vorsätzlichen Abgabenhinterziehung des \*\*\*B1\*\*\* verursachten Abgabennachforderungen ebenfalls nicht bedienen werde können.

Gemäß § 232 Abs. 1 BAO könne die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht sei, an den die Abgabenvorschriften die Abgabenschuld knüpfen würden, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststehe, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgaben zu begegnen. Und gemäß Abs. 3 gelte Abs. 1 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 worden seien.

Wie dargestellt, liege sowohl beim Primärschuldner \*\*\*B1\*\*\* als auch beim potentiellen Haftungsschuldner (Beschwerdeführer) eine Gefährdung und/oder Erschwerung der Einbringung der sicherzustellenden Abgabennachforderungen vor. Nur durch einen raschen Zugriff auf das noch vorhandene freie Vermögen des Beschwerdeführers könne daher die Abgabenbehörde einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung begegnen. Aus diesem Grund wäre daher unverzüglich ein Sicherstellungsauftrag zu erlassen. Entscheidungen, die die Abgabenbehörde nach ihrem Ermessen zu treffen habe, müssten sich gemäß § 20 BAO in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen ziehen würde. Innerhalb dieser Grenzen seien 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 sei als die Interessen des Beschwerdeführers an der Unversehrtheit seines Vermögens, wäre das Ermessen gegen

ihn zu üben. Von besonderer Bedeutung bei dieser Gewichtung wären insbesondere die schwerwiegenden finanzstrafrechtlichen Tatvorwürfe, sowie die Höhe der sicherzustellenden Abgaben.

Dem Sicherstellungsauftrag beigelegt wurden der Anlassbericht der Staatsanwaltschaft \*\*\*Sta\*\*\* vom 19.3.2018 und die Anordnung der Durchsuchung vom 20.3.2018.

Mit **Schriftsatz vom 26. Mai 2018** brachte der Beschwerdeführer das Rechtsmittel der **Beschwerde** gegen den **Sicherstellungsauftrag vom 30. April 2018** ein.

Der Beschwerdeführer sei im Unternehmen seines Vaters seit 16.2.2010 beschäftigt. Neben Botendiensten für die Unternehmen, an denen der Vater des Beschwerdeführers beteiligt sei, diversen Dienstleistungen im Rahmen der Dienstleistungspalette, EDV-Projekten und den Umbau der \*\*\*Apotheke\*\*\* habe er auch die Unterlagen für die Buchhaltung aufbereitet und an den Steuerberater übermittelt. Der Steuerberater habe diese Unterlagen verarbeitet und gebucht, die entsprechenden Erklärungen an das Finanzamt übermittelt und für 2010 den Jahresabschluss erstellt. 2011 sei der Jahresabschluss bereits von der neuen steuerlichen Vertretung erstellt worden.

Mitte 2011 habe das Unternehmen selbst ein Buchhaltungsprogramm gekauft und der Beschwerdeführer habe begonnen, parallel zur Steuerberatung zu buchen. So habe er sich selbst kontrollieren können. Erst ab 2012 hätte das Unternehmen eine eigene Buchhaltung geführt und dann auch die Steuerberatungskanzlei gewechselt.

Der Buchhaltungsablauf habe sich wie folgt gestaltet:

Die Belege seien per Post, persönlich oder per Mail übermittelt worden. Dann seien sie verbucht und vom Beschwerdeführer überwiesen worden. Gleiches gelte für die Kassa. Hier sei das Geld teilweise bar ausgezahlt oder überwiesen worden. Bezüglich der eingekauften Teile würde der Beschwerdeführer glauben, was dort stehe, da er sich bei den Pumpen, Zentralschmierkomponenten usw. nicht auskennen würde.

Im Rahmen dieser Vorgaben hätte der Beschwerdeführer ihm vorgelegte, eingegangene bzw. bekannte Rechnungen auf Anweisung gebucht und gegebenenfalls auch bezahlt. Er habe keine eigenmächtigen Entscheidungen getroffen und sei auf die Weisungen seines Vaters \*\*\*B1\*\*\* angewiesen gewesen. Sein Vater habe die Rechnungen in unterschiedlichen Zeiträumen kontrolliert und gegebenenfalls angeordnet, was noch auf Privat umzubuchen sei. Am Privatkonto sei ersichtlich, dass viele Rechnungen später auf Privat verändert und umgebucht worden seien. Der Vater des Beschwerdeführers habe immer darauf bestanden, dass alle Rechnungen eingebucht würden, gegebenenfalls sei später die Zuordnung Privat/Betrieblich geändert worden. Nur so hätte er einen Überblick gehabt, was bei seinen Geschäftspartnern gekauft worden sei.

Weiters halte der Beschwerdeführer fest, dass auf dem Lieferantenkonto \*\*\*L1\*\*\*, wie dem Finanzamt bereits bekannt sei, auch die Rechnungen der \*\*\*L2\*\*\* gebucht worden seien. Alle Rechnungskopien seien diesbezüglich vorgelegt worden.

Im Anlassbericht werde berichtet, dass es dem Beschwerdeführer nicht möglich gewesen wäre,

seinen Vater finanziell zu unterstützen. Wie auch sein Vater zu Protokoll gegeben habe, habe er dem Beschwerdeführer viele wertvolle Uhren, alte Schallplatten, wertvolle Füllfedern usw. geschenkt, welche er dann verkauft habe (rd. 160.000,00 €). Einen Teil dieses Geldes habe der Beschwerdeführer der Firma kurzfristig (ein bis zwei Monate) geliehen (zB. 2011 20.000,00 €). Weiters werde festgehalten, dass viele Beträge, die im Anlassbericht als Betriebsausgaben kritisiert würden, in der Folge ohnehin auf das Privatkonto gebucht worden seien. Es habe eben dem Wunsch des Vaters entsprochen, dass diese zuerst eingebucht würden und bei entsprechender Widmung wieder gegen Privat ausgebucht worden seien. Die Ausbuchungen seien auch immer mit entsprechender Vorsteuerkorrektur erfolgt. Es sei nie zu einer Verschiebung der Steuerlast gekommen.

Der Vorwurf, zu den verrechneten Kilometergeldern würden keine Unterlagen vorliegen, stimme nicht. Alle verrechneten Kilometergelder seien mit Abrechnungen belegt. Den Abrechnungen sei stets der Leistungszeitraum und der Leistungszweck zu entnehmen. Der Beschwerdeführer sehe nicht ein, dass er wie vom Finanzamt dargelegt als Beitragstätter ein unrichtiges Zahlenwerk erstellt habe. Sicherlich sei er zu Beginn kein perfekter Buchhalter gewesen und viele Dinge seien dann im Rahmen der Bilanzierung richtiggestellt worden, doch habe er nie bewusst ein unrichtiges Rechenwerk erstellt. Außerdem seien die ersten Jahre der Buchhaltung nicht von ihm gebucht worden, da das Unternehmen damals noch nicht über das entsprechende Programm verfügt habe.

Mit **Erledigung des Finanzamtes vom 1. Juli 2020** wurde einerseits die Beschwerde vom 26. Mai 2018 als unbegründet abgewiesen und der Spruch des angefochtenen Bescheides abgeändert (verbösernde Beschwerdeentscheidung). Andererseits wurde ein neuer Sicherstellungsauftrag über den Betrag von 331.100,00 € erlassen.

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 einer weiteren **Erledigung des Finanzamtes vom 22. Juli 2020** wurde einerseits die Beschwerde vom 26. Mai 2018 als unbegründet abgewiesen und der Spruch des angefochtenen Bescheides geändert (verbösernde Beschwerdeentscheidung, 312.000,00 €). Andererseits wurde ein neuer Sicherstellungsauftrag über den Betrag von 331.100,00 €

erlassen.

Im Rahmen der **Beschwerdevorentscheidung vom 22. Juli 2020** wurde der Spruch des Erstbescheides insofern geändert als nunmehr die Sicherstellung im Ausmaß von 312.000,00 € angeordnet wurde:

| Abgabenart      | Zeitraum | (voraussichtliche) Höhe in Euro |
|-----------------|----------|---------------------------------|
| Umsatzsteuer    | 2011     | 31.000,00                       |
| Umsatzsteuer    | 2012     | 27.000,00                       |
| Umsatzsteuer    | 2014     | 43.000,00                       |
| Einkommensteuer | 2011     | 67.000,00                       |
| Einkommensteuer | 2012     | 76.000,00                       |
| Einkommensteuer | 2014     | 68.000,00                       |
| Summe           |          | 312.000,00                      |

Die Sicherstellung dieser Abgaben könne sofort vollzogen werden.

Der Beschwerdeführer habe aufgrund des Sicherstellungsauftrages vom 30.04.2018 bereits einen Betrag iHv 112.700,00 € bei der Abgabenbehörde hinterlegt. Eine Hinterlegung eines weiteren Betrages von 199.300,00 € bewirke, dass Maßnahmen zur Vollziehung dieses Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben würden.

Im Rahmen des **Sicherstellungsauftrages vom 22. Juli 2020** wurde die Sicherstellung im Ausmaß von 331.100,00 € angeordnet:

| Abgabenart           | Zeitraum | (voraussichtliche) Höhe in Euro |
|----------------------|----------|---------------------------------|
| Umsatzsteuer         | 2013     | 4.000,00                        |
| Umsatzsteuer         | 2015     | 9.000,00                        |
| Normverbrauchsabgabe | 03/2011  | 9.000,00                        |
| Einkommensteuer      | 2013     | 50.000,00                       |
| Einkommensteuer      | 2015     | 64.000,00                       |
| Einkommensteuer      | 2016     | 47.000,00                       |

|                    |            |            |
|--------------------|------------|------------|
| Lohnsteuer         | 01-12/2011 | 14.000,00  |
| Lohnsteuer         | 01-12/2012 | 15.000,00  |
| Lohnsteuer         | 01-12/2013 | 20.000,00  |
| Lohnsteuer         | 01-12/2014 | 23.000,00  |
| Lohnsteuer         | 01-12/2015 | 15.000,00  |
| Lohnsteuer         | 01-12/2016 | 23.000,00  |
| Lohnsteuer         | 01-12/2017 | 22.000,00  |
| Dienstgeberbeitrag | 01-12/2011 | 1.000,00   |
| Dienstgeberbeitrag | 01-12/2012 | 2.000,00   |
| Dienstgeberbeitrag | 01-12/2013 | 3.000,00   |
| Dienstgeberbeitrag | 01-12/2014 | 2.000,00   |
| Dienstgeberbeitrag | 01-12/2015 | 2.000,00   |
| Dienstgeberbeitrag | 01-12/2016 | 3.000,00   |
| Dienstgeberbeitrag | 01-12/2017 | 2.000,00   |
| Zuschlag zum DB    | 01-12/2011 | 100,00     |
| Zuschlag zum DB    | 01-12/2012 | 200,00     |
| Zuschlag zum DB    | 01-12/2013 | 200,00     |
| Zuschlag zum DB    | 01-12/2014 | 200,00     |
| Zuschlag zum DB    | 01-12/2015 | 100,00     |
| Zuschlag zum DB    | 01-12/2016 | 200,00     |
| Zuschlag zum DB    | 01-12/2017 | 100,00     |
| Summe              |            | 331.100,00 |

Dies Sicherstellung dieser Abgaben könne sofort vollzogen werden.

Eine Hinterlegung des Betrages iHv 331.100,00 € würde bewirken, dass Maßnahmen zur

Vollziehung dieses Sicherstellungsauftrages unterbleiben und diesbezüglich bereits vollzogene Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben würden.

Begründend wurde zur Ermittlung der Abgabenansprüche auf das Besprechungsprogramm vom 14.4.2020 über den Abschluss der Außenprüfung bei \*\*\*B1\*\*\* sowie auf die Ergänzung vom 1.7.2020 verwiesen.

Den Feststellungen zum Haftungsschuldner \*\*\*Bf1\*\*\* ist in Zusammenhang mit den Eigentums- und Vermögensverhältnissen zu entnehmen, dass unmittelbar nach der Zustellung des Bescheides vom 30.04.2018 Einbringungsmaßnahmen eingeleitet worden seien.

Insbesondere seien seine Forderungen aus der Vermietung der von der \*\*\*Apotheke\*\*\* betrieblich genutzten Räumlichkeiten gepfändet worden. Um eine Einstellung der Pfändung zu erreichen, habe der Beschwerdeführer am 20.3.2019 einen Betrag iHv 79.999,98 € entrichtet. In der Folge seien alle Pfändungen eingestellt worden, der Betrag von insgesamt 112.700,00 € sei auf Verwahrung gebucht worden.

Zu den Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Beschwerdeführers sei folgender Sachverhalt ermittelt worden:

a) Der Beschwerdeführer sei vom 16.2.2010 bis zum 6.6.2018 bei seinem Vater als Angestellter beschäftigt gewesen und habe dort seit April 2011 die Bücher und Aufzeichnungen sowie die Lohnverrechnung des \*\*\*B1\*\*\* und in dessen Auftrag auch die Bücher und die Lohnverrechnung der \*\*\*Apotheke\*\*\* und des \*\*\*X\*\*\* geführt. Seit 7.6.2018 sei er Angestellter und Geschäftsführer der \*\*\*BfGmbH\*\*\*.

b) Als Geschäftsführer der \*\*\*BfGmbH\*\*\* habe der Beschwerdeführer von 1.1. bis zum 31.12.2019 ein Gehalt iHv 43.119,17 € vor Steuern bezogen. Seine Gattin habe von derselben Arbeitgeberin ein Gehalt von 21.882,99 € bezogen.

c) Die Liegenschaft \*\*\*KG123\*\*\*, gehöre \*\*\*NMBf\*\*\* alleine. Dort habe er 2013 und 2014 sein Einfamilienhaus errichtet, das er seit 2014 mit seiner Familie bewohne. Diese Liegenschaft sei allerdings mit Pfandrechten iHv insgesamt 436.000,00 € belastet.

d) Die Liegenschaft \*\*\*KG456\*\*\* sei im Alleineigentum des Beschwerdeführers. Im Grundbuch sei eine Pfandrechtsvormerkung zu Gunsten der Republik Österreich iHv 367.000,00 € eingetragen. Der Verkehrswert dieser Liegenschaft sei im Februar 2020 mit 727.000,00 € ermittelt worden. Es seien jedoch weitere Pfandrechte zu Gunsten einer Bank iHv 720.000,00 € eingetragen, sodass die Pfändung eventuell nicht werthaltig sei. Laut Auskunft von \*\*\*B1\*\*\* seien bei der Bank nur mehr 300.000,00 € offen.

e) Aus der Vermietung der Liegenschaft \*\*\*KG456\*\*\*, würden dem Beschwerdeführer Einnahmen zufließen. Laut den UVAs für Juli 2019 bis März 2020 seien Umsätze iHv 19.714,10 € erklärt worden. Diese Einnahmen seien jedoch durch die Bedienung der Verbindlichkeiten gebunden.

Mittlerweile würden seit Oktober 2019 die Forderungen des Beschwerdeführers aus der Vermietung der betrieblichen Räumlichkeiten an die \*\*\*Apotheke\*\*\* mit Schadenersatzforderungen aufgerechnet.

Was die bisher erfolgten Einbringungsmaßnahmen betreffen würden, wurde im Bescheid auf

die bei \*\*\*B1\*\*\* erfolgten Einbringungsmaßnahmen verwiesen (Belastung der Liegenschaften).

In Zusammenhang mit dem Finanzstrafverfahren wurde ausgeführt, dass dem Beschwerdeführer vorgeworfen werde, er habe von Beginn seines Dienstverhältnisses vom 16.2.2010 an als leitender Angestellter seines Vaters dessen strafbare Taten mitgetragen und diesen über den gesamten Ermittlungszeitraum bis 2017 tatkräftig unterstützt. Er habe weiters ab April 2011 als Buchhalter seines Vaters dessen Bücher und Aufzeichnungen und Lohnverrechnung geführt, sowie jene der \*\*\*Apotheke\*\*\* und des \*\*\*X\*\*\*. Dabei habe er diese Bücher gefälscht, indem er die von seinem Vater unter seiner Mithilfe durchgeführten Scheingeschäfte und Scheinhandlungen in den Büchern und Aufzeichnungen der angeführten Abgabepflichtigen erfasst habe. Dadurch seien die Bilanzen und Jahresabschlüsse gefälscht worden. Der Beschwerdeführer habe daher zu den Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 und § 33 Abs. 2 lit b FinStrG zum Teil iVm § 39 FinStrG des Erstbeschuldigten \*\*\*B1\*\*\* und zur Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG des Sechstbeschuldigten \*\*\*X\*\*\* im Sinne des § 11 FinStrG beigetragen.

Es sei in mehreren Fällen nachgewiesen worden, dass \*\*\*B1\*\*\* und der Beschwerdeführer zum Teil mit Unterstützung der damaligen steuerlichen Vertretung und Mitbeschuldigten im Prüfungsverfahren Beweismittel gefälscht hätten.

Die Abgabenbehörde habe festgestellt, dass Bücher, Aufzeichnungen und insbesondere Bilanzen und Jahresabschlüsse 2008 bis 2017 wissentlich und vorsätzlich von \*\*\*B1\*\*\* und dem Beschwerdeführer gefälscht worden seien. Es werde auf das Besprechungsprogramm vom 14.4.2020 hingewiesen.

Nach Darlegung der rechtlichen Grundlagen wurde im Rahmen der rechtlichen Beurteilung im Wesentlichen ausgeführt, dass die zu erwartenden Abgabennachforderungen bei \*\*\*B1\*\*\* uneinbringlich sein würden. Aufgrund der Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Beschwerdeführers sei auch dieser nicht in der Lage, Abgabennachforderungen im Ausmaß von 643.100,00 € zu bedienen. Freies Privatvermögen sei beim Beschwerdeführer nicht festgestellt worden, die ihm zuzurechnenden Liegenschaften seien mit Pfandrechten stark belastet. Die durchgeführten Ermittlungen hätten den bestehenden Verdacht gegen \*\*\*B1\*\*\* und gegen den Beschwerdeführer erhärtet und beträchtlich erweitert. Bücher, Bilanzen und Jahresabschlüsse und auch Beweismittel seien gefälscht worden.

Nach Darlegung der Judikatur zum Thema Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgaben stellte das Finanzamt zusammenfassend fest, dass aufgrund des dargestellten Gesamtbildes zwingend darauf zu schließen sei, dass das Verhalten des Beschwerdeführers auf eine Gefährdung der Einbringung gerichtet sei. Er habe konkrete Gefährdungshandlungen gesetzt. Aus dem bisher gezeigten Verhalten sei unmittelbar zu schließen, dass der Beschwerdeführer auch in Zukunft alles daransetzen werde, seine noch vorhandenen Vermögenswerte (Bargeld, Bankguthaben, Forderungen aus den laufenden Geschäften, etc) dem Zugriff der Abgabenbehörde zu entziehen.

Dem Bescheid angeschlossen wurden das Schreiben vom 27.4.2020 an den Verteidiger des

Beschwerdeführers im Finanzstrafverfahren, das Schreiben vom 7.5.2020 betreffend Aufrechnung der Mietforderungen und die Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages.

Mit **Schreiben vom 3. August 2020** zeigte der nunmehrige steuerliche Vertreter die Übernahme der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers an und brachte **Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag von 1. Juli 2020** ein. Nach ausführlicher Darlegung der Rechtslage und Judikatur wurde ausgeführt, dass dem angefochtenen Bescheid eine Darlegung von Gründen fehlen würde, aus welchen sich ergeben würde, dass ein Strafverfahren gegen **\*\*\*B1\*\*\*** oder gegen den Beschwerdeführer anhängig sei. Im angefochtenen Bescheid werde diesbezüglich nur auf Berichte der belangten Behörde an die Staatsanwaltschaft verwiesen, das Vorliegen von Ermittlungstätigkeiten seitens der Staatsanwaltschaft würde sich der Begründung des Bescheides nicht entnehmen lassen. Der Bescheid sei daher unter wesentlicher Verletzung von Verfahrensvorschriften zustande gekommen, weil ihm keine nachvollziehbare Begründung zu entnehmen sei.

Das Finanzamt gehe von (gigantischen) Verkürzungen von Umsatzsteuer, Normverbrauchsabgabe, Einkommensteuer, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag sowie Zuschlag zum Dienstgeberbetrag aus, die aus der Begründung des angefochtenen Bescheides nicht nachvollzogen werden können. Der Bescheid sei daher unter wesentlicher Verletzung von Verfahrensvorschriften zustande gekommen, weil ihm keine nachvollziehbare Begründung zu entnehmen sei.

Der Begründung des angefochtenen Bescheides sei in keinsten Weise eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung einer Abgabe hinsichtlich des Beschwerdeführers zu entnehmen, welcher durch einen Sicherstellungsauftrag begegnet werden könnte. So habe der Beschwerdeführer den ihm zuvor mit Sicherstellungsauftrag vom 30.04.2018 aufgetragenen Betrag zur Abwendung von Maßnahmen zur Vollziehung desselben von 112.700,00 € tatsächlich erlegt.

Hinsichtlich des Beschwerdeführers liege auch keine Gefahr einer Vermögensverschiebung vor. In der Begründung des angefochtenen Bescheides werde im Gegenteil vielmehr ausgeführt, dass Vermögen von **\*\*\*B1\*\*\*** an den Beschwerdeführer verschoben werde.

Weiters werde im angefochtenen Bescheid auch kein dringender Verdacht einer Abgabenhinterziehung dargelegt, sondern diesbezüglich bloß nicht nachvollziehbare, haltlose Unterstellungen getätigt. Tatsächlich liege ein solcher dringender Verdacht gegen den Beschwerdeführer auch nicht vor.

Dem Beschwerdeführer habe bei der Erlassung des beschwerdegegenständlichen Bescheides auch kein Insolvenzverfahren oder eine Exekutionsführung von dritter Seite gedroht und hätte er auch nicht vor, auszuwandern oder sein Vermögen ins Ausland oder an Verwandte zu verschieben.

Auch diesbezüglich sei der Bescheid daher unter wesentlicher Verletzung von Verfahrensvorschriften zustande gekommen, weil ihm keine nachvollziehbare Begründung zu entnehmen sei. Weiters leide der Bescheid an materiellrechtlicher Rechtswidrigkeit.

Es wurden die Anträge gestellt, den Sicherstellungsauftrag vom 22.07.2020 ersatzlos aufzuheben, den gesamten Senat mit der Entscheidung zu befassen, eine mündliche Verhandlung durchzuführen und gemäß § 78 iVm § 18 Z 1 AbgEO die Sicherstellung aufzuschieben.

Mit einem weiteren **Schriftsatz vom 3. August 2020** brachte der ausgewiesene Vertreter des Beschwerdeführers **Vorlageantrag betreffend Sicherstellungsauftrag vom 30. April 2018** ein. Die Beschwerde vom 26. Mai 2018 sei mit Beschwerdevorentscheidung 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, eine mündliche Verhandlung durchzuführen und gemäß § 78 iVm § 18 Z 1 AbgEO die Sicherstellung aufzuschieben.

Mit **Schriftsatz vom 24. August 2020** wurde **Vorlageantrag betreffend Sicherstellungsauftrag vom 30. April 2018** (Beschwerde vom 26. Mai 2018, Beschwerdevorentscheidung vom 22. Juli 2020) eingereicht und beantragt, den Sicherstellungsauftrag vom 30.04.2018 ersatzlos aufzuheben, den gesamten Senat mit der Entscheidung zu befassen und eine mündliche Verhandlung durchzuführen. Gleichzeitig wurde beantragt, gemäß § 78 iVm § 18 Z 1 AbgEO die Sicherstellung aufzuschieben.

Mit einem **weiteren Schreiben vom 24. August 2020** brachte der Beschwerdeführer durch seinen ausgewiesenen Vertreter **Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020** ein. Es wurde die Begründung der Beschwerde vom 3. August 2020 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020 wiederholt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 28. September 2020** wies das Finanzamt die Beschwerden vom 3. August 2020 und vom 24. August 2020 gegen den **Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020** als unbegründet ab. Begründend wurde ausgeführt, dass das Finanzamt am 1.7.2020 eine Beschwerdevorentscheidung betreffend die Beschwerde vom 26.5.2018 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 30.4.2018 erlassen habe. Gleichzeitig sei ein neuer Sicherstellungsauftrag vom 1.7.2020 erlassen worden (Sammelbescheid). Gegen die Beschwerdevorentscheidung vom 1.7.2020 sei am 3.8.2020 Vorlageantrag eingebracht worden, gegen den Sicherstellungsauftrag vom 1.7.2020 sei ebenfalls am 3.8.2020 Beschwerde eingebracht worden.

Da sich jedoch der Spruch der Beschwerdevorentscheidung und des Sicherstellungsauftrages, jeweils vom 1.7.2020, als nicht richtig erwiesen hätte, seien diese Bescheide gemäß § 299 Abs. 1 iVm Abs. 2 BAO aufgehoben worden.

Da dem Begehren des Beschwerdeführers mit dem neuen Sicherstellungsauftrag vom 22.7.2020 nicht entsprochen worden sei, würde sich die Beschwerde vom 3.8.2020 auch gegen den Bescheid vom 22.7.2020 richten.

Am 25.8.2020 sei dann die Beschwerde vom 24.8.2020 gegen den Sicherstellungsauftrag vom

22.7.2020 eingegangen. Diese Beschwerde sei zulässig und habe den Effekt, dass der Sicherstellungsauftrag vom 22.7.2020 durch zwei Beschwerden bekämpfte werde, die nach § 267 BAO zu verbinden wären.

Im Sicherstellungsauftrag sei klargestellt worden, dass gegen \*\*\*B1\*\*\* ein Finanzstrafverfahren durchgeführt werde. Dem Beschwerdeführer würden weiters der Anlassbericht der Finanzstrafbehörde vom 19.3.2018 an die Staatsanwaltschaft, die Anordnung der Durchsuchung und der Auskunftserteilung Bankkonten vom 20.03.2018 sowie alle Zwischenberichte an die Staatsanwaltschaft vorliegen. Der Zwischenbericht 6 vom 21.8.2020 werde mit dieser Beschwerdevorentscheidung übermittelt. Daraus gehe hervor, dass sowohl gegen \*\*\*B1\*\*\* als auch gegen den Beschwerdeführer (sowie gegen 5 weitere Beschuldigte) ein Ermittlungsverfahren wegen Abgabenhinterziehung durchgeführt werde. Ein wesentlicher Bestandteil dieser Berichte wäre die Darstellung der durchgeführten Ermittlungen (Einsichtnahme in sichergestellte Unterlagen, Auswertungen des Emailverkehrs, Einvernahme der Beschuldigten, sehr viele Zeugeneinvernahmen, etc).

Die Ermittlung der Abgabensprüche des Sicherstellungsauftrages sei im Detail dargestellt worden, indem auf die entsprechenden Unterlagen hingewiesen worden sei. In der Beilage 3/I zum Sicherstellungsauftrag vom 22.7.2020 seien die den Beschwerdeführer betreffenden sicherzustellenden Abgaben (strafbestimmende Wertbeträge) dargestellt worden.

Die Gefährdung und/oder Erschwerung der Einbringung der Abgaben habe das Finanzamt umfangreich dargestellt. Es sei aufgezeigt worden, warum aufgrund des vom Beschwerdeführer gezeigten Verhaltens von einer Gefährdung/Erschwerung der Einbringung der Abgaben auszugehen sei. Insbesondere sei auf Tz. 3.3.2. hingewiesen worden, wo die in diesem Zusammenhang dem Beschwerdeführer zur Last zu legenden Handlungen und Taten beschrieben seien.

Ergänzend sei auf die Stellungnahme des \*\*\*B1\*\*\* vom 17.7.2020 hinzuweisen, die er bzw. sein Verteidiger im Finanzstrafverfahren bei der Staatsanwaltschaft eingereicht habe. Dort beschreibt er aus seiner Sicht den Sachverhalt betreffend den Einkauf der Reisegutscheine bei der \*\*\*A\*\*\* GmbH im Dezember 2016, die von der \*\*\*Apotheke\*\*\* bezahlt worden seien. Die Finanzstrafbehörde habe diesen Sachverhalt überprüft und dabei Folgendes festgestellt: \*\*\*B1\*\*\* und der Beschwerdeführer hätten zum Nachweis ihrer Rechtfertigung u.a. die Rechnung der \*\*\*A\*\*\* GmbH vom 6.12.2016 vorgelegt, auf der ein Vermerk mit der Unterschrift von Mag. \*\*\*B\*\*\* ersichtlich sei. Die Abgabenbehörde habe dazu festgestellt, dass dieser Vermerk nicht authentisch sei und die Unterschrift der Mag. \*\*\*B\*\*\* vom Beschwerdeführer und/oder von \*\*\*B1\*\*\* durch Hineinkopieren in diese pdf-Datei gefälscht worden sei. Auf gleiche Art und Weise seien auch die Unterschriften von Mag. \*\*\*B\*\*\* auf den Umbuchungslisten/Jahreslisten und evtl auf weiteren Dokumenten und Unterlagen gefälscht worden.

\*\*\*B1\*\*\* und der Beschwerdeführer würden also auch nach Abschluss der Betriebsprüfungen an ihrer Gewohnheit festhalten, Beweismittel zu fälschen bzw. zu verfälschen.

Der Beschwerdeführer sei Eigentümer der Liegenschaft \*\*\*KG123\*\*\*, und \*\*\*KG456\*\*\*. Mit

notariell beglaubigter Vereinbarung vom 8.7.2020 habe der Beschwerdeführer die Einräumung von Belastungs- und Veräußerungsverboten auf diesen Liegenschaften zu Gunsten von \*\*\*VN\*\*\* \*\*\*NMBf\*\*\* erklärt. Ein Entgelt dafür sei nicht vereinbart worden, vielmehr habe der Beschwerdeführer die mit der Vertragserrichtung und grundbücherlichen Durchführung verbundenen Kosten und Gebühren übernommen. Die grundbücherliche Eintragung sei zu Tz \*\*\*111\*\*\*/2020 am 4.8.2020 erfolgt. Antragsteller seien der Beschwerdeführer und \*\*\*VN\*\*\* \*\*\*NMBf\*\*\* gewesen. Der Beschwerdeführer habe somit während des laufenden Sicherstellungsverfahrens neuerlich ein Verhalten gezeigt, das auf eine Gefährdung und/oder wesentliche Erschwerung der Einbringung gerichtet sei. Aus den dargelegten Gründen wäre daher die Beschwerde vom 3.8.2020 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 22.7.2020 abzuweisen.

Mit **Vorlageantrag vom 29. September 2020** wurde die Vorlage der Beschwerden vom 24. August 2020 gegen den **Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020** an das Bundesfinanzamt beantragt. Die mit der Beschwerde bereits eingebrachten Anträge betreffend Aufhebung des Bescheides, Befassung des gesamten Senates und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurden wiederholt.

Mit **Vorlagebericht vom 2. Dezember 2020** legte das Finanzamt neben diversen anderen Beschwerdesachen den Beschwerdeführer betreffend die gegenständlich relevanten Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

## **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **Sachverhalt betreffend Sicherstellungsauftrag vom 30. April 2018**

Im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages vom 30. April 2018 war ein Finanzstrafverfahren gegen \*\*\*B1\*\*\* anhängig, in welchem der Beschwerdeführer als Beitragstäter geführt wird.

Der Beschwerdeführer war ab 16. Februar 2010 bei seinem Vater \*\*\*B1\*\*\* angestellt. Während er zunächst Botendienste, diverse Dienstleistungen und die Aufbereitung der Unterlagen für Verarbeitung durch den Steuerberater erledigte, führte er schließlich die Buchhaltung des Unternehmens.

Dem Erstbeschuldigten \*\*\*B1\*\*\* wird – soweit es den Sicherstellungsauftrag vom 30. April 2018 betrifft – im Wesentlichen vorgeworfen, er mache Betriebsausgaben in Zusammenhang mit Einkäufen von Hochdruckkugelhähnen, Reduzierungen, Schwenkvorrichtungen, Verschraubungen etc von der Firma \*\*\*L1\*\*\* (\*\*\*L1\*\*\*) geltend, die tatsächlich nicht abzugsfähig seien, weil es bei der Firma \*\*\*L1\*\*\* keine entsprechenden Ausgangsrechnungen geben würde und die vom Erstbeschuldigten vorgelegten Belege gefälscht sein dürften.

Dem Beschwerdeführer wird vorgeworfen, er habe jedenfalls die Aufwandsbuchungen vorgenommen, ohne dass es dafür Belege gegeben hätte, die nach den Regeln der ordnungsgemäßen Buchführung hätten erfasst werden können. In den Jahren 2011, 2012 und 2014 ergeben sich dadurch Nachforderungen an Umsatz- und Einkommensteuer aus fingiertem Wareneinkauf im Ausmaß von insgesamt 112.700,00 €.

Das durchschnittliche Jahreseinkommen des Beschwerdeführers in den Jahren 2001 bis 2014 betrug 11.433,99 €. In den Jahren 2001 bis 2012 verfügte der Beschwerdeführer über ein Einkommen von insgesamt 122.000,00 €, was einem jährlichen Nettoeinkommen von 10.200,00 € entspricht.

Der Beschwerdeführer hat \*\*\*B1\*\*\* ein Darlehen gewährt, das am 12.3.2012 einen Stand von 79.476,03 € aufwies. Im Jahr 2008 waren die Forderungen des Beschwerdeführers gegenüber \*\*\*B1\*\*\* auf 32.298,13 € angestiegen.

Im Jahr 2013 kaufte der Beschwerdeführer um 57.300,00 € eine Liegenschaft und begann 2014 mit dem privaten Hausbau. Im Grundbuch wurden Pfandrechte iHv 470.000,00 € eingeräumt.

Das Einkommen der Ehefrau des Beschwerdeführers betrug im Zeitraum 2001 bis 2014 insgesamt 112.307,26 €. Einen gemeinsamen Wohnsitz mit dem Beschwerdeführer hatte sie ab 30.7.2013.

### **Sachverhalt betreffend Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020**

Der Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020 wurde mit Bescheid vom 22. Juli 2020 aufgehoben. Gegen den Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020 wurde mit Schreiben von 3. August 2020 Beschwerde eingebracht.

Gegen den Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020 wurde mit Schreiben vom 24. August 2020 Beschwerde eingebracht.

Im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages vom 22. Juli 2020 war ein Finanzstrafverfahren gegen \*\*\*B1\*\*\* anhängig, in welchem der Beschwerdeführer als Beitragstäter geführt wird.

Im Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli wurde die Sicherstellung der voraussichtlichen Nachforderungen in Höhe von insgesamt 331.100,00 € in das Vermögen des Beschwerdeführers angeordnet. Hinsichtlich der Ermittlung der Abgabenansprüche wurde auf das Besprechungsprogramm vom 14. April 2020 und dessen Ergänzung vom 1. Juli 2020 über den Abschluss der Außenprüfung bei \*\*\*B1\*\*\* und darauf hingewiesen, dass aus den ausgewiesenen Abgabennachforderungen betreffend Umsatz- und Einkommensteuer die Schätzungskomponenten herauszurechnen seien, weil diese strafrechtlich nicht maßgebend seien. Dem Sicherstellungsauftrag angeschlossen wurde ein Schreiben vom 27. April 2020 an

den Verteidiger des Beschwerdeführers, eine Email vom 7. Mai 2020 über die Aufrechnung von Mietforderungen und die Ermittlung der strafbestimmenden Wertbeträge den Beschwerdeführer betreffend. Das Besprechungsprogramm vom 14. April 2020 und dessen Ergänzung vom 1. Juli 2020 waren dem Sicherstellungsbescheid nicht angeschlossen.

Zu den Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Beschwerdeführers wurden folgende Feststellungen getroffen:

- a) Der Beschwerdeführer war vom 16.2.2010 bis zum 6.6.2018 bei seinem Vater als Angestellter beschäftigt gewesen und hat dort seit April 2011 die Bücher und Aufzeichnungen sowie die Lohnverrechnung des \*\*\*B1\*\*\* und in dessen Auftrag auch die Bücher und die Lohnverrechnung der \*\*\*Apotheke\*\*\* und des \*\*\*X\*\*\* geführt. Seit 7.6.2018 ist er Angestellter und Geschäftsführer der \*\*\*BfGmbH\*\*\*.
- b) Als Geschäftsführer der \*\*\*BfGmbH\*\*\* hat der Beschwerdeführer von 1.1. bis zum 31.12.2019 ein Gehalt iHv 43.119,17 € vor Steuern bezogen. Seine Gattin hat von derselben Arbeitgeberin ein Gehalt von 21.882,99 € bezogen.
- c) Die Liegenschaft \*\*\*KG123\*\*\*, gehört dem Beschwerdeführer alleine. Dort hat er 2013 und 2014 sein Einfamilienhaus errichtet, das er seit 2014 mit seiner Familie bewohnt. Diese Liegenschaft ist mit Pfandrechten iHv insgesamt 436.000,00 € belastet.
- d) Die Liegenschaft \*\*\*KG456\*\*\* ist im Alleineigentum des Beschwerdeführers. Im Grundbuch ist eine Pfandrechtsvormerkung zu Gunsten der Republik Österreich iHv 367.000,00 € eingetragen. Der Verkehrswert dieser Liegenschaft ist im Februar 2020 mit 727.000,00 € ermittelt worden. Es sind jedoch weitere Pfandrechte zu Gunsten einer Bank iHv 720.000,00 € eingetragen, sodass die Pfändung eventuell nicht werthaltig ist. Laut Auskunft von \*\*\*B1\*\*\* sind bei der Bank nur mehr 300.000,00 € offen.
- e) Aus der Vermietung der Liegenschaft \*\*\*KG456\*\*\*, fließen dem Beschwerdeführer Einnahmen zu. Laut den UVAs für Juli 2019 bis März 2020 sind Umsätze iHv 19.714,10 € erklärt worden. Diese Einnahmen sind jedoch durch die Bedienung der Verbindlichkeiten gebunden. Mittlerweile würden seit Oktober 2019 die Forderungen des Beschwerdeführers aus der Vermietung der betrieblichen Räumlichkeiten an die \*\*\*Apotheke\*\*\* mit Schadenersatzforderungen aufgerechnet.

### **Sachverhalt betreffend Zurückweisung des Vorlageantrages vom 3. August 2020**

Gegen den Sicherstellungsauftrag vom 30. April 2018 wurde mit Schriftsatz vom 25. Mai 2018 das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht.

Über diese Beschwerde wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 1. Juli 2020 entschieden. Mit Bescheid vom 22. Juli 2020 wurde die Beschwerdeverentscheidung vom 1. Juli 2020 aufgehoben.

Mit Schriftsatz vom 3. August 2020 wurde in Zusammenhang mit der Beschwerdeverentscheidung vom 1. Juli 2020 Vorlageantrag eingebracht.

## Beweiswürdigung

Dass im Zeitpunkt der Erlassung der beschwerdegegenständlichen Sicherstellungsaufträge (30. April 2018, 22. Juli 2020) ein Finanzstraßverfahren gegen \*\*\*B1\*\*\* anhängig ist, in dem der Beschwerdeführer als Beitragstäter geführt wird, ergibt sich aus dem Umstand, dass die Staatsanwaltschaft am 20.3.2018 die Auskunftserteilung über die Bankkonten und Geldschäfte des \*\*\*B1\*\*\* und des Beschwerdeführers sowie die Durchsuchung der betrieblich genutzten und zu Wohnzwecken verwendeten Gebäude des \*\*\*B1\*\*\* und des Beschwerdeführers angeordnet hat.

Bei der Prüfung des Wareneinkaufes wurden Eingangsrechnungen der Fa. \*\*\*L1\*\*\* im Gesamtausmaß von 1.431,93 € netto vorgefunden. Auf 4 Excel-Listen aus dem Jahr 2011 über Wareneinkäufe von ca. 25.000,00 € netto fehlten der Leistungsempfänger, die UID-Nr. des Lieferanten und der Leistungszeitraum. Urgenzen in Zusammenhang mit den fehlenden Belegen blieben erfolglos. Außer hinsichtlich des Betrages von 1.431,93 € fehlten bei der Fa. \*\*\*L1\*\*\* die entsprechenden Ausgangsrechnungen.

Insgesamt ist die Annahme des Finanzamtes, wonach falsche Urkunden vorgelegt wurden und der Beschwerdeführer diese falschen Belege verbucht hat, durchaus nachvollziehbar. Es wurde im Beschwerdeverfahren diesen Behauptungen des Finanzamtes nichts Essentielles entgegengehalten.

Die Feststellungen in Zusammenhang mit der Einkommens- und Vermögenslage des Beschwerdeführers ergeben sich aus den Feststellungen des Finanzamtes, denen vom Beschwerdeführer im Beschwerdeverfahren nicht widersprochen wurde.

Der Sachverhalt in Zusammenhang mit den Beschwerden vom 3. August 2020 und vom 24. August 2020 gegen die Sicherstellungsaufträge vom 1. Juli 2020 und vom 22. Juli 2022 geht unbestritten aus den vorgelegten Schriftsätzen hervor.

In Zusammenhang mit der Würdigung der Ausführungen hinsichtlich der Entstehung der Abgabenschuld (Verweis auf das Besprechungsprogramm vom 14. April 2020 und dessen Ergänzung vom 1. Juli 2020) wird auf die Ausführungen im Rahmen der rechtlichen Beurteilung verwiesen.

Der Sachverhalt in Zusammenhang mit dem Vorlageantrag vom 3. August 2020 gegen die Beschwerdeentscheidung vom 1. Juli 2020 geht unbestritten aus den vorgelegten Schriftsätzen hervor.

## Rechtliche Beurteilung

### a) Sicherstellungsaufträge

§ 232 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 Abgabenbetrages 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).

Unter § 232 Abs. 3 BAO werden potenziell Haftungspflichtige subsumiert. Nach § 232 Abs. 3 BAO ist ein Sicherstellungsauftrag bereits vor Entstehung des Haftungsanspruches nach § 11 (diese Haftung setzt die rechtskräftige Verurteilung des Täters voraus) ab Anhängigkeit des Strafverfahrens zulässig.

Anhängig ist ein Strafverfahren bei verwaltungsbehördlicher Zuständigkeit mit der ersten Verfolgungshandlung (§ 14 Abs. 3 FinStrG); bei gerichtlicher Zuständigkeit bereits dann, wenn gerichtliche Ermittlungen, Vorerhebungen geführt werden (Ritz, Kommentar zur BAO<sup>4</sup>, Rz 6b zu § 232 BAO).

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt als Finanzstrafbehörde am 19. März 2018 mit Anlassbericht gemäß § 100 Abs 2 Z 2 StPO an die Staatsanwaltschaft \*\*\*Sta\*\*\* berichtet, dass \*\*\*B1\*\*\* der Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs 1 und § 33 Abs 2 lit b FinStrG verdächtig sei. Dem Beschwerdeführer wurde vorgeworfen, er habe als Buchhalter des Erstbeschuldigten ab dem Veranlagungsjahr 2010 bzw. ab Februar 2010 durch die Führung eines unrichtigen Rechenwerkes zu den Taten des Erstbeschuldigten im Sinne des § 11 3. Fall FinStrG beigetragen.

Am 20.3.2018 ordnete die Staatsanwaltschaft die Auskunftserteilung über die Bankkonten und Geldschäfte des \*\*\*B1\*\*\* und des Beschwerdeführers sowie die Durchsuchung der betrieblich genutzten und zu Wohnzwecken verwendeten Gebäude des \*\*\*B1\*\*\* und des Beschwerdeführers an.

Demnach waren die grundsätzlichen Voraussetzungen für die Erlassung der Sicherstellungsaufträge vom 30. April 2018 und dem 22. Juli 2020 gem. § 232 Abs. 3 BAO gegeben.

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.

Insbesondere muss die Begründung erkennen lassen, welcher konkrete Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde und welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung dafür maßgebend waren (vgl. z.B. VwGH 30.10.2001, 96/14/0170; 04.06.2008, 2005/13/0041; 28.02.2014, 2013/16/0053, VwGH 08.10.2020, Ra 2020/13/0044).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet das, dass die jeweiligen Sicherstellungsaufträge erkennen lassen müssen, aufgrund welches Sachverhaltes das Finanzamt davon ausgegangen ist, dass der Beschwerdeführer zu den Taten des \*\*\*B1\*\*\* im Sinne des § 11 3. Fall FinStrG beigetragen hat.

#### **Sicherstellungsauftrag vom 30. April 2018:**

Dem Erstbeschuldigten \*\*\*B1\*\*\* wird – soweit es den Sicherstellungsauftrag vom 30. April 2018 betrifft – im Wesentlichen vorgeworfen, er mache Betriebsausgaben in Zusammenhang mit Einkäufen von Hochdruckkugelhähnen, Reduzierungen, Schwenkvorrichtungen, Verschraubungen etc von der Firma \*\*\*L1\*\*\* (\*\*\*L1\*\*\*) geltend, die tatsächlich nicht abzugsfähig seien, weil es bei der Firma \*\*\*L1\*\*\* keine entsprechenden Ausgangsrechnungen geben würde und die vom Erstbeschuldigten vorgelegten Belege gefälscht sein dürften. Dem Beschwerdeführer werde vorgeworfen, er habe jedenfalls die Aufwandbuchungen vorgenommen, ohne dass es dafür Belege gegeben hätte, die nach den Regeln der ordnungsgemäßen Buchführung hätten erfasst werden können.

Insofern enthält der Sicherstellungsauftrag in Ansehung der Verwirklichung des Tatbestandes, an den die Abgabepflicht geknüpft wird, eine schlüssige Begründung, warum die Abgabenbehörde den Tatbestand als verwirklicht ansieht.

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 Abgabeforderung und des zur Begleichung der Forderung zur Verfügung stehenden Einkommens und Vermögens zu beurteilen.

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; VwGH vom 29.03.2006, 2004/14/0045).

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.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Sicherstellung der voraussichtlichen Nachforderungen aus fingiertem Wareneinkauf für die Jahre 2011, 2012 und 2014 in Höhe von insgesamt 112.700,00 € 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 angefochtenen Bescheid (Verweis auf den Anlassbericht vom 19. März 2018) wird auf die wirtschaftliche Lage des Beschwerdeführers auf nicht in der von der Judikatur geforderten Weise eingegangen. Es ist zunächst darauf zu verweisen, dass das Einkommen des Beschwerdeführers insofern unzutreffend festgestellt wurde, als die Einkommensverhältnisse für den Zeitraum 2001 bis 2017 ermittelt wurden. Für den Sicherstellungsauftrag vom 30. April 2018 ist nicht entscheidungsrelevant, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 2001 bis 2017 über ein durchschnittliches Jahreseinkommen von netto 11.433,99 € verfügt hat. Im Jahr 2001 war der Beschwerdeführer 16 Jahre alt. Das damalige Einkommen ist nicht repräsentativ für die Einkommenssituation im Jahr 2018. Das gilt auch für die Entwicklung der Forderungen des Beschwerdeführers gegenüber seinem Vater in den Jahren 2008 bis 2012. Wie hoch das Einkommen in den letzten drei Jahren vor Erlassung des Sicherstellungsauftrages war (2015, 2016, 2017) wurde seitens des Finanzamtes nicht festgestellt.

In Zusammenhang mit den Vermögensverhältnissen des Beschwerdeführers legt das Finanzamt dar, dass er im Jahr 2013 um 57.300,00 € eine Liegenschaft gekauft und 2014 mit dem privaten Hausbau begonnen hat. Im Grundbuch wurden Pfandrechte iHv 470.000,00 € eingeräumt. Diese Feststellungen beziehen sich – ebenso wie die Darstellung der Einkünfte der Gattin des Beschwerdeführers - ausnahmslos auf den Zeitraum von 2001 bis 2014, also auf einen Zeitpunkt, der zwischen 17 und rund 1 1/2 Jahren vor der Erlassung des Sicherstellungsauftrages liegt.

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 Abgabeentrichtung 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 112.700,00 € verfügt, weil Aussagen, die den Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages betreffen, fehlen. Daher kann in der Folge auch nicht festgestellt werden, ob eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgabenverbindlichkeiten vorliegen würde.

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

### **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 2015/15/0035)

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.

Der Sicherstellungsauftrag vom 1. Juli 2020, gegen den die Beschwerde vom 3. August 2020 gerichtet war, wurde mit Bescheid vom 22. Juli 2020 aufgehoben. 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. Die Beschwerde vom 24. August 2020, die gegen den Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020 eingebracht wurde, gilt als ergänzender Schriftsatz. (vgl. VwGH vom 25.6.2008, 2006/15/0085)

Mit dem angefochtenen Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020 wurde die Sicherstellung der voraussichtlichen Nachforderungen in Höhe von insgesamt 331.100,00 € in das Vermögen des Beschwerdeführers angeordnet. Hinsichtlich der Ermittlung der Abgabenansprüche wurde auf das Besprechungsprogramm vom 14. April 2020 und dessen Ergänzung vom 1. Juli 2020 über

den Abschluss der Außenprüfung bei \*\*\*B1\*\*\* und darauf hingewiesen, dass aus den ausgewiesenen Abgabennachforderungen betreffend Umsatz- und Einkommensteuer die Schätzungskomponenten herauszurechnen seien, weil diese strafrechtlich nicht maßgebend seien. Dem Sicherstellungsauftrag angeschlossen wurde ein Schreiben vom 27. April 2020 an den Verteidiger des Beschwerdeführers, eine Email vom 7. Mai 2020 über die Aufrechnung von Mietforderungen und die Ermittlung der strafbestimmenden Wertbeträge den Beschwerdeführer betreffend.

Wie bereits dargelegt wurde, muss die Begründung erkennen lassen, welcher konkrete Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde und welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung dafür maßgebend waren. Insbesondere muss aus dem Bescheid hervorgehen, welche Taten dem \*\*\*B1\*\*\* vorgeworfen werden und aufgrund welches Sachverhaltes das Finanzamt davon ausgeht, dass der Beschwerdeführer zu den Taten des \*\*\*B1\*\*\* im Sinne des § 11 3. Fall FinStrG beigetragen hat.

Das im Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020 angesprochene Besprechungsprogramm vom 14. April 2020 bzw. dessen Ergänzung vom 1. Juli 2020 wurde dem Bescheid nicht angeschlossen. Die beiden Schriftstücke sind daher kein Bestandteil des angefochtenen Bescheides.

Das Schreiben vom 27. April 2020 an den Verteidiger des Beschwerdeführers, das dem Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020 angeschlossen wurde, enthält zunächst eine Aufstellung jener Unterlagen, die dem Verteidiger des Beschwerdeführers in Form eines beiliegenden Datenträgers übermittelt werden. Im Rahmen der Darstellung der einzelnen Tatbeiträge wird immer wieder auf Punkte des Besprechungsprogrammes vom 14. April 2020 verwiesen. Von \*\*\*B1\*\*\* und dem Beschwerdeführer seien während des gesamten Prüfungszeitraumes die Grundsätze einer ordnungsgemäßen Buchführung sowie die Bilanzierungsgrundsätze verletzt worden, um sich steuerliche Vorteile zu verschaffen. Es wird ihnen vorgeworfen, dass Beweismittel, teils unter Mithilfe der damaligen steuerlichen Vertretung, auch noch im laufenden Betriebsprüfungsverfahren gefälscht worden seien. Es wurde jedoch nicht dargelegt, welche Beweismittel konkret gefälscht worden sind, welcher konkreter steuerliche Vorteil dadurch erlangt wurde und worin die genaue Betragstäterschaft des Beschwerdeführers bestand.

Schließlich wurde darauf hingewiesen, dass zwischen Frühjahr 2010 bis August 2010 für Zwecke der Nutzung von Räumlichkeiten durch die \*\*\*Apotheke\*\*\* ein Anbau errichtet und ein Umbau durchgeführt wurde. Der Beschwerdeführer sei von seinem Vater für einzelne Aufträge als Projektleiter eingesetzt worden. Dafür wurden mehrere Emails als Beweismittel angeführt. Allerdings geht daraus nicht hervor, inwiefern der Beschwerdeführer als Projektleiter Beweismittel gefälscht bzw. an Abgabenverkürzungen mitgewirkt hat. Im letzten Punkt auf Seite 8 des Schreibens an den Verteidiger des Beschwerdeführers vom 27. April 2020 wird ausgeführt, dass der Beschwerdeführer Ende 2010 bzw. zu Beginn des Jahre

2011 von seinem Vater erstmalig in einen Abgabebetrug eingebunden worden sei (Es ging dabei um das Anbot für eine Haustüre, die nicht in der Bahnhofstraße 3 sondern in der Bahnhofstraße 9 eingebaut worden war. Auf diese Weise sollten bei \*\*\*X\*\*\* Betriebsausgaben fingiert werden). Der An- bzw. Umbau für die \*\*\*Apotheke\*\*\* fand jedoch bis August 2010 statt. Also hat der Beschwerdeführer beim An- und Umbau der \*\*\*Apotheke\*\*\* noch nicht als Beitragstäter agiert.

Hinsichtlich der behaupteten Tatbeiträge des Beschwerdeführers wurde unter Punkt bc) „Tatbeiträge 2011 bis 2017“ auf folgende Dokumente hingewiesen:

Besprechungsprogramm vom 25.9.2019, \*\*\*Apotheke\*\*\*

Niederschrift vom 24.10.2019 über die Schlussbesprechung \*\*\*Apotheke\*\*\*

Bericht vom 29.11.2019 über das Ergebnis der Außenprüfung beim Einzelunternehmen \*\*\*Apotheke\*\*\*

Bericht vom 29.11.2019 über das Ergebnis der Außenprüfung bei der \*\*\*Apotheke\*\*\*

Besprechungsprogramm vom 11.10.2019 \*\*\*X\*\*\* und \*\*\*X KG\*\*\*

Niederschrift vom 15.11.2019 über die Schlussbesprechung betreffend \*\*\*X\*\*\* und die \*\*\*X KG\*\*\*

Bericht vom 26.11.2019 über das Ergebnis der Außenprüfung bei \*\*\*X\*\*\*

Bericht vom 22.11.2019 über das Ergebnis der Außenprüfung bei \*\*\*X KG\*\*\*

Besprechungsprogramm 2008 vom 5.11.2018 und Ergänzung vom 8.11.2018, \*\*\*B1\*\*\*

Besprechungsprogramm 2009 vom 26.11.2019, \*\*\*B1\*\*\*

Besprechungsprogramm vom 14.4.2020, \*\*\*B1\*\*\*

Mangels Kenntnis dieser Dokumente, die dem angefochtenen Bescheid nicht angeschlossen waren, können die behaupteten Tatbeiträge in keinsten Weise beurteilt werden. Auffallend ist jedenfalls, dass die Besprechungsprogramm betreffend \*\*\*B1\*\*\* für die Jahre 2008 und 2009 für die Betragstäterschaft des Beschwerdeführers angeführt werden, obwohl eine Seite davor darauf hingewiesen wurde, dass der Beschwerdeführer Ende 2010 bzw. zu Beginn des Jahre 2011 von seinem Vater erstmalig in einen Abgabebetrug eingebunden worden sei.

Die Tabellen über die Berechnung der strafbestimmenden Wertbeträge betreffend den Beschwerdeführer beschränken sich auf Schlagworte wie zB Scheingeschäft \*\*\*B1\*\*\* – Vermietung Volvo XC60 Beschwerdeführer; Vorsteuerkürzung Scheinrechnung Musikanlage; Zinsen für das Darlehen \*\*\*C\*\*\* an \*\*\*B1\*\*\*.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 8.10.2020, Ra 2020/13/0044, Folgendes ausgesprochen: „Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages setzt zunächst die Verwirklichung jenes Tatbestandes voraus, an den die Abgabepflicht geknüpft ist. Die Verwirklichung dieses Tatbestandes muss im Hinblick auf die auch für Sicherstellungsaufträge geltende Begründungspflicht im Sinne des § 93 Abs. 3 lit. a BAO in der Begründung des Sicherstellungsauftrages oder in der diesen bestätigenden Entscheidung dargetan werden. Die Begründung muss in diesem Zusammenhang jedenfalls erkennen lassen, welcher konkrete

Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde und welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung dafür maßgebend waren.“

Auch wenn ein Sicherstellungsauftrag kein abschließender Sachbescheid iSd § 183 Abs. 4 BAO ist, so muss er dennoch in Ansehung der Verwirklichung des Tatbestandes, an den die Abgabepflicht geknüpft wird, eine schlüssige Begründung enthalten, warum die Abgabenbehörde den Tatbestand als verwirklicht ansieht.

Insgesamt gelangte das Bundesfinanzgericht zur Ansicht, dass der Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020 nicht einmal annähernd erkennen lässt, welcher konkrete Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde und welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung dafür maßgebend waren. Die vom Verwaltungsgerichtshof aufgestellten Kriterien werden nicht einmal annähernd erfüllt.

Allein aus diesem Grund war der Sicherstellungsauftrag vom 22. Juli 2020 aufzuheben. Eine Überprüfung, ob das Tatbestandsmerkmal der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben konkret nachgewiesen wurde, ist daher entbehrlich.

## **b) Vorlageantrag vom 3. August 2020**

Gemäß § 264 Abs 1 BAO (Bundesabgabenordnung) kann gegen eine Beschwerdeentscheidung innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe (§ 97 BAO) der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden (Vorlageantrag). Der Vorlageantrag hat die Bezeichnung der Beschwerdeentscheidung zu enthalten.

Gemäß § 264 Abs. 4 lit e BAO ist § 260 Abs. 1 BAO für Vorlageanträge sinngemäß anzuwenden.

Gemäß § 260 Abs. 1 BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeentscheidung (§ 262 BAO) oder mit Beschluss (§ 278 BAO) zurückzuweisen, wenn sie

- a) nicht zulässig ist oder
- b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Gemäß § 264 Abs. 5 BAO obliegt die Zurückweisung nicht zulässiger oder nicht fristgerecht eingebrachter Vorlageanträge dem Verwaltungsgericht.

Unabdingbare Voraussetzung eines Vorlageantrages ist, dass die Abgabenbehörde eine Beschwerdeentscheidung erlassen hat (vgl. Ritz, BAO<sup>7</sup>, § 264 Tz 6, und die dort zitierte Judikatur). Wurde ein Vorlageantrag eingebracht, obwohl keine Beschwerdeentscheidung zugestellt wurde, so ist er als unzulässig zurückzuweisen (vgl. Ritz, BAO<sup>7</sup>, § 264 Tz 17).

Gegenständlich wurde die Beschwerdeentscheidung vom 1. Juli 2020 mit Bescheid vom 22. Juli 2020 aufgehoben. Der gegenständliche Vorlageantrag vom 3. August 2020 ist mit der

Aufhebung der Beschwerdeentscheidung unzulässig geworden und daher vom Bundesfinanzgericht mit Beschluss zurückzuweisen.

**c) Zu Spruchpunkt II. (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.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab, weshalb die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG für eine ordentliche Revision nicht vorliegen.

Eine Revision gegen diesen Beschluss wird gemäß Art. 133 Abs. 9 B-VG nicht zugelassen, da der Beschluss nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Die Rechtsfolge der Zurückweisung eines Vorlageantrages, wenn keine Beschwerdeentscheidung vorliegt, ergibt sich direkt aus dem Gesetz, sodass eine ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 14. März 2024