

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Finanzstrafsache gegen ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Klaus P. Pichler Rechtsanwalt, Schillerstraße 17, 6850 Dornbirn, wegen des Finanzvergehens der Hinterziehung von Eingangsabgaben gemäß § 35 Abs. 2 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) in teilweiser Stattgabe von dessen Beschwerde (§ 152 Abs. 1 FinStrG) vom 16. Dezember 2020 gegen den Bescheid des Zollamtes Österreich als Finanzstrafbehörde vom 12. November 2020, Strafnummer FV-***, betreffend Sicherstellungsauftrag,

I. zu Recht erkannt: Der angefochtene Bescheid, mit dem der Sicherstellungsauftrag erging, wird **aufgehoben**.

II. den Beschluss gefasst: Der Antrag auf Aussetzung der Entscheidung wird **als unzulässig zurückgewiesen**.

III. Gegen diese Entscheidung ist die Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) **nicht** zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt (Verwaltungsgeschehen):

1. Mit Strafverfügung des Zollamtes Österreich als Finanzstrafbehörde vom 12. November 2020, wurde der Beschwerdeführer für schuldig erkannt, am 12. Juni 2019 *70 (siebzig)* Stück ***Instrumenten*** sowie am 30.08.2019 *247 (zweihundertsiebenundvierzig)* Stück ***Instrumenten***, die dem Artenschutz nach der Verordnung (EG) Nr. 338/97 des Rates über den Schutz von Exemplaren wildlebender Tier- und Pflanzenarten durch Überwachung des Handels unterliegen, vorsätzlich widerrechtlich in das Bundesgebiet eingeführt zu haben.

Er habe dadurch das Finanzvergehen nach § 8 Abs. 1 Ziff. 1 des Artenhandelsgesetz 2009 (ArthHG 2009) begangen. Über den Beschwerdeführer wurde gemäß § 8 Abs. 1 ArthHG 2009 eine Geldstrafe von 3.000,00 Euro verhängt und gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von

20 Tagen festgesetzt. Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 FinStrG in der Höhe von 534,60 Euro bemessen.

Gemäß § 19 Abs. 1 FinStrG wurde statt auf Verfall der gegenständlichen Ware auf Teilwertersatz in der Höhe von 6.500,00 Euro erkannt; gemäß § 20 FinStrG wurde die für den Fall der Uneinbringlichkeit des Wertersatzes an dessen Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit 21 Tagen festgesetzt.

2. Ebenfalls am 12. November 2020 wurde ein Sicherstellungsauftrag gemäß § 172 FinStrG erlassen, womit die Sicherstellung in 246 (zweihundertsechsvierzig) Stück beschlagnahmte und in Verwahrung befindliche ***Instrumenten*** zur Sicherstellung dieser Ansprüche (Geldstrafe, Wertersatz und Kosten) angeordnet wurde. Die Anordnung der Sicherstellung könne sofort in Vollzug gesetzt werden. Durch Erlag eines Betrages von EUR 10.034,60 (in Worten Euro zehntausendundvierunddreißigkommasechzig) werde erwirkt, dass Maßnahmen zur Vollziehung dieses Bescheides unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Zur Begründung wurde nach Hinweisen auf die §§ 172, 185 Abs. 5 FinStrG sowie auf § 232 BAO ausgeführt, die Einbringung dieser Beträge sei gefährdet, weil zum derzeitigen Zeitpunkt ohne die Sicherstellung der gegenständlichen nicht mit der dafür notwendigen Sicherheit Gewähr geleistet werden könne, dass die angeführten Strafbeträge auch wirklich einbringlich gemacht werden können.

Hingewiesen wurde noch darauf, dass sich die sichergestellten Gegenstände im Gewahrsam des Zollamtes ***ZA*** befänden.

Das Dokument, welches den bescheidförmigen Sicherstellungsauftrag enthält, wurde durch Hinterlegung mit dem ersten Tag der Abholfrist, das ist der 19. November 2020, zugestellt.

3. Gegen den angefochtenen Bescheid wurde am 16. Dezember 2020, somit fristgerecht, formgerecht Beschwerde erhoben.

*Als **Beschwerdegründe** wurden geltend gemacht:*

Mangelnde Sachverhaltsfeststellung / wesentliche Verfahrensverstöße:

Wie bereits im Einspruch gegen die Strafverfügung des Zollamtes ***ZA*** vom 12.1.1.2020 vorgebracht, habe der Beschuldigte nicht rechtswidrig gehandelt. Zum einen seien diverse Bestätigungen der Unternehmen aus China und der Fa. ***FA*** vorgelegen, dass die gegenständlichen Hölzer, welche bei den ***Instrumenten*** verbaut wurden, nicht dem Artenhandelsgesetz 2009 unterliegen. Aufgrund dessen habe der Beschuldigte zu Recht davon ausgehen können, dass die Einfuhr dieser ***Instrumenten*** daher zulässig und nicht rechtswidrig war.

Außerdem sei hinreichender E-Mail-Verkehr vorgelegen, dass bei den gegenständlichen ***Instrumenten*** lediglich Hölzer verwendet wurden, welche nicht dem Artenhandelsgesetz 2009 unterliegen. Dem Beschuldigten könne daher weder vorsätzliches noch fahrlässiges Handeln vorgeworfen werden.

Weiters sei das Günstigkeitsprinzip anzuwenden. Die zuständige Behörde habe übersehen, dass die Musikinstrumente, welche aus Palisander-Gehölzen gefertigt sind, seit dem 14.9.2019 nicht mehr CTES-genehmigungspflichtig sind und daher die gegenständliche Strafverfügung zu Unrecht erlassen worden sei. Außerdem sei der Beschuldigte nicht passivlegitimiert, da dieser zum Zeitpunkt der Straftaten nicht Geschäftsführer der ***U*** war und daher die Passivlegitimation nicht gegeben sei.

Außerdem sei angeführt worden, dass die zuständige Behörde bei der Festlegung der Strafe von ihrem Ermessen Gebrauch hätte machen müssen. Art 8 ArHG 2009 sehe eine Mindeststrafe von € 20,-- und eine Höchststrafe von € 20.000,-- vor. Die angedrohte Geldstrafe sei aufgrund der Unbescholtenheit des Beschuldigten und aus general- und spezialpräventiven Gründen unangemessen und im Falle einer allfällig zu Recht bestehenden Strafe weit überhöht. Aufgrund des Umstandes, dass das gegenständliche Verfahren anhängig und die Strafverfügung der genannten Behörde zur gleichen Geschäftszahl zu Unrecht erlassen worden sei, sei auch der Sicherstellungsauftrag des Zollamtes ***ZA*** zu Unrecht erlassen worden. Auch sei der Wertersatzverfall bzw. der Verfall der gegenständlichen ***Instrumenten*** i. S. d. §§ 1, 61 StGB und § 8 Abs 7 ArHG nicht mehr gerechtfertigt.

Der Sicherstellungsauftrag des Zollamtes ***ZA*** vom 12.11.2020 sei nicht nur zu Unrecht erlassen worden, er sei auch erheblich mangelhaft.

Sicherstellungsaufträge setzten jedenfalls zwingend eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraus. Dies liege vor, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschen Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint.

Die Annahme der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerungen der Einbringung müssten entsprechenden Tatsachenfeststellungen und nicht bloße Vermutungen zugrunde liegen.

Die Erlassung von Sicherstellungsaufträgen liege im Ermessen. Dementsprechend werde z. B. in den folgenden Fällen kein Sicherstellungsauftrag zu erlassen sein:

- Fehlen von Besicherungsmöglichkeiten
- Geringfügigkeit der Abgabenschuld
- Geringfügigkeit der zu erlangenden Sicherheit

Die belangte Behörde habe den Sicherstellungsauftrag unzureichend begründet und sei dieser daher nicht schlüssig. Die Behörde habe keinerlei Gründe angeführt, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung ergibt. Diese Darstellung habe zwingend in der Begründung eines Sicherstellungsauftrages zu erfolgen und sei für dessen Rechtmäßigkeit von besonderer Bedeutung.

Die Behörde habe lediglich angeführt, dass nicht mit der dafür notwendigen Sicherheit Gewähr geleistet werden könne, dass die oben angeführten Strafbeträge auch wirklich eingebracht werden können. Aufgrund dessen sei die Einbringung der Beträge, in Summe von € 10.034,60 gefährdet.

Es wäre Aufgabe der betreffenden Behörde gewesen, detaillierte Nachforschungen über die Liquidität des Beschwerdeführers anzustellen, damit die Gefährdung der Einbringlichkeit im Sicherstellungsauftrag auch nachgewiesen und begründet werden hätte können. Dies sei jedoch unterlassen und der Sicherstellungsauftrag daher zu Unrecht erlassen worden.

Materielle Rechtswidrigkeit:

Im gegenständlichen Sicherstellungsauftrag der belangten Behörde vom 12.11.2020 sei in der Begründung Nachstehendes angeführt worden:

„Nach §§ 172, 185 Abs 5 FinStrG iVm § 232 BAO kann nach Einleitung des Finanzstrafverfahren, aber noch vor Eintritt der Vollstreckbarkeit ein Sicherstellungsauftrag erlassen werden, um dadurch einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung von Straf- und Kostenbeträgen zu begegnen. Die Einbringung dieser Beträge ist gefährdet, weil zum derzeitigen Zeitpunkt ohne die Sicherstellung der gegenständlichen nichts mit der dafür notwendigen Sicherheit Gewähr geleistet werden kann, dass die o.a. Strafbeträge auch wirklich einbringlich gemacht werden können. “

Aufgrund dieser Ausführungen sei gegen den Beschuldigten der Sicherstellungsauftrag des Zollamtes ***ZA*** vom 12.11.2020 erlassen worden. Wie bereits oben dargelegt, sei der Sicherstellungsauftrag erheblich mangelhaft und auch in rechtswidriger Weise erlassen worden. Eine genaue Begründung, warum eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung vorliege, sei im Sicherstellungsauftrag nicht angeführt worden. Aufgrund dieser unzureichenden Ausführungen hätte die betreffende Behörde den Sicherstellungsauftrag nicht erlassen dürfen. Der gegenständliche Sicherstellungsauftrag sei daher mangelhaft und unschlüssig.

Die belangte Behörde habe den gegenständlichen Sicherstellungsauftrag unzureichend begründet und nicht angeführt, welche Gründe für die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit vorliegen. Dies wäre jedoch zur Erlassung eines rechtmäßigen Sicherstellungsauftrages jedenfalls notwendig gewesen.

Außerdem liege hinreichendes finanzielles Vermögen vor. Der Beschuldigte verfüge über ausreichende Geldmittel und liege daher auch eine diesbezügliche Bestätigung der betreffenden Hausbank des Beschuldigten vor. Außerdem sei der Beschuldigte Geschäftsführer der ***U*** und verfüge diese ebenfalls über ausreichende Geldmittel zur allfälligen Abdeckung des gegenständlichen Betrages.

Aufgrund der obigen Ausführungen sei ersichtlich, dass der gegenständliche Sicherstellungsauftrag mit erheblicher Rechtswidrigkeit behaftet sei.

4. Gestellt wurden des Weiteren Anträge auf Aussetzung des Verfahrens, auf Aussetzung der Einhebung und Aufhebung der Sicherstellung sowie auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung.

5. Im Vorlagebericht vom 5. Juni 2023 wurde seitens des Zollamtes Österreich hervorgehoben, dass mehrfach angeboten worden sei, durch Erlag eines Betrages, im gegenständlichen Fall in Höhe von 10.034,60 Euro zu erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung dieses Bescheides (gemeint ist der Sicherstellungsauftrag) unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden. Der genannte Betrag wurde bis dato nicht erlegt. Es wurde die Beschwerde vorgelegt.

Soweit ab diesem Zeitpunkt das Finanzstrafverfahren weitergeführt wurde und in der Folge der Vollständigkeit halber als Verwaltungsgeschehen abgebildet wird, ist dieses nach den darauf angewendeten Rechtsvorschriften (siehe dazu die rechtlichen Erwägungen) für die vorliegende Entscheidung nicht mehr maßgebend.

Als Beschuldigter hat der Beschwerdeführer am 15. Dezember 2020 Einspruch gegen die Strafverfügung des Zollamtes ***ZA*** vom 12. November 2020, GZ. ***Nr.***, eingebracht. Mit Erkenntnis des Zollamtes Österreich als Finanzstrafbehörde durch den Spruchsenat vom 10. März 2023, ***Nr.***, wurden die Finanzstrafverfahren gegen den Beschuldigten (Beschwerdeführer) aus dem Grund, dass das Günstigkeitsprinzip des § 4 Abs. 2 FinStrG von Amts wegen anzuwenden sei, gemäß § 136 FinStrG eingestellt. Die Einstellung unter anderem des gegen den Beschwerdeführer geführten Finanzstrafverfahrens wurde vom Amtsbeauftragten des Zollamtes Österreich mit am 25. Mai 2023 eingebrachter Beschwerde bekämpft.

Mit Erkenntnis vom 13. September 2023 zu GZ. ***GZ*** wurde die finanzstrafrechtliche Verantwortung des Beschuldigten (Beschwerdeführer) auf 70 ***Instrumente2" eingeschränkt, indem er deren Abfertigung trotz fehlender Einfuhr-CITES-Bescheinigung veranlasst habe, obwohl ihm aufgrund einer im selben Jahr vorangegangenen, vergleichbare ***Instrumenten*** betreffende Einfuhrsendung das Gegenteil bekannt gewesen sei und ihm bekannt gewesen sei, dass ein Ausfuhr-CITES vorgelegen ist, er jedoch kurzfristig bei der zuständigen Stelle, welche als Person nicht erreichbar war, kein Einfuhr-CITES bekommen

konnte. Somit nahm das Bundesfinanzgericht für diese Sendung vom 12. Juni 2019 über 70 ***Instrumente2" eine vorsätzliche Verwirklichung des Finanzvergehens nach § 8 Abs. 1 ArtHG durch den Beschwerdeführer sowohl in objektiver als auch in subjektiver Hinsicht an.

Der Beschwerdeführer wurde sohin für schuldig befunden, am 12. Juni 2019 70 ***Instrumente2" vorsätzlich widerrechtlich in das Zollgebiet der Europäischen Union eingeführt zu haben, obwohl die Voraussetzungen für die Einfuhr nach den Bestimmungen der Verordnung (EG) Nr. 338/97 des Rates über den Schutz von Exemplaren wildlebender Tier- und Pflanzenarten durch Überwachung des Handels nicht vorlagen, da er zum Zeitpunkt der Einfuhr über keine gültige CITES- Einfuhrbewilligung für die Palisanderhölzer im Zuge einer Verarbeitung in Musikinstrumenten (der 70 ***Instrumente2") verfügte.

Er habe dadurch das Finanzvergehen nach § 8 Abs. 1 Z. 1 ArtHG 2009 begangen.

Gemäß § 8 Abs. 1 ArtHG 2009 wurde über ihn eine Geldstrafe von € 1.500,00 und gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit dieser Geldstrafe eine Ersatzfreiheitsstrafe von drei Tagen festgesetzt. Gemäß § 19 Abs. 1, 4, 5 und 6 FinStrG wurde über den Beschwerdeführer für die 70 ***Instrumente2" statt auf Verfall auf teilweisen Wertersatz in der Höhe von € 2.400,00 erkannt.

Gemäß § 20 FinStrG wurde für den Fall der Uneinbringlichkeit der Wertersatzstrafe die an dessen Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit fünf Tagen festgesetzt. Gemäß § 185 FinStrG waren die Kosten des Finanz Strafverfahrens vom Beschwerdeführer in der Höhe von € 150,00 sowie die Kosten des allfälligen Strafvollzuges zu ersetzen.

Darüber hinaus, und zwar soweit es den Import von 247 ***Instrumenten*** am 30. August 2019 betraf, wurde die Beschwerde des Amtsbeauftragten als unbegründet abgewiesen.

6. Am 27. Mai 2024 wurde von Seiten des Zollamtes Österreich als Finanzstrafbehörde mitgeteilt, dass der Beschwerdeführer sowohl - die mittlerweile reduzierte - Geldstrafe als auch Wertersatz (zuzüglich der vom Bundesfinanzgericht festgesetzten Kosten des Finanzstrafverfahrens) bezahlt habe.

Beweiswürdigung:

Die Beweisaufnahme erfolgte durch Einsicht in den dem Verwaltungsgericht vorgelegten Zollamtsakt sowie in die Akten des parallel anhängigen, weitergeführten und in der Zwischenzeit durch Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 13. September 2023 zu GZ. ***GZ*** rechtskräftig abgeschlossenen Finanzstrafverfahrens.

Das angenommene Verwaltungsgeschehen, soweit es die tatsächliche Entscheidungsgrundlage darstellt, wird von den Parteien nicht bestrittenen, ist für das Verwaltungsgericht nachvollziehbar und ist durch den Akteninhalt belegt.

Rechtslage:

Gemäß § 172 Abs. 1 FinStrG obliegt die Einhebung, Sicherung und Einbringung der Geldstrafen und Wertersatzes sowie der Zwangs- und Ordnungsstrafen und die Geltendmachung der Haftung den Finanzstraßbehörden, die dazu auch Amtshilfe durch Abgabenbehörden in Anspruch nehmen können. Hierbei gelten, soweit dieses Bundesgesetz nicht anderes bestimmt, die Bundesabgabenordnung und die Abgabenexekutionsordnung sinngemäß.

Gemäß § 172 Abs. 2 leg. cit. darf ein Sicherstellungsauftrag erst nach Einleitung des Finanzstraßverfahrens (§ 82 Abs. 3 und § 83 Abs. 3) erlassen werden.

Gemäß § 185 Abs. 5 leg. cit. obliegt die Einhebung, Sicherung und Einbringung der Kosten, ausgenommen jener für den Vollzug einer Freiheitsstrafe (Ersatzfreiheitsstrafe), den Finanzstraßbehörden. Hierbei gelten, soweit dieses Bundesgesetz nicht anderes bestimmt, die Bundesabgabenordnung und die Abgabenexekutionsordnung sinngemäß. § 172 gilt entsprechend.

Gemäß § 232 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den 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.

Gemäß § 232 Abs. 2 BAO hat der Sicherstellungsauftrag (Abs. 1) 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.*

Gemäß § 152 Abs. 1 FinStrG ist eine Beschwerde gegen alle sonstigen im Finanzstrafverfahren ergehenden Bescheide sowie gegen die Ausübung unmittelbarer finanzstrafbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt zulässig, soweit nicht ein Rechtsmittel für unzulässig erklärt ist. Gegen das Verfahren betreffende Anordnungen ist, soweit nicht ein Rechtsmittel für zulässig erklärt ist, eine abgesonderte Beschwerde nicht zulässig; sie können erst mit einer Beschwerde gegen das das Verfahren abschließende Erkenntnis (Bescheid) angefochten werden. Zur Erhebung der Beschwerde ist derjenige berechtigt, an den der angefochtene Bescheid ergangen ist oder der behauptet, durch die Ausübung unmittelbarer finanzstrafbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt in seinen Rechten verletzt worden zu sein sowie bei einem Bescheid eines Spruchsenates oder eines Spruchsenatsvorsitzenden auch der Amtsbeauftragte.

Gemäß § 161 Abs. 1 leg. cit. hat das Bundesfinanzgericht, sofern die Beschwerde nicht gemäß § 156 mit Beschluss zurückzuweisen ist, grundsätzlich in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung des Erkenntnisses seine Anschauung an die Stelle jener der Finanzstrafbehörde zu setzen und das angefochtene Erkenntnis (den Bescheid) abzuändern oder aufzuheben, den angefochtenen Verwaltungsakt für rechtswidrig zu erklären oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Rechtliche Erwägungen:

Zu Spruchpunkt I:

a) Die Sicherstellung dient der Sicherung der Einbringlichkeit der zu erwartenden oder schon verhängten, aber noch nicht fälligen Strafen, wenn die Einbringung gefährdet oder wesentlich erschwert ist. Sie kommt nur in dem Zeitraum zwischen der Einleitung des Strafverfahrens (§ 172 Abs. 2 FinStrG) und dem Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 171 Abs. 1 und § 172 Abs. 1 FinStrG, § 226 BAO) in Betracht. Vor und nach diesen Zeitpunkten ist sie ausgeschlossen. Ihr kommt also nur ein vorläufiger Charakter zu. Die Geltendmachung erfolgt mit Sicherstellungsauftrag, der ein rechtsmittelfähiger Bescheid ist. Der Sicherstellungsauftrag bildet die Grundlage der Vollstreckung zur Sicherstellung (*Judmaier* in Köck/Kalcher/Judmaier/Schmitt, Finanzstraf-gesetz, Band 2, 5. Aufl. (2021), § 172, I. Kommentar zu § 172 [Rz 8]).

Der Sicherstellungsauftrag hat im Finanzstrafverfahren unter sinngemäßer Anwendung des § 232 Abs. 2 BAO die voraussichtliche Höhe der Geld- und Wertsatzstrafe (unter Bedachtnahme auf den Strafrahmen des Finanzvergehens, dessen die Partei verdächtig ist), die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung ergibt, den Vermerk, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann, und die Bestimmung des Betrages zu enthalten, durch dessen Hinterlegung der Verdächtige erwirken

kann, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden (*Fellner*, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, Rz 13 zu §§ 171-174 FinStrG m. w. N.).

Im vorliegenden Fall wurde also das Instrument des Sicherstellungsauftrages, welches seine rechtliche Grundlage in § 232 der Bundesabgabenordnung - BAO findet, im Anwendungsbereich des Finanzstrafgesetzes - FinStrG herangezogen (§ 172 Abs. 1 und 2 FinStrG; die zuvor dargestellten in Rechtsprechung und Lehre unbestrittenen Kriterien ergeben sich nach Ansicht des erkennenden Gerichtes allerdings nicht aus einer „sinngemäßen Anwendung“ des § 232 Abs. 2 BAO, sondern - gewissermaßen „umgekehrt“ - aus einer teleologischen Interpretation des § 232 BAO im Lichte des Finanzstrafgesetzes).

b) Ein Sicherstellungsauftrag nach § 232 Abs 1 und 2 BAO setzt also voraus, dass bereits ein Abgabenanspruch entstanden ist und die Einbringung der betreffenden Abgaben gefährdet oder wesentlich erschwert ist. Die Verwirklichung des Tatbestandes, an den die Abgabepflicht geknüpft ist, muss im Hinblick auf die auch für Sicherstellungsaufträge geltende Begründungspflicht iSd § 93 Abs 3 lit a BAO in der Begründung des Sicherstellungsauftrages entsprechend dargetan werden. Die Begründung müsste in diesem Zusammenhang jedenfalls erkennen lassen, welcher konkrete Sachverhalt der Entscheidung zugrundegelegt wurde und welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung dafür maßgebend waren (VwGH 20.02.1997, 95/15/0057, unter Hinweis auf VwGH 10.7.1996, 92/15/0115; vgl. *Fischerlehner* in *Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren I³ § 232 BAO (Stand 1.2.2021, rdb.at), Anm 5 unter Hinweis auf VwGH 24.2.2011, 2007/15/0140).

Ein Sicherstellungsbescheid ist kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinhebung zuzuordnende Sofortmaßnahme (VwGH 10.7.1996, 92/15/0115, spricht von einer dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnenden Sofortmaßnahme), die dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zu der Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgaben gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Noch schärfer ist für das Finanzstrafverfahren das, was der Sicherstellungsauftrag *ist*, nämlich infolge seiner Vorläufigkeit grundsätzlich und somit auch in einem verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren eine behördliche Maßnahme ohne Entscheidung in der Sache selbst (*Fellner*, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, Rz 13 zu §§ 171-174 FinStrG m. w. N.), von dem abzugrenzen, was er *nicht ist*, nämlich diese „Entscheidung in der Sache selbst“.

Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann; es genügt vielmehr, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Tatbestandes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe (vgl. die Anführung der voraussichtlichen Höhe in § 232 Abs. 2 lit. a BAO) sowie für

die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (VwGH 20.02.1997, 95/15/0057). Ob der Abgabensanspruch tatsächlich entstanden ist, ist in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden (VwGH 10.07.1996, 92/15/0115).

Mit diesem Erkenntnis wurde, so ersichtlich, im Hinblick auf das Erfordernis, den Tatbestand für den Abgabensanspruch in die Begründung des Sicherstellungsauftrages aufzunehmen, eine Judikaturlinie begründet (vgl. u. a. VwGH 24.2.2011, 2007/15/0140), welche sich allerdings auf den Fall bezogen hat, dass der belangten Behörde auf Grund der Feststellungen im gegen den Beschwerdeführer eingeleiteten Finanzstrafverfahren *gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabensanspruches vorlagen*. Diese Judikaturlinie hat sich in weiterer Folge allgemein durchgesetzt (*Fischerlehner* in *Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren I³ § 232 BAO (Stand 1.2.2021, rdb.at), Anm 5 unter Hinweis auf VwGH 2. 9. 2009, 2005/15/0063; *Hervorhebung durch das Gericht*).“

c) Demgemäß wird die Verwirklichung des Tatbestandes, an den die Abgabepflicht geknüpft ist, zwar nicht als solche - und damit erst - im Sicherstellungsverfahren zu begründen sein; sie wird aber - wohl mit ihrer auf das Wesentliche zusammengefassten Begründung - als dessen Grund in den Sicherstellungsauftrag aufzunehmen sein.

Im Übrigen gilt nur im Anwendungsbereich des - hier nicht einschlägigen - § 232 Abs. 3 BAO, nicht aber allgemein, dass eine auf konkrete Umstände gestützte Vermutung genügt und die Feststellung des Sachverhaltes durch Nachweise keine Voraussetzung ist (*Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht, 4. Aufl. (2017), 14. Fälligkeit und Einhebung der Geldstrafen und Wertersätze, Vollziehung des Verfalls (§§ 171 ff) unter Verweis auf VwGH vom 16.12.2014, Ro 2014/16/0070, Ro 2014/16/0071). Hingegen ist eine Annahme allerdings - gerade für den Bereich des Finanzstrafverfahrens - schon deshalb *vorläufig*, weil die rechtsstaatlichen Garantien in besonderer, erhöhter Weise für den einer Tat Beschuldigten zu gelten haben.

Andererseits muss sie in ihrer Vorläufigkeit in engem Zusammenhang mit vereinfachten Instrumenten des Strafverfahrens wie der Strafverfügung gesehen werden, welche selbst auf Grund der Angaben des Beschuldigten von einem ausreichend geklärten Sachverhalt ausgeht, gegen die allerdings ein Ermittlungsverfahren in der Qualität des Untersuchungsverfahrens offensteht (der aber, wenn kein Einspruch (mehr) zur Verfügung steht, in besonderer Weise „Geltung“ beansprucht; § 145 Abs. 5 FinStrG). Nach Ansicht des erkennenden Gerichtes wird innerhalb dieses Fehlerkalküls und genau in dieser Möglichkeit einer demgegenüber vorgezogenen Erlassung eines Sicherstellungsauftrages der Sicherungszweck der Maßnahme abgebildet.

Jedenfalls muss die Begründung eindeutig erkennen lassen, von welchem Sachverhalt die belangte Behörde ausgegangen ist, mag sie ihre Annahmen auch im genannten Sinn „vorläufig“ oder aber „durch Vermutung“ getroffen haben. Sie muss sich also - mit den Worten des

Verwaltungsgerichtshofes (siehe unten) - in dem soeben dargestellten besonderen Sinn darüber „ein Urteil“ gebildet haben.

d) 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 (VwGH 11.2.2016, Ra 2015/13/0039, unter Hinweis auf die Vorjudikatur; hier werden freilich die - zu trennenden - Fragen nach – fehlendem- Neuerungsverbot und Orientierung der Rechtsmittelbehörde an der zu ihrem eigenen Entscheidungszeitpunkt gegebenen Sach- und Rechtslage vermengt).

Diese Voraussetzungen wären insbesondere **1.** die angenommenen Abgabenansprüche oder Abgabenstrafansprüche, **2.** die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergeben sowie **3.** (mittelbar) die Gründe, welches Verhalten des Beschwerdeführers den Strafanspruch ausgelöst haben soll (als mit der „voraussichtliche(n) Höhe der Abgabenschuld“ im § 232 Abs. 2 lit. a verwoben). Während erstere durch das Herstellen eines engen zeitlichen Zusammenhanges mit der Strafverfügung aus dieser erschlossen werden können, fehlen letztere beide.

Der angefochtene Bescheid genügt den Begründungsanforderungen allerdings nicht. Während der Sicherstellungsauftrag zu 1. und (3.) keine Ausführungen enthält, erweist sich die Begründung zu 2. als rudimentär.

Zu 1. und 3.: Er enthält trotz der entsprechenden Beschwerdeeinwendungen zunächst keine Sachverhaltsfeststellungen - auch nicht durch ausdrücklichen Verweis auf die Begründung beispielsweise der Strafverfügung - und dementsprechend auch keine diesbezügliche Beweiswürdigung zur Frage, durch welches konkrete Verhalten der Beschwerdeführer den Strafanspruch ausgelöst habe; er enthält auch keinen Hinweis, aus welchen Überlegungen sich die Höhe der Geldbeträge ergebe. Zwar führt der angefochtene Bescheid eine Geschäftszahl an, allerdings steht für das erkennende Gericht in Frage, ob in diesem Verweis eine taugliche Begründung erblickt werden kann.

Weil aber - wie oben ausgeführt - Gegenstand im Rechtsmittelverfahren gegen einen Sicherstellungsauftrag die Frage ist, ob die im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages dafür erforderlichen Voraussetzungen gegeben gewesen sind, ergibt sich jedenfalls aus nachträglich erlassenen Strafbescheiden keine Bindungswirkung, die die Behörde von ihrer Begründungspflicht entbinden könnte (vgl. VwGH 20.2.1997, 95/15/0057). „Vice versa“ wirkt sich der Umstand, dass das Verfahren nach Erlassung des angefochtenen Bescheides mittels Einspruches vom 1. Dezember 2020 wieder anhängig gemacht wurde, nicht als Mangelhaftigkeit auf den angefochtenen Bescheid aus.

Mit Erkenntnis vom 28. Februar 2014, 2013/16/0053, (2013/16/0052) hob der Verwaltungsgerichtshof den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates vom 21. Jänner 2013,

Zl. ZRV/0210-Z3K/12 wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Dem aufgehobenen Bescheid fehle es an einer zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung, der die konkrete Tätigkeit der Revisionswerberin schildere, weshalb *ein Urteil* über die Abgabepflicht, insbesondere zur Frage der Person des Steuerschuldners nicht gebildet werden konnte; *Hervorhebung durch das Gericht*).

Demgegenüber war im vorliegenden Fall *ein Urteil* über den (auch nur allenfalls bestehenden) Anspruch auf Zahlung von Geldbeträgen zu bilden, und zwar in der Richtung, dass Geldstrafen und Wertersatz zu zahlen seien. Da die Bescheide aufeinander aufbauen, muss sich nach Ansicht des erkennenden Gerichtes *insgesamt eine durchgängige Sachverhaltsdarstellung* in der Weise ergeben, dass im vorliegenden Fall der Sicherstellungsauftrag auf das zumindest anhängige (arg.: „eingeleitete“) Finanzstrafverfahren zurückgeführt werden kann (*Hervorhebung durch das Gericht*).

Dies ist nicht der Fall, wobei der zu prüfende Sicherstellungsauftrag jedenfalls keinen auch für den Rechtsunterworfenen erkennbaren inhaltlichen Bezug zu einem bestimmten Finanzstrafverfahren aufweist. Offenkundig sollte der Sicherstellungsauftrag vom 12. November 2020 an jenen Teil im Spruch der Strafverfügung vom selben Tag anknüpfen, welcher die Einfuhr vom 30. August 2019 betraf.

Zu 2.: Wenn der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde sowohl unter dem Punkt „*Mangelnde Sachverhaltsfeststellung / wesentliche Verfahrensverstöße*“ als auch unter dem Punkt „*Materielle Rechtswidrigkeit*“ zum zentralen Bestandteil eines Sicherstellungsauftrages nach § 232 Abs. 2 lit. b - auf das Wesentliche zusammengefasst - vorbringt, dass eine genaue Begründung, warum eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung vorliege, im Sicherstellungsauftrag nicht angeführt und Selbiger daher mangelhaft und unschlüssig sei, so kann ihm diesbezüglich nicht mit Erfolg entgegengetreten werden. Den - vom Gericht so verstandenen - weiteren Beschwerdeausführungen, dass von der Behörde im Sicherstellungsauftrag ein Nachweis der Gefährdung der Einbringung zu erbringen gewesen wäre, kann in dieser Allgemeinheit nicht beigetreten werden.

Soweit der angefochtene Bescheid konkret damit begründet wurde, dass „(D)ie Einbringung dieser Beträge“ ... „*gefährdet (ist), weil zum derzeitigen Zeitpunkt ohne die Sicherstellung der gegenständlichen nicht mit der dafür notwendigen Sicherheit Gewähr geleistet werden kann, dass die o. a. Strafbeträge auch wirklich einbringlich gemacht werden können.*“, ist diese Begründung redundant.

Die Gefährdung wurde mit anderen Worten in fehlender Gewähr für die Einbringung gesehen. Gründe der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung werden allerdings nicht genannt.

In Bezug auf die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung fehlt es der angefochtenen Entscheidung an der Begründung, aus welchen besonderen Umständen des

Einzelfalles geschlossen werden kann, dass die Einbringung nur bei raschem Zugriff der Behörde gesichert erscheint (VwGH 11.2.2016, Ra 2015/13/0039; vgl. etwa *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 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).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist allerdings für einen Sicherstellungsauftrag eine vom Abgabenschuldner gesetzte Gefährdungshandlung nicht erforderlich; es genügt (zu § 232 Abs. 2 lit. b), wenn dies aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann (VwGH 11.2.2016, Ra 2015/13/0039; vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 3. Juli 2003, 2000/15/0044, sowie die bei *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 232 Tz 6 angeführte hg. Rechtsprechung). Sehr wohl wird jedenfalls in höchstgerichtlichen zivilgerichtlichen Urteilen vertreten, § 232 Abs. 1 erster Satz BAO setze einen konkreten Gefährdungstatbestand voraus (so OGH 3.9.1986, 1 Ob 30/86, JBl 1987, 244); die abstrakte Möglichkeit von Vermögensverminderungen reicht allerdings nicht aus; so z. B. VwGH 21.11.2001, 96/08/0104 unter ausdrücklicher Anknüpfung an OGH 3.9.1986, 1 Ob 30/86; zit. in *Fischerlehner* in *Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren I³ § 232 BAO (Stand 1.2.2021, rdb.at)).

Jedoch hätte die in den Entscheidungsgründen zum Ausdruck kommende Prämisse, dass (zunächst von wem immer) „Gewähr“ für die Einbringung zu leisten sei, im Hinblick auf den vorläufigen Charakter des Sicherstellungsauftrages dazu führen müssen, Tatsachen im Sinne einer wirtschaftlichen *Lage* des Verpflichteten festzustellen, welche darauf schließen lassen, die Einbringung der Beträge sei - nach dem Maßstab der Einbringlichkeit - *ansonsten*, also *ohne* den genannten „raschen Zugriff“ der Behörde, gefährdet. Derartige Feststellungen lässt der angefochtene Bescheid aber vermissen. Jedenfalls die für die Tragfähigkeit der Begründung des Sicherstellungsauftrages entscheidenden Sachverhaltselemente zur wirtschaftlichen Lage wären selbständig festzustellen und anzuführen gewesen wären.

e) Da im vorliegenden Fall auch nicht etwa Tatsachen festgestellt wurden, welche überhaupt daraufhin beurteilt hätten werden können, ob hieraus im Sinne des § 232 BAO Relevantes gefolgert werden kann, *ob* also Gründe vorliegen - das Vorbringen des Beschwerdeführers, es sei nicht angeführt worden, „welche Gründe“ für die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung vorliegen, wird dahingehend verstanden - kommt es nach Ansicht des erkennenden Gerichtes auf die positive Behauptung in der Beschwerde, es liege außerdem hinreichendes finanzielles Vermögen vor, nicht mehr an. Vielmehr wäre es notwendig und hinreichend gewesen, (die) Gründe darzustellen, aus denen aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt (§ 232 Abs. 2 lit. b BAO; der OGH misst dem in seinem Urteil vom 3. September 1986, 1 Ob 30/86, JBl. 1987, 244, besondere Bedeutung zu).

Insofern, als die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt, zu dem nach dem Gesetz vorgeschriebenen Inhalt des Sicherstellungsauftrages zählen, erlangt umgekehrt ihr Fehlen noch eine weitere Bedeutung: Schreibt das Gesetz (wie hier § 232 Abs. 2 BAO) für den Sicherstellungsauftrag einen bestimmten Inhalt vor („hat zu enthalten“) und legt es sodann (wie hier im § 233 Abs. 1 BAO) fest, dass „der Sicherstellungsauftrag“ Grundlage für das gerichtliche Sicherungsverfahren ist, so muss angenommen werden, dass dies nur für jene Sicherstellungsaufträge gelten soll, die den vorgeschriebenen Inhalt haben. Andere Sicherstellungsaufträge können daher nicht die Grundlage für das gerichtliche Sicherungsverfahren bilden und sind keine für die Bewilligung der Exekution zur Sicherstellung geeigneten Titel (OGH 28.11.1990, 3 Ob91/90).

Die diese Judikatur leitenden Grundsätze lassen sich nach Ansicht des erkennenden Gerichtes auch auf Sicherstellungsaufträge nach § 232 BAO, welche ihre Funktion im Sinne des § 172 FinStrG haben, übertragen, ist doch nach § 233 BAO der Sicherstellungsauftrag Exekutionstitel für das finanzbehördliche und das gerichtliche Sicherungsverfahren (*Fellner*, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, Rz 13a zu §§ 171-174 FinStrG m. w. N.; vgl. § 78 Abs. 1 AbgEO zur Sicherung auch von Abgabenstrafen).

f) Gegen den Sicherstellungsauftrag ist im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren das Rechtsmittel der Beschwerde (§ 152 Abs. 1 FinStrG) zulässig. Wie bereits ausgeführt, ist ein Sicherstellungsauftrag im Zuge eines solchen Rechtsmittelverfahrens allein darauf zu überprüfen, ob die im Zeitpunkt seiner Erlassung hierfür erforderlichen sachlichen Voraussetzungen gegeben waren (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 232 (Stand 1.6.2012, rdb.at) Anm 13 mit Hinweisen auf Literatur sowie auf die RAE; die Hinweise auf die RAE verfangen allerdings nach Ansicht des erkennenden Gerichtes nicht in zwingender Weise).

Somit ist nicht zu prüfen, ob die seinerzeitigen Voraussetzungen für seine Erlassung im Zeitpunkt der Beschwerdeerledigung (noch) vorliegen (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 232 Rz 11 m. w. N.). Vielmehr sind nach Erlassung des Sicherstellungsauftrages eingetretene Umstände im Rahmen der Beschwerdeentscheidung nicht zu berücksichtigen (vgl. *Fellner*, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, Rz 13a zu §§ 171-174 FinStrG m. w. N.).

Hieraus erhellt, dass eine Prüfung der seinerzeit für die Erlassung maßgeblichen Voraussetzungen im Hinblick darauf, ob sie im Zeitpunkt der Beschwerdeerledigung noch vorliegen, darauf hinausliefe, den (späteren) Wegfall der Voraussetzungen *jedenfalls* für relevant zu erachten und als Konsequenz eine Aufhebung des Rechtsaktes als - in einem solchen Fall - unzulässig *geworden* vorzunehmen. Da der Sicherstellungsauftrag unter diesen Bedingungen jedenfalls aufzuheben wäre, entfielen allerdings regelmäßig die vertiefte Prüfung seines rechtsgültigen Zustandekommens (genau darauf liefe die abweichende Meinung hinaus, welche z. B. *Arnold*, AnwBl 1983, 545, vertritt, wonach der Berufung stattzugeben ist, wenn vor Berufungserledigung die betreffende Abgabenschuld entrichtet wird).

Folgte man dieser Rechtsansicht, könnte selbst im Finanzstrafverfahren eine Beschwerde bloß dazu Anlass geben, Rechtsverhältnisse rückabzuwickeln oder mittels „contrarius actus“ zu widerrufen. Dies wäre der Fall, wenn eine zum Zeitpunkt ihrer Erlassung dringend erforderliche Maßnahme dann rechtswidrig wird und aufzuheben ist, wenn der Grund für die Erlassung fortfällt (vgl. in treffender Diktion, allerdings in anderem Kontext VfGH 1.10.2020, V405/2020 (V405/2020-14 et alt.). Eine Aufhebung als eine Art von „Widerruf“ bei Wegfall der Gründe und/oder der Voraussetzungen für die Erlassung des Rechtsaktes oder eine Aufhebung nach § 299 BAO sind allerdings tendenziell Maßnahmen der Verwaltungsführung, nicht jedoch der Verwaltungskontrolle.

Der angefochtene Bescheid war wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben, da der Sicherstellungsauftrag entgegen § 232 Abs. 2 BAO keine Gründe enthält (§ 232 Abs. 2 lit. b leg. cit.).

Was die gestellten Anträge betrifft, so ergibt sich ein differenziertes Bild:

g) Vorausgeschickt werden muss, dass eine Behandlung, sei es in meritorischer, sei es in formaler Hinsicht, jener Anträge ausscheidet, die nicht an das Gericht gestellt wurden.

Auf Anträge, die nicht von vorneherein nicht an das Gericht zu stellen waren (wie gemäß § 152 Abs. 2 FinStrG der Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung), die aber auch inhaltlich ins Leere gehen, konnte aus rechtsstaatlichen Gründen kurz eingegangen werden. Diese Betrachtung ergab, dass sich die Anträge in ihrer Funktion durch den Ablauf des Verfahrens erledigt haben, indem ihnen entweder durch Anerkennung der jeweiligen Rechtsposition entsprochen wurde oder sie ihre Funktion im Laufe des Verfahrens verloren haben oder aber diese von vornherein nicht erfüllen konnten:

h) Eine Aussetzung der Einhebung kam (kommt) nicht in Betracht und scheitert schon daran, dass „vice versa“ die Einhebung einer Abgabe, welche nach § 212a BAO ausgesetzt werden könnte, nicht erfolgt.

Unter anderem für die Einhebung von Geldstrafen wird, noch vor der Bestimmung über den Sicherstellungsauftrag in § 172 Abs. 2 FinStrG, in § 172 Abs. 1 leg. cit. die Bundesabgabenordnung anwendbar erklärt; für die Einhebung der Kosten des Finanzstrafverfahrens erfolgt dies in § 185 Abs. 5 FinStrG. Da der Sicherstellungsauftrag im Finanzstrafverfahren allerdings im Regelungszusammenhang mit der Einhebung, Sicherung und Einbringung der Geldstrafen steht, wird man in einem ersten Schritt nicht nur von einer Anwendbarkeit des § 232 BAO, sondern auch der §§ 232 f BAO auf das finanzbehördliche Sicherungsverfahren im Strafverfahren auszugehen haben. Dies hat Auswirkungen auf dessen

chronologische Einordnung als „einstweilige Maßnahme“ vor und im Zusammenhang mit dem Eintritt der Vollstreckbarkeit sowie auch mit Bezug auf deren Wirkung als Titel.

Im Falle von Maßnahmen zur Sicherung (u. a. der Einhebung) einer Geldstrafe kommt es allerdings nicht zu einer abschließenden rechtlichen Beurteilung eines Sachverhaltes. Vielmehr handelt es sich dabei um vorläufige Maßnahmen zur einstweiligen Sicherung öffentlicher Rechte. In einem derartigen Verfahren sind Entscheidungen im Verdachtsbereich und keine abschließenden Lösungen zu treffen (VwGH 31.5.1995, 93/16/0171). Derartige Bescheide enthalten folglich insbesondere kein Leistungsgebot (vgl. zum Leistungsgebot als Charakteristikum eines „Abgabenbescheides“ *Stoll*, BAO-Kommentar, 2073).

Sie können somit nicht *selbst* wiederum „zum Ausgangspunkt“ etwa für eine Einhebung oder umgekehrt für eine „Aussetzung der Einhebung“ gemacht werden. Beide Instrumente stehen vielmehr in der Systematik der BAO im 6. Abschnitt nahe beinander; dies allerdings mit unterschiedlicher Ausrichtung: A. Fälligkeit, Entrichtung und Nebengebühren der Einhebung einerseits und C. Vollstreckbarkeit, oder, wie zu ergänzen wäre, Sicherung der Einhebung andererseits.

i) Dass „*die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides nicht gehemmt*“ wird, muss im Zusammenhang mit einem Sicherstellungsauftrag isoliert und modifiziert gegenüber der allgemeinen Bedeutung in § 254 BAO verstanden werden. Zuerst „isoliert“ in dem Sinn, dass dieser Wortfolge noch nicht die besondere Bedeutung beigemessen werden kann, dass Einhebung und zwangsweise Einbringung - die Vollstreckung i. e. S. - der Geldstrafe nicht aufgehalten würden; der Fokus wird vielmehr im Vorfeld auf die Sicherung von deren *Einbringlichkeit* gerichtet, welche konkret durch Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen des Beschwerdeführers erfolgte. Dann aber auch - dem entsprechend - „modifiziert“ in dem Sinn, dass dieser Bescheid in einem weiteren Sinn „in Vollzug gesetzt“, also in die Wirklichkeit umgesetzt wird (*Walter/Mayer*, *Verwaltungsverfahrenrecht*⁸, zur grundsätzlichen Suspension der Bescheidwirkungen; insbesondere aus seiner legistischen Konzeption erhellt, dass auch § 254 BAO in diesem weiteren Verständnis zu denken ist).

Maßnahmen zur *Vollziehung* des Sicherstellungsauftrages kann nach § 232 Abs. 1 zweiter Satz i. V. m. § 232 Abs. 2 lit. d BAO wiederum durch den Erlag jenes Geldbetrages begegnet werden. Diese Bestimmung scheint der Beschwerdeführer im Übrigen anzusprechen, wenn er - aus damaliger Sicht - „(D)ie Aussetzung der Einhebung des allenfalls zu erlegenden Betrages in Höhe von € 10.034,60 bis zur rechtskräftigen Entscheidung über die gegenständliche Beschwerde und rechtskräftigen Entscheidung über den beim Zollamt ***ZA*** eingebrachten Einspruch vom 15.12.2020 zu GZ: ***Nr.***.“ beantragt.

Dabei wird übersehen, dass eine Rechtsvorschrift, nach der ein Geldbetrag zu bestimmen ist, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige von der Vollziehung des Sicherstellungsauftrages „befreien“ kann, im Interesse dieses Abgabe- oder Zahlungspflichtigen

liegt (vgl. explizit ein Interesse des Verpflichteten bejahend OGH 28.11.1990, 3 Ob91/90). Macht er allerdings von einem Erlag nicht Gebrauch, bleibt es bei der Vollziehung des Sicherstellungsauftrages. Schon aus diesem Grund würde eine darauf bezogene Aussetzung der Einhebung - unbeschadet aller grundsätzlichen und systematischen Aporien - ihr Ziel verfehlen und geradezu ins Gegenteil gewendet (Im Übrigen könnte der zu erlegende Betrag allenfalls auch geringer bestimmt werden, als die im Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 Abs. 2 lit. a BAO angegebene Betrag in Geld einschließlich der Kosten des Finanzstrafverfahrens gemäß § 185 Abs. 1 i. V. m. Abs. 5 FinStrG ausmacht).

Zu Spruchpunkt II:

j) Einzig der Antrag auf Aussetzung „des gegenständlichen Verfahrens“ - *gemeint wohl*: der Entscheidung - über die Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag des Zollamtes ***ZA*** vom 12. November 2020 zu GZ.: ***Nr.*** hätte im Anwendungsbereich der Bundesabgabenordnung - BAO zuständigkeitshalber, weil nach Vorlage der Beschwerde und unabhängig davon, wo der Antrag eingebracht wurde, vom Verwaltungsgericht in Behandlung genommen werden können.

Wie jedoch eine systematische Interpretation des zweiten Satzes des § 172 Abs. 1 FinStrG zeigt: *„Hiebei gelten, soweit dieses Bundesgesetz nicht anderes bestimmt, die Bundesabgabenordnung und die Abgabenexekutionsordnung sinngemäß.“*, sind damit, was die Bundesabgabenordnung betrifft, ausschließlich die Bestimmungen der §§ 210 BAO gemeint (Köck in Köck/Kalcher/Judmaier/Schmitt, Finanzstrafgesetz, Band 2, 5. Aufl. (2021), § 56, I. Kommentar zu § 56 Rz 41, was sich aus dem Umstand ergibt, dass die Begriffe *„(D)ie Einhebung, Sicherung und Einbringung“* in der Systematik der BAO selbst zum Sechsten Abschnitt gehören *würden*). Diese Auslegung wird „umgekehrt“ dadurch erhärtet, dass in § 56 Abs. 2 FinStrG für dort explizit genannte Parteien- und Verfahrensakte ausschließlich die Bestimmungen des 3. Abschnittes der Bundesabgabenordnung durch Verweisung rezipiert werden.

Der Antrag auf Aussetzung der Entscheidung war daher mit Beschluss als unzulässig zurückzuweisen.

So ersichtlich, wurde dem Antrag ohnehin faktisch dadurch entsprochen, dass das dem angefochtenen Bescheid „zugrundeliegende“ Finanzstrafverfahren mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 13. September 2023 zu GZ. ***GZ***, und somit bereits vor der hier zu treffenden Entscheidung über die Beschwerde gegen den angefochtenen Bescheid, abgeschlossen wurde. Der im vorliegenden Fall zuständig gewordene Richter konnte daher dieses Verfahren fortführen und beenden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Begründung des Ausspruches zur Zulässigkeit der Revision (III. des Spruches):

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht 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. Vielmehr weichen das vorliegende Erkenntnis und der vorliegende Beschluss nicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab. Aus diesem Grund liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, von deren Lösung eine allfällige Revision abhinge, nicht vor. Auch sonst liegt keine Rechtsfrage vor, welcher grundsätzliche Bedeutung zukäme.

Innsbruck, am 24. Juni 2024