

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Gerhard Groschedl in der Beschwerdesache von Herrn ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Heinz Neuböck Wirtschaftstreuhand Gesellschaft m.b.H., Bauernmarkt 24, 1010 Wien, über die Beschwerde des Abgabepflichtigen vom 27. Juni 2018 gegen den Bescheid des damaligen Finanzamtes Baden Mödling vom 6. Juni 2018 betreffend Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO zu Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 23. Mai 2024 in Abwesenheit des Beschwerdeführers und seines steuerlichen Vertreters, jedoch in Anwesenheit des Vertreters der belangten Behörde BA sowie der Schriftführerin zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Aus Anlass der Beschwerde wird der angefochtene Bescheid im Spruch wie folgt berichtigt:

Es wird statt wie bisher „die Sicherstellung der Einkommensteuer 2011-2014 von € 486.000“

„die Sicherstellung der Einkommensteuer 2011 von € 336.000,00, der Einkommensteuer 2012 von € 50.000,00, der Einkommensteuer 2012 von € 50.000,00 sowie der Einkommensteuer 2012 von € 50.000,00 (in Summe € 486.000,00)“ angeordnet.

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

Entscheidungsgründe

Mit Sicherstellungsauftrag vom 6. Juni 2018 ordnete die Abgabenbehörde gemäß § 232 BAO die Sicherstellung der Einkommensteuer 2011-2014 von € 486.000,00 in das Vermögen des Herrn ***Bf1*** (in weiterer Folge kurz: Bf.), damals Altadresse, geboren 1967, an und führte zur Begründung Folgendes aus:

„Die sicherzustellenden Abgabenansprüche sind auf Grund folgender Sachverhalte entstanden und wurden wie folgt ermittelt:

Bei der Vermietung "Adresse1" wurden in den Jahren 2004-2008 2,8 Mio Euro in den Umbau/Zubau investiert und sämtliche Kosten als Instandhaltungsaufwand gem. § 28/2 EStG auf 10 Jahre verteilt abgeschrieben.

Das Gebäude wurde 2004 um EUR 562.747,45 (Gebäudewert ohne Grund und Boden) angeschafft.

Da die Wesensart des Gebäudes im Zuge des Umbaus/Zubaus verändert wurde (zB statt nur einem Obergeschoß wurde auf drei Obergeschoße aufgestockt, Schaffung neuer Wohnungen usw.) handelt es sich nicht um Instandhaltungsaufwand, sondern um Herstellungsaufwand, welcher im Zuge der AfA (jährlich 1,5%) abzuschreiben ist.

Im Jahr 2011 kommt es daher zu einer Wurzelberichtigung, sowie in den Jahren 2011 bis 2014 zu einer Kürzung der geltend gemachten Zehntelaufwendungen gem. § 28/2 EStG.

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

Die Erschwerung der Einbringung der Abgabe(n) ist zu befürchten, weil durch die Ansässigkeitsbescheinigung in der Slowakei (Altadresse) die Gefahr einer Vermögensverschiebung ins Ausland besteht.

Vom Bf. wurde Geld im Rahmen eines Investments (nicht verbrieftes, nicht besichertes, nachrangiges Darlehen iHv bis zu 2.000.000 Euro) bei der **A** (Panama) bereits im Ausland veranlagt.

Es bestehen hohe Verbindlichkeiten an Banken (Bank1) und an private Gläubiger (Darlehensvertrag mit **D1** über 700.000 Euro, sowie Darlehensvertrag mit **D2** über 200.000,-“

In der als Beschwerde zu wertenden Einspruch des Bf. vom 27. Juni 2018 wurde mitgeteilt, dass es nicht nachvollziehbar sei, wie sich die dargestellten Summen errechnen. Die vom FA angeführte Begründung enthält keinerlei Berechnung und ist in keinsten Weise nachvollziehbar. „Den dazu genau formulierten Einspruch erhalten Sie in den nächsten Tagen von meinem Rechtvertreter“.

Mit Schreiben vom 29. Juni 2018 wurde von der steuerlichen Vertretung die angekündigte Beschwerde – soweit es den angefochtenen Bescheid betrifft – wie folgt eingebracht:

„Begründend wird im gegenständlichen Sicherstellungsauftrag, dass eine Sicherheitsleistung deshalb festgelegt werden musste, da im Zuge einer laufenden Betriebsprüfung sich ergeben hätte, dass vom Steuerpflichtigen zu hohe Abschreibungen geltend gemacht wurden.

Unabhängig davon, dass dies bisher im Zuge der schon länger andauernden Prüfung zwar erwähnt wurde, bisher aber in keiner Weise irgendwelche Vorhalte oder Berechnungen dem Steuerpflichtigen oder dessen steuerlichem Vertreter dazu mitgeteilt wurden, ist die nunmehrige Vorgangsweise mit Sicherstellungsauftrag schon inhaltlich in keiner Weise nachvollziehbar und gerechtfertigt.

Unabhängig davon liegt auch in keiner Weise irgendeine Gefährdungshandlung seitens des Steuerpflichtigen vor, welche auch nur im Geringsten eine Situation bewirkt hätte, wonach die Finanzverwaltung vermuten könnte, dass der Steuerpflichtige sich aus der gegenständlichen Prüfung ergebende Steuernachzahlung nicht bezahlen könnte oder würde. Ganz im Gegenteil hat der Steuerpflichtige in Österreich insbesondere namhaftes Immobilienvermögen, wie das gegenständlicher Prüfung zu Grunde liegende Hotelgebäude und weitere Liegenschaften, aus welchen ja erhebliche Mieteinnahmen erzielt werden und besteht in keinsten Weise auch nur der geringste Anschein dafür, dass Vermögen des Steuerpflichtigen verwertet werden würde, um allfällige Veräußerungserlöse, die ja amtsbekannter Weise bei weitem die derzeitigen Belastungen übersteigen würden, ins Ausland verbringen würde, insoweit ist auch der Hinweis im Sicherstellungsauftrag, dass der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz nach Bratislava verlegt hat, in keinsten Weise nachvollziehbar, hat er doch, wie amtsbekannt ist, beträchtliches Liegenschaftsvermögen in Österreich, sodass nicht die geringste Gefährdung der Finanzverwaltung erkennbar ist.

Es wird sohin beantragt, den hiemit angefochtenen Sicherstellungsauftrag ersatzlos zu beheben. [...]

Im Hinblick darauf, dass wie oben ausgeführt die wesentlichen Bestandteile des Sicherstellungsauftrages gem. § 232 Abs. 2 BAO fehlen, wird höflich gebeten in keinsten Weise Sicherungsmaßnahmen vorzunehmen und besteht allenfalls auch die Möglichkeit, dass ein Sicherstellungsbetrag auf das Finanzamtskonto einbezahlt wird. Die einschreitende Steuerberatung wird sich dazu mit dem Finanzamt in Verbindung setzen.“

Im Hinblick auf die dargelegte Mangelhaftigkeit des Sicherstellungsauftrages, wonach gegenständliche Beschwerde jedenfalls erfolgsversprechend ist und der dargelegten Tatsache, dass bei Weitem keine tragfähigen Anhaltspunkte bestehen, wonach eine entsprechende

Steuernachzahlung sich ergibt, wird weiters höflich gestellt der Antrag: die Einhebung des gegenständlich festgesetzten Sicherstellungsbetrages auszusetzen.“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 29. Jänner 2024 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab mit folgender Begründung:

„Im Beschwerdeverfahren ist zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des (erstinstanzlichen) Sicherstellungsauftrages die diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben waren, (siehe hiezu auch Ritz/Koran, BAO7, § 232 Rz 11).

Gem. § 232 Abs 2 BAO hat ein Sicherstellungsauftrag zu enthalten:

- Voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld
- Gründe aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt
- Vermerk, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann
- Die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken kann, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Im Rahmen der Beschwerde vom 27. Juni 2018 (eingelangt am 01. Juli 2018) wird eingewendet, dass die Begründung des Sicherstellungsauftrages keine Berechnung enthält und eine weitere Eingabe des Rechtsvertreters angekündigt. In der Eingabe des Rechtsvertreters vom 29. Juni 2018 (eingelangt am 03. Juli 2018) wird weiters eingewendet, dass Liegenschaftsvermögen im Inland vorhanden ist und deshalb nicht die geringste Gefährdung der Einbringlichkeit gegeben ist

Dem Vorbringen, dass keine Berechnung des Betrages angeführt ist wird entgegenzuhalten, dass bei einem Sicherstellungsauftrag nur die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld anzuführen ist. Dies ist im bekämpften Bescheid unter Angabe der Abgabenart und des Zeitraumes gegeben. Es wurde für die Einkommensteuer eine Abgabenschuld für die Wurzelberichtigung 2011 iHv EUR 286.000,- sowie eine Abgabenschuld für die Berichtigung der Abschreibung 2011 bis 2014 iHv jährlich EUR 50.000,-, somit in Summe EUR 486.000,- angesetzt. Weiters wurde von der belangten Behörde ausgeführt und begründet, weshalb von der Verwirklichung eines Abgabentatbestandes ausgegangen wird.

Die Ermittlung eines genauen Ausmaßes der Abgabenschuld ist für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich (siehe hiezu Ritz/Koran, BAO7, §232 Rz 8). Dem Vorbringen, dass keine Gefährdung gegeben ist, ist entgegen zu halten, dass das Ziel eines Sicherstellungsauftrages darin besteht, dem Abgabengläubiger bereits zu einem Zeitpunkt, in dem sein Anspruch zwar dem Grunde nach feststeht, er aber noch nicht realisierbar ist, wegen

Drohung der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung ein Pfandrecht zu verschaffen, dessen Rang auch für die nachfolgende Exekution zur Einbringung maßgebend ist. Eine solche Gefährdung ist unter anderem bei Auswanderungsabsicht oder Vermögensverschleppung bzw. Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte gegeben (siehe hiezu Ritz/Koran, BAO7, § 232 Rz 5).

Durch die im Rahmen der Außenprüfung vorgelegte Ansässigkeitsbescheinigung in der Slowakei (Altadresse), des Investments bei der ****A****. (Panama) (nicht verbrieftes, nicht besichertes, nachrangiges Darlehen iHv bis zu 2 Mio. Euro) und der hohen Verbindlichkeiten bei Banken (Bank1) und bei privaten Gläubigern (Darlehensvertrag ****D1**** über 700.000 Euro, sowie Darlehensvertrag ****D2**** über 200.000 Euro), war im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages von einer Gefährdung bzw. wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit auszugehen.“

Mit Vorlageantrag vom 6. März 2024 stellte der Bf den Antrag auf Entscheidung durch das (Bundes-)Finanzgericht und die **Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung**.

„Wir weisen nochmals auf die in der Beschwerde vom 1.7.2018 ausführlich dargelegten Gründe hin, wobei der Steuerpflichtige amtsbekannterweise zwischenzeitig auch noch weiteres Vermögen von seinem Vater geerbt hat, insbesondere weitere Liegenschaftsanteile in Vösendorf, sodass die von der Betriebsprüfung vorgebrachten Gründe für den Sicherstellungsauftrag jedenfalls nicht mehr gegeben sind. Es besteht nicht die geringste Überlegung, dauerhaft ins Ausland zu gehen oder allfällige sich ergebende Steuern nicht zu bezahlen und ist auch amtsbekannterweise ausreichend Vermögen bei ihm vorhanden, sodass jedenfalls auch kein Ausfallrisiko besteht.

Es wird daher nochmals höflich beantragt, die gegenständliche Beschwerde dem Finanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.“

Die Ladung zur mündlichen Verhandlung wurde dem Parteienvertreter am 25. April 2024 mit RSb zugestellt. Festgehalten wird, dass trotz fristgerechter ordnungsgemäßer Ladung weder der Bf. noch ein steuerlicher Vertreter zur beantragten mündlichen Verhandlung erschienen ist.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt:

Der Abgabenanspruch an Einkommensteuer 2011 von € 336.000,00, Einkommensteuer 2012 von € 50.000,00, Einkommensteuer 2013 von € 50.000,00 sowie Einkommensteuer 2014 von € 50.000,00 (in Summe € 486.000,00) ist entstanden, da die Wesensart des Gebäudes im Zuge des Umbaus/Zubaus verändert wurde (zB statt nur einem Obergeschoß wurde auf drei Obergeschoße aufgestockt, Schaffung neuer Wohnungen usw.). Somit handelt es sich nicht um Instandhaltungsaufwand, sondern um Herstellungsaufwand, der im Zuge der AfA (jährlich 1,5%) anders abzuschreiben ist als vom Bf. bisher errechnet.

Im Jahr 2011 ist es daher im Rahmen einer Betriebsprüfung zu einer Wurzelberichtigung sowie in den Jahren 2011 bis 2014 zu einer Kürzung der geltend gemachten Zehntelaufwendungen gem. § 28/2 EStG gekommen.

Der Vollständigkeit halber bleibt festzustellen, dass die zwischenzeitig erfolgte bescheidmäßige Festsetzung der Abgabenschuld an Einkommensteuer 2011 von € 405.985,00, an Einkommensteuer 2012 von € 119.886,00, an Einkommensteuer 2013 von € 137.523,00 und Einkommensteuer 2014 von € 139.461,00, zusammen somit € 803.855,00, wesentlich höher ist als im angefochtenen Bescheid dargestellt. Damit ist die im Sicherstellungsauftrag erwähnte Summe von € 486.000 bei näherer Betrachtung auf die auch im Fall der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 EStG festzusetzende Einkommensteuer dieser Jahre beschränkt.

Aktuell ergibt sich aus dem Abgabenkonto des Bf. ein offener Saldo von € 277.806,83, wobei ein Betrag von € 1.650.660,33 (div. Abgaben 2011 bis 2017) von der Einhebung ausgesetzt ist.

Als letztes veranlagtes Jahr ist dem Steuerakt der Einkommensteuerbescheid 2018 vom 25. März 2024 mit einer Nachforderung von € 375.183,00 (von insgesamt festgesetzten € 383.183,00) zu entnehmen. Die Jahre 2019 bis laufend sind noch nicht bescheidmäßig veranlagt worden.

Die hier verfahrensgegenständlichen Abgaben sind aktuell bescheidmäßig (mit anderen Abgaben von rund € 1,3 Mio) gemäß § 212a BAO von der Einhebung ausgesetzt.

Laut aktueller Vermögenslage ist der Bf. Eigentümer mehrerer Liegenschaften in Österreich, erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie aus Land- und Forstwirtschaft. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind wegen behaupteter fehlender unbeschränkter Steuerpflicht des Bf. in Österreich derzeit strittig. Die entsprechenden Vorlageanträge zu den entsprechenden Beschwerden wurden am 26. Februar 2024 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Laut Darlehensvertrag und Pfandurkunde vom 7. Mai 2012 zwischen ***Bf1*** und **D1** ist die Zuzählung des Darlehens durch Barzahlung des Betrages von € 700.000 von **D1** an ***Bf1*** erfolgt, wobei ein Betrag von € 300.000 durch die Bank1 finanziert wurde.

Der Darlehensbetrag ist nicht verzinst und eine Wertsicherung wurde nicht bedungen. Als Gegenleistung für die Gewährung des Darlehens wird die Beteiligung des Herrn **D1** an den Nettomieteinnahmen mit einer Beteiligungsquote von 25 % vereinbart. Die Beteiligung an einem allfälligen Verlust wird ausgeschlossen.

Eine gleichlautende Vereinbarung wurde mit Frau **D2** am 21.02.2017 geschlossen für einen Betrag von € 200.000 und einer Beteiligung an den Nettomieteinnahmen von 6%.

Laut Grundbuch bestehen für die Bank1 Pfandrechte von € 3,4 Mio allein bei der Adresse1. Nennenswerte Guthaben auf Sparkonten oder Wertpapierkonten des Bf. in Österreich konnten nicht festgestellt werden.

Der Bf. hat von der **D3** in Dubai ein Darlehen über 2,5 Mio. Euro aufgenommen, das an die **A2** Malta abgetreten wurde. Selbst nach der Abwicklung sind noch weitere Gelder an den Bf. geflossen. Dieses wurde dann an die **A** in Panama in bar an Mag. **S1** übergeben, der die Übernahme bestätigt hat. Davon hat der Bf. 2 Mio. Euro in Panama veranlagt. Die entsprechenden „Bargeldbeträge“ wurden bis Mai 2012 vom Bf. abgehoben. Bargeldbeträge von jeweils € 250.000,00 wurden vom Bf. in der Zeit von 09.03. bis 07.07.2012 an die **A** Panama übergeben (die Übergabe wurde mit unleserlichen Unterschriften bestätigt).

Für die Betriebsprüfung war es nicht mehr möglich nachzuvollziehen, wie hoch ein möglicher Saldostand am Konto (auf den Konten) des Bf. zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages gewesen ist, um eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben auszuschließen.

Beweiswürdigung:

Die zwischenzeitig auch bescheidmäßig nachgeforderte Abgabenschuld der Jahre 2011 bis 2014 ergibt sich aus dem Betriebsprüfungsbericht. Aktuell sind die Einkommensteuer 2011 von € 405.985,00, die Einkommensteuer 2012 von € 119.886,00, die Einkommensteuer 2013 von € 137.461,00 und die Einkommensteuer 2014 von € 139.461,00 (gesamt mit anderen Abgaben sind € 1.650.660,33 ausgesetzt) von der Einhebung ausgesetzt.

Selbst bei beschränkter Steuerpflicht in Österreich wäre § 98 EStG zu beachten, dass die Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn das unbewegliche Vermögen im Inland gelegen sind vom Bf. in Österreich zu versteuern sind.

Für deren Entrichtung ist aktuell keine Vorsorge getroffen worden.

Allein die Tatsache, dass der Bf. in Österreich Eigentümer von Liegenschaften ist, ist keine ausreichende Begründung, keine Gefährdung der Einbringlichkeit anzunehmen, da diese Liegenschaften mit Pfandrechten von mehreren Millionen Euro belastet sind.

Nicht nachvollziehbar ist für das BFG, weshalb hier nur die Einkommensteuer der Jahre 2011 bis 2014 Gegenstand des Verfahrens ist, da offenbar nicht geprüft wurde, ob auch die Einbringlichkeit der Abgabenschuld der Einkommensteuern 2015 bis 2017 zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages gefährdet war.

In der mündlichen Verhandlung vom 24. Mai 2024 hat der Vertreter der belangten Behörde ausgeführt, dass „der Bf. offenbar deshalb einen Wohnsitz in Bratislava gewählt (hat), weil die in Malta erzielten Einkünfte (Ausschüttungen aus maltesischen Ltd) bei unbeschränkter Steuerpflicht in der Slowakei steuerfrei sind. Der Bf. hat von der ****D3**** in Dubai ein Darlehen über 2,5 Mio. Euro aufgenommen, das auf die ****A2**** Malta abgetreten wurde. Selbst nach der Abwicklung sind noch weitere Gelder an den Bf. geflossen. Die Bargeldbeträge wurden bis Mai 2012 vom Bf. abgehoben. Bargeldbeträge von jeweils € 250.000,00 wurden in der Zeit von 09.03. bis 07.07.2012 an die ****A****. Panama **in bar** übergeben (bestätigt durch unleserliche Unterschriften). Es wurden „nur“ 2 Mio. Euro in Panama veranlagt.

Zur Kontenabfrage hat der Bf. nur die Auskunft erteilt, dass ein Konto die Landwirtschaft betrifft, ein Konto die ****HV1**** und ein Konto die ****HV2****. Ein Konto wurde als privat erklärt, auf dem auch das Darlehen von ****D3**** eingegangen ist. Bei anderen Kontonummern soll es sich um alte Sparbücher und Wertpapierkonten ohne Verwendung gehandelt haben. Bei den alten Sparbüchern ist ein Guthaben von weniger als € 50,00, angegeben worden.

Die Darlehen von Frau ****D2**** und Herrn ****D1**** wurden ebenfalls in bar übergeben.“

Wenn in der Beschwerde ausgeführt wird, dass in keiner Weise irgendeine Gefährdungshandlung seitens des Steuerpflichtigen vorliegen, sodass nicht die geringste Gefährdung der Finanzverwaltung erkennbar ist, ist festzuhalten, dass der Bf. offenbar viele namhafte Geldbewegungen **in bar** abwickelt. Dass gerade es für den Bf. bei den immer wieder erwähnten Bargeldbeträgen sehr leicht ist, diese ohne nennenswerten Aufwand der Finanzverwaltung zu entziehen, ist evident, zumal der Bf. laut Auskunft des Behördenvertreters auf seinen inländischen Sparbüchern ein Guthaben von weniger als € 50,00 angegeben hat.

Unabhängig von der Tatsache, ob der Bf. Bargeldbeträge in der Slowakei oder in Österreich zur Verfügung hatte, wobei deren Höhe völlig unbekannt ist, ist angesichts der Höhe der Nachforderungen eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben gemäß § 232 BAO gegeben. Dass der Bf. bereits hohe Bargeldbeträge ins Ausland verbracht hat,

bestätigt die Tatsache, dass der vom von der ****D3**** in Dubai erhaltenen Darlehen über 2,5 Mio. Euro einen Betrag von 2 Mio. Euro an die ****A****. in Panama (**in bar** an einen Herrn Mag. ****S1****) übergeben. Gerade der Umstand, dass der Bf. seine Geldgeschäfte immer wieder in bar abwickelt, spricht für eine Gefährdung und Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben.

Eine andere Beurteilung scheiterte an der Nichtteilnahme des Bf. oder eines steuerlichen Vertreters an der mündlichen Verhandlung, in der sie allenfalls ergänzende Angaben zum Sachverhalt machen hätten können, was jedoch nicht der Fall war.

Rechtliche Beurteilung:

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.

§ 232 Abs. 2 BAO: 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.*

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. 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 Abgabenanspruch tatsächlich entstanden ist, ist in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden (vgl. VwGH 26.7.2007, 2007/15/0131, VwSlg 8260 F/2007; 4.6.2008, 2005/13/0041, je mwN; VwGH 08.10.2020, Ra 2020/13/0044).

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; VwGH 11.02.2016, Ra 2015/13/0039).

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 Insolvenz- oder Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, Vermögensverschleppung, bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte oder bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung gegeben sein. Auch schwer wiegende 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 (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 26. Juli 2007, 2007/15/0131, VwSlg 8260 F/2007; VwGH 30.09.2015, 2012/15/0174).

Nicht erforderlich sind vom Abgabenschuldner selbst gesetzte Gefährdungshandlungen (VwGH 26.4.2000, 97/14/0003; 30.10.2001, 96/14/0170; 19.3.2002, 97/14/0004).

Die abstrakte Möglichkeit von Vermögensminderungen reicht nicht (OGH 3.9.1986, 1 Ob 30/86, JBl 1987, 244). Der Annahme der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung müssen entsprechende Tatsachenfeststellungen (zB VwGH 30.10.2001,

96/14/0170; VwGH 25.03.2024, Ra 2024/13/0027) und nicht bloße Vermutungen zugrunde liegen (vgl zur Begründungspflicht VwGH 20.12.1973, 1473/72; 20.2.1997, 95/15/0057). Vgl. Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 232, II. Voraussetzungen [Rz 6].

Die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld (§ 232 Abs 2 lit a) ist Spruchbestandteil (zB VwGH 4.2.2009, 2006/15/0204). Die Abgabenschuld ist (wegen der Akzessorietät des Pfand-rechtes) nach Abgabenarten und Zeiträumen aufzugliedern (RAE, Rz 1563; VwGH 19.10.1999, 98/14/0122; 4.2.2009, 2006/15/0204; 2.9.2009, 2005/15/0063). Vgl. Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 232, II. Voraussetzungen [Rz 8].

Dem § 270 BAO zufolge ist auch auf im Beschwerdeverfahren der Behörde zur Kenntnis gelangte neue Tatsachen und Beweise, soweit sie im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Sicherstellungsauftrags objektiv gegeben waren, Bedacht zu nehmen (vgl VwGH 17.10.2001, 96/13/0055, 97/13/0088; 19.12.2013, 2012/15/0036; Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I BAO3, § 232 Rz 11). Nach Erlassung des Sicherstellungsauftrages eingetretene Umstände sind im Rahmen der Rechtsmittel-entscheidung nicht zu berücksichtigen (VwGH 24.1.1996, 95/13/0147). Dies ist eine Ausnahme vom Grundsatz, wonach für Entscheidungen über Bescheidbeschwerden (insbesondere für Beschwerdevorentscheidungen und Erkenntnisse) grundsätzlich die Sachlage zur Zeit der Entscheidung maßgebend ist (vgl zB VwGH 21.9.1990, 87/17/0223). Vgl. Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 232, II. Voraussetzungen [Rz 11].

Entstehung des Abgabenanspruches:

§ 98 Abs. 1 EStG: Der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3) unterliegen nur die folgenden Einkünfte:

- Z. 1 Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft (§ 21)*
- Z. 6 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28), wenn das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Rechte*
 - im Inland gelegen sind oder*
 - in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder*
 - in einer inländischen Betriebsstätte verwertet werden.*

Da laut Feststellungen der Betriebsprüfung die Wesensart des Gebäudes im Zuge des Umbaus/Zubaus verändert wurde (zB statt nur einem Obergeschoß wurde auf drei Obergeschoße aufgestockt und dadurch neuer Wohnraum geschaffen wurde), es sich dabei nicht um Instandhaltungsaufwand, sondern um Herstellungsaufwand handelt, war die AfA (jährlich 1,5%) anders abzuschreiben als vom Bf. bisher errechnet. Im Jahr 2011 ist es daher im Rahmen einer Betriebsprüfung zu einer Wurzelberichtigung sowie in den Jahren 2011 bis 2014 zu einer Kürzung der geltend gemachten Zehntelaufwendungen gem. § 28/2 EStG gekommen.

Dadurch ist gegenüber dem Bf. (unabhängig von der Frage der beschränkten/unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich zumindest) ein Abgabenanspruch an Einkommensteuer 2011 von € 336.000,00, Einkommensteuer 2012 von € 50.000,00, Einkommensteuer 2013 von € 50.000,00 sowie Einkommensteuer 2014 von € 50.000,00 (in Summe € 486.000,00) entstanden.

Der Vollständigkeit halber bleibt festzustellen, dass die bisher bescheidmäßige Abgabenschuld an Einkommensteuer 2011 von € 405.985,00, an Einkommensteuer 2012 von € 119.886,00, an Einkommensteuer 2013 von € 137.523,00 und Einkommensteuer 2014 von € 139.461,00, zusammen somit € 803.855,00, wesentlich höher ist als im angefochtenen Bescheid dargestellt. Damit ist die im Sicherstellungsauftrag erwähnte Summe von € 486.000 bei näherer Betrachtung auf die auch im Fall der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 EStG festzusetzende Einkommensteuer dieser Jahre beschränkt.

Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung

Von einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung von Abgaben im Sinne der Bestimmung des § 232 BAO ist im Wesentlichen dann zu sprechen, 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 27.8.1998, 98/13/0062; VwGH 11.02.2016, Ra 2015/13/0039).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 7.2.1990, 89/13/0047) sind derartige Gefährdungen oder Erschwerungen u.a. bei drohendem Konkurs- oder Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte oder bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung gegeben. Auch schwer wiegende Mängel in den Büchern und Aufzeichnungen, welche die Annahme begründen, dass sich der Abgabenschuldner auch der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen trachten wird, rechtfertigen ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des Abgabenschuldners, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten lässt, eine Maßnahme nach § 232 BAO.

Ob eine solche Gefährdung vorliegt, ist auf Grund der Gegenüberstellung der Abgabenforderung und des zur Begleichung der Forderung zur Verfügung stehenden Einkommens und Vermögens zu beurteilen. Es reicht, wenn das Aufkommen in Gefahr gerät (VwGH 20.4.1989, 88/16/0243).

Ausgangslage: Das Gebäude wurde 2004 um EUR 562.747,45 (Gebäudewert ohne Grund und Boden) erworben und 2,8 Mio Euro in den Umbau/Zubau investiert. Aus dem Grundbuch ist zu ersehen, dass allein die Liegenschaft Adresse1 mit Hypotheken der Bank1 von € 3,4 Euro und

von privaten Gläubigern (Darlehensvertrag mit ****D1**** über 700.000 Euro sowie Darlehensvertrag mit ****D2**** über 200.000 Euro hoch belastet ist.

Mangels fehlender Informationen (infolge Nichtteilnahme des Bf. an der mündlichen Verhandlung) über den Wert der Liegenschaften zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages kann nur vom Wissenstand der Betriebsprüfung ausgegangen werden, wonach wie oben von einem Liegenschaftswert der Adresse1 inkl. Grund und Boden von rund € 4,0 Mio ausgegangen werden kann, dem Belastungen von € 4,3 Mio gegenüberstehen. Informationen über den Wert weiterer Liegenschaften wurden vom Bf. nicht vorgebracht.

Wenn in der Beschwerde ausgeführt wird, dass in keiner Weise irgendeine Gefährdungshandlung seitens des Steuerpflichtigen vorliege, sodass nicht die geringste Gefährdung der Finanzverwaltung erkennbar ist, ist festzuhalten, dass der Bf. offenbar viele namhafte Geldbewegungen in bar abwickelt. Dass es gerade bei den immer wieder erwähnten Bargeldbeträgen sehr leicht ist, diese ohne nennenswerten Aufwand der Finanzverwaltung zu entziehen oder zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages in die Slowakei zu bringen (wobei mögliche Verletzungen der Verpflichtung im Barmittelverkehr hier nicht Verfahrensgegenstand sind), ist aufgrund des Akteninhaltes evident.

Zudem hat der Bf. laut Auskunft des Behördenvertreters in der mündlichen Verhandlung auf seinen inländischen Sparbüchern ein Guthaben von weniger als € 50,00 angegeben.

Aus dem Wissensstand der prüfenden Abgabenbehörde zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages hat sich aufgrund des damals (auch) vorhandenen ausländischen Wohnsitzes der Verdacht ergeben, dass Vermögen ins Ausland geschafft werden könnte, sodass davon auszugehen wäre, dass eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten besteht.

Wie nunmehr die nach der Prüfung ergangenen Bescheide zeigen, liegt die tatsächliche Abgabennachforderung wesentlich höher als im Sicherstellungsauftrag dargestellt. Allein für die vier verfahrensgegenständlichen Jahre sind derzeit rund € 800.000,00 an Abgaben festgesetzt. Zudem haften am Abgabenkonto aktuell € 277.806,83 offen aus. Zudem ist ein Betrag von € 1.650.660,33 (v.a. Abgaben 2011 bis 2017) von der Einhebung ausgesetzt.

Dass die Einkommensteuerschuld sich aus der geänderten Beurteilung der AfA für die Jahre 2011 bis 2014 ergeben steht unabhängig von der Frage, ob eine beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich gemäß § 98 EStG besteht fest. Das war – wie der Betriebsprüfer in der Verhandlung bestätigte – auch der Grund, weshalb im Sicherstellungsauftrag nicht € 800.000,00, sondern „nur“ € 460.000,00 ausgewiesen sind.

Unabhängig von der Frage, ob der Bf. Bargeldbeträge in der Slowakei oder in Österreich zur Verfügung hatte, wobei bei deren Vorhandensein deren Höhe völlig unbekannt ist, da mangels Teilnahme des Bf. oder eines seiner steuerlichen Vertreter an der von ihnen beantragten mündlichen Verhandlung genauere Daten, ob, wo und in welcher Höhe dem Bf. zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages finanzielle Mittel (Barmittel) zur Verfügung gestanden wären, nicht geklärt werden konnte.

Vom Bf. wurde von dem von der ****D3**** erhaltenen Geld von € 2,5 Mio im Rahmen eines Investments (nicht verbrieftes, nicht besichertes, nachrangiges Darlehen iHv bis zu € 2 Mio) bei der ****A****. (Panama) im Ausland veranlagt. Zudem bestehen (auch laut Grundbuch) hohe Verbindlichkeiten bei der Bank1 von 3,4 Mio Euro und privaten Gläubigern (Darlehensvertrag mit ****D1**** über € 700.000 sowie Darlehensvertrag mit ****D2**** über € 200.000, wobei die zuletzt genannten Geldgeschäfte alle **in BAR** abgewickelt wurden.

Nicht zuletzt hat der Vertreter der belangten Behörde, der damals auch die Betriebsprüfung durchgeführt hat, nach Schluss der mündlichen Verhandlung nebenbei erwähnt, dass der Bf. damals in Österreich keinen Kredit mehr bekommen hat und daher für den Kredit von 2,5 Mio Euro den Umweg über Dubai, Malta bzw. Panama gegangen ist.

Zwischenzeitig hat sich der Abgabenrückstand am Abgabenkonto inklusive der ausgesetzten Beträge (darunter die hier gegenständlichen Abgaben) auf fast 2 Mio Euro erhöht. Dazu kommen noch die offenen Veranlagungen der Jahre 2019 samt Folgejahre. Damit wäre allein die mögliche Abgabenschuld höher als der ursprüngliche Gebäudewert ohne Grund und Boden von € 562.747,45 und der 2,8 Mio Euro für den Umbau/Zubau der Adresse1.

Angesichts der Höhe der Nachforderungen und den der Behörde zur Verfügung stehenden Daten zur damaligen wirtschaftlichen Lage des Bf. war eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben gemäß § 232 BAO gegeben.

Eine andere Beurteilung scheiterte an der Nichtteilnahme des Bf. oder eines steuerlichen Vertreters an der mündlichen Verhandlung, die allenfalls ergänzende Angaben zum Sachverhalt machen hätten können, was jedoch nicht der Fall war.

Ermessen:

Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordert gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach berechnigte Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen (VwGH 20.09.1996, 94/17/0122).

Bei der Prüfung der Verhältnismäßigkeit des Sicherstellungsauftrages ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf den Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages abzustellen (VwGH 20.2.1997, 95/15/0057).

Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergibt sich, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden kann. Angesichts der voraussichtlichen Höhe des Abgabenanspruches von über € 486.000 kann von einem derartigen Ausnahmefall, der die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht rechtfertigen würde, nicht gesprochen werden.

Da dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben nur durch die Sofortmaßnahme der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages Rechnung getragen werden konnte, hatten die berechtigten Interessen des Bf. in den Hintergrund zu treten.

Die Erlassung des Sicherstellungsauftrages war daher zweckmäßig im Sinne des § 20 BAO.

Da somit die gesetzlich geforderten Voraussetzungen für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages vorlagen, erweist sich der angefochtene Bescheid als rechtmäßig, weshalb die Beschwerde als unbegründet abzuweisen war.

Zur Unzulässigkeit einer 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.

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

Wien, am 28. Mai 2024