



GZ. RV/1061-L/12
GZ. RV/1062-L/12
GZ. RV/1117-L/12
GZ. RV/1328-L/12
GZ. RV/1403-L/12
GZ. RV/0134-L/13

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des AB, geb. X, Adresse, vertreten durch CD, Steuerberater, Adresse1,

- 1) vom 4. September 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 22. August 2012 betreffend Zurücknahme einer Berufung;
- 2) vom 13. September 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 22. August 2012 betreffend Abweisung eines Ansuchens um Verlängerung der Mängelbehebungsfrist;
- 3) vom 25. Juli 2012 gegen den Vollstreckungsbescheid des Finanzamtes A vom 23. Juli 2012;
- 4) vom 11. Oktober 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 11. September 2012 betreffend Abweisung einer Zahlungserleichterung;
- 5) vom 11. Dezember 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 9. November 2012 betreffend Festsetzung erster Säumniszuschläge;

entschieden:

- 1) Die Berufung gegen den Zurücknahmebescheid wird als unbegründet abgewiesen.
- 2) Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Abweisung eines Ansuchens um Verlängerung der Mängelbehebungsfrist wird als unzulässig zurückgewiesen.
- 3) Der Berufung gegen den Vollstreckungsbescheid wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

4) Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Abweisung einer Zahlungserleichterung wird als unbegründet abgewiesen.

5) Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung erster Säumniszuschläge wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

1) Berufung gegen den Bescheid vom 22. August 2012 betreffend Zurücknahme der Berufung vom 25. Juli 2012 gemäß § 85 Abs. 2 BAO und

2) Berufung gegen den Bescheid vom 22. August 2012 betreffend Abweisung eines Antrages auf Verlängerung der Mängelbehebungsfrist:

Der Bericht über eine beim Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) nach den Bestimmungen des § 147 Abs. 1 BAO iVm § 99 Abs. 2 Finanzstrafgesetz (FinStrG) durchgeführte Außenprüfung zu ABNr. 1, welche die Veranlagungsjahre 2003 bis 2010 umfasste, datiert vom 16. Juli 2012.

Laut Feststellungen des Prüfers (Vermerk vom 8. Oktober 2010, Bl. 24 Finanzstrafakt) war der Gewerbebetrieb des Bw im Prüfungszeitraum auf den Betrieb eines Gasthauses in Adresse, eine mobile Hühnerbraterei mit mehreren Fahrzeugen, den Verkauf von Steckerlfischen (vor Ort und mobil) sowie die gastronomische Betreuung von (Groß)Veranstaltungen (Sportveranstaltungen, Open Airs, etc.) ausgerichtet.

Im Anschluss an die abgabenbehördliche Prüfung nahm das Finanzamt mit Bescheiden vom 16. Juli 2012 die Verfahren betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2009 wieder auf und erließ mit gleichem Datum neue Sachbescheide unter Festsetzung höherer Abgabenbemessungsgrundlagen.

Die nach Abschluss der Außenprüfung ergangenen Einkommen- und Umsatzsteuer(erst)bescheide für das Veranlagungsjahr 2010 führten ebenfalls zu nicht unerheblichen Abgabennachforderungen.

Die Nachforderung von Lohnabgaben für 2003 erfolgte mit Bescheiden vom 13. Juli 2012.

Darüber hinaus wurde mit Bescheiden vom 16. Juli 2012 Kraftfahrzeugsteuer für die Zeiträume 01-12/2003, 01-12/2004, 01-12/2005, 01-12/2006, 01-12/2007, 01-12/2008,

01-12/2009, 01-12/2010, 01-12/2011 und 01-03/2012, Lohnabgaben für 2004 bis 2010, Verspätungszuschläge, Normverbrauchsabgabe (NoVA) und Anspruchszinsen festgesetzt.

Ebenfalls mit Bescheid vom 16. Juli 2012 wurden die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2012 und Folgejahre mit 48.258,00 € festgesetzt.

Auf dem Abgabenkonto des Bw haftet aktuell (Stand 18. Juli 2013) ein fälliger Rückstand von 858.308,05 € aus.

Mit Eingabe vom 25. Juli 2012 erhob der Bw durch seinen steuerlichen Vertreter gegen nachstehende Bescheide Berufungen:

Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2003 bis 2009 sowie die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2009;

Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 bis 2010;

Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheid 2010;

Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2012;

Bescheide über die Festsetzung der NoVA – Bescheid über einen Verspätungszuschlag für die Zeiträume 11/06, 03/07, 09/07, 02/11;

Bescheide über die Festsetzung von Kraftfahrzeugsteuer – Bescheide über einen Verspätungszuschlag für folgende Monate: 01-12/2003, 01-12/2004, 01-12/2005, 01-12/2006, 01-12/2007, 01-12/2008, 01-12/2009, 01-12/2010, 01-12/2011, 01-03/2012;

Haftungsbescheide für die Jahre 2003 bis 2010 betreffend die Lohnsteuer;

Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2003 bis 2010, alle Bescheide vom 16. Juli 2012.

Angefochten würden sämtliche Bemessungsgrundlagen; Antrag und Begründung würden nachgereicht.

Sollte die Erledigung dieser Rechtsmittel durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz erfolgen, werde der Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gestellt.

An Hand einer beigefügten Kopie des Auszugs des Abgabenkontos, die sämtliche aus Anlass der Prüfung durchgeführten Buchungen vom 13. und 16. Juli 2012 umfasst, wurde unter

Hinweis auf § 212a BAO die Aussetzung der Einhebung für die Abgaben laut Beilage beantragt.

Mit Bescheid vom 27. Juli 2012 wurde der Bw aufgefordert, die seiner Berufung vom 25. Juli 2012 gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2003 bis 2009, Umsatz- und Einkommensteuer 2003 bis 2009 und 2010, Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 bis 2010, Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2012, NoVA einschließlich Verspätungszuschläge 11/06, 03/07, 09/07, 02/11, Kraftfahrzeugsteuer und Verspätungszuschläge 2003 bis 2011 und 01-03/2012, Haftungsbescheide 2003 bis 2010 und Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2003 bis 2010 vom 16. Juli 2012 durch das Fehlen eines Inhaltserfordernisses (§ 250 ff BAO) anhaftenden Mängel – nämlich die fehlende Begründung, die entsprechenden Abänderungsanträge einschließlich der Bemessungsgrundlagen – bis 20. August 2012 zu beheben. Der Mängelbehebungsauftrag erging mit dem Hinweis, dass das Anbringen bei Versäumung dieser Frist als zurückgenommen gelte.

Der Mängelbehebungsauftrag wurde dem steuerlichen Vertreter des Bw laut Rückschein am 1. August 2012 zugestellt.

Mit Eingabe vom 16. August 2012 stellte der Bw einen Antrag auf Verlängerung der Mängelbehebungsfrist bis Ende September 2012. Es sei aktenkundig, dass der Arbeitsumfang für das vorliegende Rechtsmittel außergewöhnlich hoch sei. Die genehmigte Frist zur Mängelbehebung entspreche dem Eintritt der Rechtskraft der angefochtenen Bescheide.

Mit Bescheid vom 22. August 2012 wurde dieses Ansuchen abgewiesen. Im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens sei ausreichend Zeit eingeräumt worden, sich mit dem Umfang des Sachverhaltes vertraut zu machen. In diesem Zusammenhang werde auch auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung verwiesen.

Ebenfalls mit Bescheid vom 22. August 2012 wurden die Berufungen vom 25. Juli 2012 gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2003 bis 2009, Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2009 und 2010, Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 bis 2010, Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2012, NoVA einschließlich Verspätungszuschläge 11/06, 03/07, 09/07, 02/11, Kraftfahrzeugsteuer und Verspätungszuschläge 2003 bis 2011 und 01-03/2012, Haftungsbescheide 2003 bis 2010 und Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2003 bis 2010 vom 16. Juli 2012 gemäß § 85 Abs. 2 BAO als zurückgenommen erklärt, weil dem Auftrag, die Mängel bis zum 20. August 2012 zu beheben, nicht fristgerecht entsprochen worden sei.

Mit Eingabe vom 30. August 2012 reichte der Bw einen mit "Anträge und Begründung zur Berufung vom 25. Juli 2012" bezeichneten Schriftsatz nach.

Zu den Berufungsanträgen führte der Bw aus, dass er die ersatzlose Behebung der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer der Jahre 2003 bis 2009 beantrage, sodass die Sachbescheide für die Umsatzsteuer und Einkommensteuer der Jahre 2003 bis 2009 ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheiden würden.

Der Einkommen- und Umsatzsteuerbescheid 2010 mögen im Sinne der Abgabenerklärung berichtigt werden.

Der Vorauszahlungsbescheid für die Einkommensteuer 2012 möge eine Vorauszahlung von Null aufweisen.

Die festgesetzten Kraftfahrzeugsteuern und Normverbrauchsabgaben mögen ebenso ersatzlos aufgehoben werden wie die Haftungsbescheide für die Jahre 2003 bis 2010 betreffend die Lohnsteuer und die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2003 bis 2010.

Begründend wurde vorgebracht, dass das Jahr 2003 bereits einer Außenprüfung unterzogen worden sei. Die Durchbrechung der Rechtskraft sei gemäß § 148 BAO nicht vorgesehen. Für den gesamten Prüfungszeitraum fehlten Tatsachen und Beweismittel, die neu hervorgekommen seien.

Die Veranlagung des Jahres 2010 nehme Verhältnisse als gegeben an, die im gesamten Prüfungszeitraum nur auf Vermutungen beruhten. Die Formalbescheide über die Wiederaufnahme beinhalteten nur allgemeine Floskeln und gingen auf die subjektiven Verhältnisse des Bw nicht ein. Die Behauptung der Abgabenbehörde, dass die pauschal vermuteten zusätzlichen Einkünfte und die pauschal zusätzlich erzielten Einnahmen erwiesene Abgabenhinterziehungen beweisen sollten, könne nicht nachvollzogen werden.

Während des Prüfungsverfahrens sei der Bw aufgefordert worden, zu minimalen Abgabenbelegen Stellung zu nehmen, die im Verhältnis zu den vermuteten nicht versteuerten Einnahmen nur einen Promillesatz darstellen würden.

Der pensionierte Finanzbeamte, der seit Jahren die steuerlichen Interessen des Bw vertrete, habe bei allen Außenprüfungen eine verkraftbare Vereinbarung mit den Entscheidungsträgern der Abgabenbehörde getroffen. Er habe stets eigenständig, ohne besondere Besprechungen mit dem Bw abzuhalten, gehandelt und beispielsweise bei der Prüfung der Jahre 2001 bis 2003 einen Sicherheitszuschlag in Höhe von 7 % der erklärten Umsätze angenommen. Dieses

Verhalten sei im Zusammenhang mit den monatlich auf dem Wareneinkauf basierenden, hochgerechneten Umsätzen zu verstehen, wobei gegenüber der Behörde ein Unsicherheitsgrad zugestanden worden sei.

Das Thema eines Finanzstrafverfahrens sei bis damals nie zur Debatte gestanden. Nach Lehre und Rechtsprechung könnten Sicherheitszuschläge keine strafbestimmenden Wertbeträge auslösen. Am 21. August 2012 sei bei der Staatsanwaltschaft E Akteneinsicht genommen worden und die drei bisher erstatteten Berichte des Finanzamtes an die Staatsanwaltschaft für die Verteidigung kopiert worden. Dabei falle auf, dass bereits am 8. Oktober 2010 der namentlich genannte Prüfer, bestärkt durch seinen Vorgesetzten, mit dem vermuteten Fehlverhalten des Bw an die Finanzstrafbehörde herangetreten sei und unter anderem eine Hausdurchsuchung ausgelöst habe. Am 6. April 2011 sei ein Finanzstrafverfahren eingeleitet worden. Warum bereits Anfang 2010 eine Strafnummer vergeben worden sei, habe noch nicht in Erfahrung gebracht werden können. Die Bestimmung des § 83 Abs. 1 und 2 FinStrG sei unbeachtet geblieben.

Der Fall des Bw sei dem namentlich genannten Prüfer zugeteilt worden. Bereits am 8. Mai 2003 habe dieser eine Niederschrift aufgenommen (gemeint offenbar der Bericht vom 8. Mai 2003 über das Ergebnis einer Nachschau, ABNr. AED 2), die im Großen und Ganzen alle heutigen Vorhaltungen enthalte. Die Triebfeder des Wirkens dieses Prüfers habe noch nicht ausgemacht werden können.

Nachdem die pauschalen Gewinnerhöhungen im Prüfungszeitraum nicht dazu geeignet seien, die Verfahren wiederaufzunehmen, werde bei stattgebender Erledigung der Rechtsmittel gegen die Verfahrensbescheide die Berufung gegen die Sachbescheide zurückzuweisen sein.

Der Bw werde den Vorschriften von NoVA und Kraftfahrzeugsteuer zum Zwecke des Erlangens eines Rechtsfriedens und insbesondere zur Herausgabe von Unterlagen eines deutschen Staatsangehörigen nach Klarstellung der Rechtsverhältnisse zustimmen.

Der Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2012 sei auf Grund der vermuteten Gewinnsituation im Jahr 2010 abgefasst worden. Der Gesundheitszustand des Bw sei derzeit derart angeschlagen, dass er nur mit verminderter Leistung arbeiten könne.

Die vorgeschriebenen und bekämpften lohnabhängigen Abgaben seien in direktem Zusammenhang mit den pauschalen Gewinnerhöhungen errechnet worden. Laut Prüfer sei bei einem erhöhten Umsatz auch ein erhöhter Personalaufwand notwendig.

Alles in allem sei der Abgabenbehörde entgangen, dass die vermuteten und rechnerisch nicht nachvollziehbaren Bemessungsgrundlagen nicht auf Grund von Ermittlungsergebnissen die

enorme Abgabennachzahlung ausgelöst hätten. Für das gerichtliche Finanzstrafverfahren würden diese vermuteten und unterstellten Umsatz- und Einkaufserhöhungen nicht ausreichen, um eine erwiesene vorsätzliche Abgabenhinterziehung mit dem Zusatz der gewerbsmäßigen Tatbegehung zu beweisen.

Der Bescheid über die Zurücknahme/Gegenstandsloserklärung vom 22. August 2012 werde mit einem separaten Schriftsatz bekämpft werden.

Mit Eingabe vom 4. September 2012 brachte der Bw Berufung gegen den Bescheid über die Zurücknahme vom 22. August 2012 ein. Der Bescheid werde in seiner Gesamtheit angefochten und dessen ersatzlose Aufhebung beantragt.

Die im Spruch angeführten Abgabenbescheide seien am 25. Juli 2012 mit Berufung angefochten worden und am 20. August 2012 in Rechtskraft erwachsen. Die Abgabenbehörde habe am 27. Juli 2012 einen nicht rechtsmittelfähigen Bescheid zur Mängelbehebung erlassen, der am 1. August 2012 zu Handen der Steuerberatungskanzlei zugestellt worden sei. Am 16. August 2012 sei ein Antrag auf Verlängerung der Mängelbehebungsfrist gestellt worden, der mit Bescheid vom 22. August 2012, zu Handen der Steuerberatungskanzlei zugestellt am 27. August 2012, abgewiesen worden sei. Mit gleicher Post sei der berufungsgegenständliche Bescheid erlassen worden.

Die Abgabenbehörde beachte nicht, dass vier Tage zur Erfüllung des Mängelbehebungsauftrages verblieben wären. In diesem Zeitraum seien Antrag und Begründung zur Berufung vom 25. Juli 2012 nachgereicht worden.

Mit Eingabe vom 13. September 2012 erhob der Bw gegen den Bescheid vom 22. August 2012, mit welchem der Antrag vom 16. August 2012 auf Verlängerung der Mängelbehebungsfrist abgewiesen worden war, Berufung.

Dieser Bescheid sei am 27. August 2012 zu Handen der Steuerberatungskanzlei zugestellt worden. Der Bescheid werde in seiner Gesamtheit angefochten und dessen ersatzlose Aufhebung beantragt.

Gleichzeitig mit dem angefochtenen Bescheid sei ein Bescheid über die Gegenstandsloserklärung erlassen worden, welcher zwischenzeitig am 4. September 2012 angefochten worden sei. Gestützt auf Gesetz und Rechtsprechung gehe die steuerliche Vertretung davon aus, dass eine stattgebende Erledigung zu erwarten sei. Die nunmehr eingebrachte Berufung zur Erlangung der Verlängerung einer Rechtsmittelfrist sei vorsorglich erhoben worden. Die Ermessensentscheidung hinsichtlich der Gewährung eines üblichen Zeitrahmens entspreche nicht der Rechtsprechung und Fachliteratur. Sollte die Erledigung

dieses Rechtsmittels durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz erfolgen, werde ein Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat gestellt.

3) Berufung gegen den Vollstreckungsbescheid vom 23. Juli 2012:

Am 23. Juli 2012 erließ das Finanzamt einen Vollstreckungsbescheid. Die Einbringlichkeit der Abgabenschuld von 756.961,42 € sei aus folgenden Gründen gefährdet:

Am 16. Juli 2012 sei das Ergebnis laut Betriebsprüfung verbucht worden. Die Mehrsteuern würden rund 756.000,00 € betragen, Fälligkeitstag der Einkommensteuer 2006 bis 2010 sei der 23. August 2012. Die Zahlungsfrist für die Umsatzsteuer 2007 bis 2010 sowie 12/2011 sei ebenfalls der 23. August 2012.

Zwei Sicherstellungsaufträge, einer vom 28. Dezember 2011 und einer vom 10. Jänner 2012, seien erlassen worden. Beide Bescheide seien angefochten worden; hinsichtlich des ersten Sicherstellungsauftrages vom 28. Dezember 2011 sei die Berufung im Zuge der mündlichen Verhandlung vor dem UFS zurückgezogen worden, hinsichtlich des zweiten Sicherstellungsauftrages habe der UFS die Berufung abgewiesen.

Nach Erlassung der Sicherstellungsaufträge seien entsprechende Sicherungsmaßnahmen durchgeführt worden.

Nach Zitierung der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmung des § 230 Abs. 7 BAO führte die Abgabenbehörde weiter begründend aus, dass die in Betracht kommenden Umstände während der Zeit, in der die Einbringung gehemmt sei, hervorkommen, somit bekannt werden und im Zeitpunkt der Erlassung des Vollstreckungsbescheides noch aufrecht sein müssten. Wann diese Umstände tatsächlich eingetreten seien, sei ohne rechtliche Relevanz.

Ob von einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung einer Abgabe auszugehen sei, werde zumeist nur unter Bedachtnahme auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Abgabepflichtigen zu beurteilen sein. Im Übrigen könnten insbesondere aber auch ein drohendes Insolvenzverfahren, Exekutionsführung von dritter Seite, Auswanderungsabsicht, Vermögensverbringung ins Ausland, verschwenderisches Verhalten, Vorhaben einer weitgehenden Vermögensbelastung oder Vermögensentäußerung sowie Vermögensverschleppungen oder -verschiebungen die Annahme einer wesentlichen Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung begründet erscheinen lassen.

Eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung im Sinne des § 230 Abs. 7 BAO sei aus den gleichen Gründen anzunehmen, welche bei noch nicht vollstreckbaren Abgabenforderungen zur Erlassung eines Sicherstellungsauftrages gemäß § 232 BAO Anlass geben könnten (Stoll, BAO, 2390).

Auf Grund der Gegenüberstellung der Abgabeforderung und des zur Begleichung der Forderung zur Verfügung stehenden Einkommens und Vermögens liege eine Gefährdung der Einbringlichkeit vor. Den abgabenbehördlichen Feststellungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabenschuldners würden Erhebungen in Datenbanken (Sozialversicherung und Grundbuch, Fischereiregister), Pfändungsprotokolle und diverse Drittschuldnererklärungen von Bescheiden betreffend Pfändung von Geldforderungen (Lebensversicherungen, Bankkonten, etc.) zu Grunde liegen.

Eine teilweise Abstattung des hohen Abgabenrückstandes sei nur durch die rasche Verwertung der im Sicherungsverfahren erworbenen Pfandrechte (Liegenschaften, KFZ-Fuhrpark, Rückkaufswert von Lebensversicherungsverträgen, Bausparverträge) möglich. Erschwerend komme ua. hinzu, dass der gepfändete Fuhrpark des Abgabenschuldners laufend an Wert verliere.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführe, liege eine Gefährdung oder Erschwerung im Sinne des § 232 Abs. 1 BAO vor, wenn aus der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen und den besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden könne, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheine (VwGH 23.5.1996, 92/15/0235, 0236). Nach der zu § 232 BAO ergangenen höchstgerichtlichen Rechtsprechung würden – wie oben bereits ausgeführt – etwa Konkurs- oder Ausgleichsverfahren, Exekutionsführung von dritter Seite, Auswanderungsabsicht, Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte für eine Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung der Einbringung sprechen (VwGH 17.12.1996, 95/14/0130).

Der Verteidiger habe dem Abgabepflichtigen bei der Besprechung am 4. Juli 2012 angeraten, nichts auszusagen, sondern zu schweigen, sodann selbst ausgesagt, und der Abgabepflichtige habe nicht widersprochen, dass als einziger Ausweg bei Vorschreibung einer Nachforderung von rund 700.000,00 € die Stellung des Konkursantrages bleibe.

In eine ähnliche Kerbe habe der Abgabepflichtige bei Abholung der Buchhaltungsunterlagen am 12. Juli 2012 und beim anschließenden von ihm gewünschten Gespräch (ohne Beisein des Verteidigers) geschlagen, in welchem er ausgeführt habe, dass er sich lediglich 100.000,00 € leisten könne.

Die Erlassung eines Vollstreckungsbescheides liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Ebenso wie bei Erlassung eines Sicherstellungsauftrages erfordere das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung seien demnach berechnete Interessen des

Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen. Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergebe sich aber, dass nur durch den eine Sofortmaßnahme darstellenden Vollstreckungsbescheid dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden könne. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen würden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur in Ausnahmefällen – etwa bei Geringfügigkeit der Abgabeforderung oder des durch die Vollstreckungshandlung zu erzielenden Einbringungserfolges – könne von der Erlassung eines Vollstreckungsbescheides abgesehen werden (vgl. zum Sicherstellungsauftrag VwGH 3.7.2003, 2000/15/0042).

Gemäß § 230 Abs. 7 BAO werde daher ein Vollstreckungsverfahren eingeleitet. Mit Zustellung dieses Vollstreckungsbescheides werde die mit Bescheid vom 16. Juli 2012 zuerkannte Nach- bzw. Zahlungsfrist (23. August 2012) unwirksam.

Mit Telefax vom 25. Juli 2012 erhob der Bw Berufung gegen diesen Vollstreckungsbescheid und beantragte dessen ersatzlose Aufhebung. Sofern die Erledigung dieses Rechtsmittels durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz erfolge, werde ein Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gestellt.

Es seien keine Umstände erstmals bekannt geworden, die den vorliegenden Bescheid rechtlich begründen würden. Die Ermessensentscheidung sei auf Grund von Jahre lang bekannten Tatsachen getroffen worden. Der bekämpfte Vollstreckungsbescheid sei kein Exekutionstitel.

4) Berufung gegen den Bescheid vom 11. September 2012 betreffend Abweisung eines Zahlungserleichterungsansuchens:

Mit Telefax vom 20. August 2012 stellte der Bw ein Stundungsgesuch. Der Buchungsmitteilung vom 9. August 2012 sei zu entnehmen, dass der derzeitige Abgabenrückstand 761.651,11 € betrage. Am 25. Juli 2012 sei gegen sämtliche Abgabenbescheide Berufung erhoben worden. Alle Abgabenfestsetzungen würden heute, am 20. August 2012, in Rechtskraft erwachsen. Gleichzeitig mit der Berufung sei ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt worden. Der Bescheid über die Zurückweisung des Aussetzungsantrages vom 31. Juli 2012 sei innerhalb offener Frist mit Berufung bekämpft worden.

Der Vollstreckungsbescheid vom 23. Juli 2012 sei ebenfalls mit Berufung bekämpft worden. Unter Heranziehung von Lehre und Rechtsprechung müsste dieser Bescheid im Sinne des Antrages ersatzlos aufgehoben werden.

Es werde daher beantragt, den gesamten Rückstand bis zur Erledigung des Rechtsmittels gegen den Bescheid über die Zurückweisung des Aussetzungsantrages zu stunden.

Begründend wurde ausgeführt, dass, abgesehen von der Abgabenbemessung für 2010, sämtliche Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens angefochten seien, sodass schon alleine auf Grund dieser Tatsache der Aussetzungsantrag für den gesamten Rückstand gerechtfertigt sei.

Am 16. August 2012 sei ein Antrag auf Verlängerung der Mängelbehebungsfrist bis Ende September 2012 gestellt worden. Abgabenbehörden würden oftmals auf das Prinzip von "Fair Play" verweisen; seitens der steuerlichen Vertretung werde appelliert, diesen Grundsatz auch beim Bw anzuwenden. Der Abgabenrückstand stehe mit den Ertragsmöglichkeiten in der Branche des Bw keineswegs im Einklang. Sollte es unvermeidbar sein, dass die Erledigung dieses Stundungsantrages bei fehlender Aussetzungsmöglichkeit notwendig werde, bestehe die Gefahr der Zahlungsunfähigkeit bzw. des Weges in die Insolvenz. Es möge Beachtung finden, dass bei Insolvenz der Wegfall von Abgabenverbindlichkeiten der Entrichtung gleich komme, jedoch ein nicht mehr gut zu machender Schaden durch die Verschleuderung von Vermögen ausgelöst würde. Die vorliegende Eingabe habe vorsorglich eingebracht werden müssen.

Mit Bescheid vom 11. September 2012 wurde dieses Ansuchen als unbegründet abgewiesen. Zur Vermeidung von Einbringungsmaßnahmen werde der Bw ersucht, die rückständigen Abgabenschulden in Höhe von 761.649,87 € bis 18. Oktober 2012 zu entrichten.

In einem Ansuchen um Zahlungserleichterung seien alle Umstände darzulegen, welche die Bewilligung einer Zahlungserleichterung rechtfertigen würden. Die Begründung des Ansuchens reiche für eine stattgebende Erledigung nicht aus.

Mit Telefax vom 11. Oktober 2012 berief der Bw gegen diesen Abweisungsbescheid und beantragte abermals, den gesamten Abgabenrückstand bis zur Erledigung des Rechtsmittels gegen die Zurückweisung des Aussetzungsantrages vom 31. August 2012 und des Rechtsmittels vom 4. September gegen den Bescheid über die Zurücknahme vom 22. August 2012 zu stunden.

Der Abgabenrückstand stehe in keinem nachvollziehbaren Verhältnis zur Verdienstmöglichkeit in der Branche des Bw und auch nicht im Vergleich zu den Erfahrungen des täglichen Lebens. Die abgabenbehördliche Prüfung habe diesen unrealistischen und exorbitanten Rückstand hervor gebracht. Als steuerlicher Vertreter habe der Einschreiter wahrnehmen müssen, dass im Zuge des Ermittlungsverfahrens der Bw nach Hinweis durch die Finanzstrafbehörde selbst vom "Recht zu schweigen" Gebrauch gemacht habe. Das derzeit gestörte Verhältnis von

Organen der Abgabenbehörde zum Bw bringe Entscheidungen und Festsetzungen hervor, die spätestens durch den Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz bereinigt und berichtigt werden müssten. Auf die falsche Auslegung des § 245 Abs. 4 BAO werde als Beispiel hingewiesen.

Sollte die Erledigung dieser Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz erfolgen, werde ein Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. November 2012 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und der Bw ersucht, die rückständigen Abgabenschulden in Höhe von 761.650,98 € unverzüglich und in Höhe von 8.946,43 € bis 31. Dezember 2012 zu entrichten. In Anbetracht der laufenden Exekutionsmaßnahmen erscheine die Einbringlichkeit der Abgaben gefährdet.

Im Vorlageantrag vom 11. Dezember 2012 beantragte der Bw, ohne ein neues Vorbringen zu erstatten, die Erledigung der Berufung durch den gesamten Berufungssenat nach mündlicher Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

5) Berufung gegen den Bescheid vom 9. November 2012 betreffend Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen:

Mit Bescheid vom 9. November 2012 wurden gegenüber dem Bw nachstehende Säumniszuschläge festgesetzt:

Abgabe	Frist	Betrag	Säumniszuschlag
Einkommensteuer 2003	18.10.2012	46.335,37	926,71
Anspruchszinsen 2003	18.10.2012	6.805,65	136,11
Einkommensteuer 2004	18.10.2012	35.748,70	714,97
Anspruchszinsen 2004	18.10.2012	5.709,82	114,20
Einkommensteuer 2005	18.10.2012	38.486,95	769,74
Anspruchszinsen 2005	18.10.2012	6.121,59	122,43
Einkommensteuer 2006	18.10.2012	64.037,61	1.280,75
Anspruchszinsen 2006	18.10.2012	8.616,72	172,33
Einkommensteuer 2007	18.10.2012	55.704,87	1.114,10

Anspruchszinsen 2007	18.10.2012	5.642,64	112,85
Einkommensteuer 2008	18.10.2012	73.552,87	1.471,06
Anspruchszinsen 2008	18.10.2012	5.035,13	100,70
Einkommensteuer 2009	18.10.2012	51.249,90	1.025,00
Einkommensteuer 2010	18.10.2012	44.274,00	885,48
Summe			8.946,43

Die Festsetzung sei erforderlich gewesen, weil die Abgabenschulden nicht innerhalb der oben stehenden Fristen entrichtet worden seien.

In der dagegen fristgerecht erhobenen Berufung beantragte der Bw die ersatzlose Aufhebung der Säumniszuschlagsbescheide und führte begründend aus, dass der angefochtene Bescheid hinsichtlich aller Abgaben, die Bemessungsgrundlage für den Säumniszuschlag darstellten, eine Frist 18. Oktober 2012 ausweise. Gegen alle Abgaben sei Berufung erhoben und ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt worden. Darüber hinaus sei eine Stundung beantragt worden. Unter Hinweis auf die einschlägigen Verfahrensvorschriften der BAO werde die stattgebende Erledigung beantragt.

Mit Schreiben vom 21. Mai 2013 übermittelte die Referentin dem Bw die ihrer Ansicht nach zutreffende rechtliche Beurteilung der vorliegenden Sachverhalte zur Stellungnahme.

In seiner Eingabe vom 9. Juli 2013 bestritt der Bw die Meinung, dass die Mängelbehebungsfrist angemessen gewesen sei. Gleichzeitig nahm er die in den Berufungen bzw. Vorlageanträgen gestellten Anträge auf Entscheidung über die Berufungen durch den gesamten Berufungssenat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1) Berufung gegen den Bescheid vom 22. August 2012 betreffend Zurücknahme der Berufung vom 25. Juli 2012 gemäß § 85 Abs. 2 BAO:

Nach § 250 Abs. 1 BAO muss eine Berufung die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet (lit. a), die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird (lit. b), die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden (lit. c) sowie eine Begründung (lit. d) enthalten.

Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung.

Inhaltliche Mängel liegen dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Diesfalls hat die Abgabenbehörde dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht (§ 85 Abs. 2 BAO).

Zweck des Mängelbehebungsauftrages ist es, dem angefochtenen Bescheid zielführende, einer sachlichen Behandlung zugängliche Einwendungen entgegen zu setzen, gleichzeitig aber die Berufungsbehörde in die Lage zu versetzen, ökonomisch über substantielle Einwendungen absprechen zu können (Stoll, BAO, 2696).

Nach der Judikatur ist eine Frist angemessen, wenn die Fristbemessung den besonderen Verhältnissen sachgerecht Rechnung trägt und der Berufungswerber in die Lage versetzt wird, dem Auftrag innerhalb der gesetzten Frist ordnungsgemäß nachzukommen. Die Angemessenheit einer Frist hängt immer von den Umständen des Einzelfalls ab (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 85 E 68). Die Angemessenheit der gesetzten Frist ist ausgehend von jenen Gesichtspunkten zu prüfen, die der Behörde bei Erlassung des die Frist setzenden Bescheides vorlagen.

Bei festgestellten Verzögerungen durch die Partei kann eine kurze Mängelbehebungsfrist geboten sein, um die Partei zur Ordnung zu verhalten (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 275 E 42, unter Hinweis auf die dort angeführte Judikatur).

Unstrittig ist, dass die alleine den Hinweis enthaltende Berufung, Antrag und Begründung würden nachgereicht, nicht den in § 250 Abs. 1 BAO umschriebenen Erfordernissen entsprach und mangelhaft war, sodass der Mängelbehebungsauftrag zu Recht erging.

Gegen einen Bescheid, mit dem ausgesprochen wird, dass eine Berufung wegen nicht fristgerechter Mängelbehebung als zurückgenommen gilt, kann mit Aussicht auf Erfolg nur Berufung eingelegt werden, wenn die ursprüngliche Berufung keinen Mangel im Sinne des § 250 Abs. 1 BAO aufgewiesen hat oder die vom Finanzamt für die Mängelbehebung bestimmte Frist nicht angemessen war (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 275 E 36).

Der Bw wandte in der Berufung ein, dass die Aufforderung zur Mängelbehebung am 1. August 2012 zugestellt worden sei. Die Abgabenbehörde habe den Antrag vom 16. August 2012 auf Verlängerung der Mängelbehebungsfrist bis 30. September 2012 mit

Bescheid vom 22. August 2012, zugestellt am 27. August 2012, abgewiesen. Mit gleicher Post sei der berufsgegenständliche Bescheid erlassen worden. Die Abgabenbehörde beachte nicht, dass vier Tage zur Erfüllung des Mängelbehebungsauftrages verblieben seien. In diesem Zeitraum seien Antrag und Begründung zur Berufung vom 25. Juli 2012 nachgereicht worden.

Der Bw wendet sich damit – wenn auch nicht ausdrücklich ausgesprochen – gegen die Angemessenheit der Mängelbehebungsfrist, geht bei Berechnung der ihm zur Mängelbehebung zur Verfügung stehenden Frist allerdings von einer unrichtigen Annahme aus.

Der Mängelbehebungsauftrag wurde nachweislich am 1. August 2012 zugestellt. Die eingeräumte Frist endete am 20. August 2012, sodass dem Bw 20 Tage zur Verbesserung der Berufung zur Verfügung standen und nicht, wie von ihm errechnet, vier Tage.

Dem Bw schwebte in seiner Argumentation offenbar die Zeitspanne zwischen der Zustellung des seinen Antrag auf Verlängerung der Mängelbehebungsfrist abweisenden Bescheides am 27. August 2012 und seinem mit "Anträge und Begründung zur Berufung vom 25. Juli 2012" bezeichneten Schriftsatz vom 30. August 2012 vor. Er übersieht dabei aber, dass die ihm bis zum 20. August 2012 eingeräumte Frist zu diesem Zeitpunkt bereits abgelaufen gewesen ist.

Die im Mängelbehebungsauftrag zu bestimmende Frist ist als behördliche Frist auf Antrag verlängerbar, doch hat ein Antrag auf Erstreckung dieser Frist keine den Fristlauf hemmende Wirkung (VwGH 30.9.1999, 99/15/0102). Eine solche Wirkung hat ein Fristverlängerungsantrag nämlich nur in jenen Fällen, in denen dies ausdrücklich (wie zB in § 245 Abs. 3 für die Berufungsfrist) vorgesehen ist.

Weder darf ein Abgabepflichtiger darauf vertrauen, dass eine bereits gesetzte Frist verlängert wird, noch muss bei Abweisung eines Antrages auf Verlängerung der Mängelbehebungsfrist eine Nachfrist gesetzt werden, weil eine solche im Gesetz nicht vorgesehen ist.

Im vorliegenden Fall konnte der Bw bei Übermittlung des Schriftsatzes vom 30. August 2012 per Telefax umso weniger von der Rechtzeitigkeit seiner Eingabe ausgehen, als die beantragte Fristverlängerung bereits zuvor abgewiesen worden war.

Nach der Judikatur kann die Erfüllung eines Mängelbehebungsauftrages selbst dann nicht als fristgerecht angesehen werden, wenn zwar innerhalb der von der Abgabenbehörde gesetzten Frist ein Fristverlängerungsansuchen gestellt wird, dem Mängelbehebungsauftrag jedoch erst nach Ablauf der von der Abgabenbehörde gesetzten Frist entsprochen wird (auch wenn dies innerhalb der begehrten Fristerstreckung geschieht), wobei das Fristverlängerungsansuchen

noch nicht abgewiesen worden ist. Für die Rechtmäßigkeit des Zurücknahmebescheides würde auch keine Rolle spielen, wenn die Abgabenbehörde über einen Antrag auf Verlängerung der Mängelbehebungsfrist nicht absprechen, sondern nach § 85 Abs. 2 BAO vorgehen und einen Zurücknahmebescheid erlassen würde (VwGH 20.1.1993, 92/13/0215; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 275 E 62).

Wird aber einem berechtigten Auftrag zur Mängelbehebung überhaupt nicht, nicht zeitgerecht oder zwar innerhalb der gesetzten Frist, aber unzureichend entsprochen, so ist (kein Ermessen!) ein Bescheid, mit dem die im Gesetz vermutete Zurücknahme der Berufung festgestellt wird, zu erlassen.

Da der Bw keine Gründe für die Unangemessenheit der eingeräumten Mängelbehebungsfrist von 20 Tagen nannte, sondern eine – tatsächlich nicht vorhandene – Frist von vier Tagen zur Erfüllung des Mängelbehebungsauftrages bemängelte, und auch für die Rechtsmittelbehörde keine Umstände erkennbar waren, die den Bw daran gehindert hätten, dem Auftrag unter ihm zumutbaren Anstrengungen nachzukommen und die eine Unangemessenheit der Mängelbehebungsfrist indiziert hätten (siehe auch unten), war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Im Zusammenhang mit der Berufung gegen die Abweisung des Antrages auf Verlängerung der Mängelbehebungsfrist (Bescheid vom 22. August 2012) ist auf nachstehende Rechtslage hinzuweisen:

Während nach § 110 Abs. 1 BAO gesetzlich festgesetzte Fristen, wenn nicht ausdrücklich anders bestimmt, nicht geändert werden können, können nach Abs. 2 leg.cit. von der Abgabenbehörde festgesetzte Fristen verlängert werden.

Die Mängelbehebungsfrist ist eine behördliche Frist, die gemäß § 110 Abs. 2 BAO verlängert werden kann; die Verlängerung der gesetzten Mängelbehebungsfrist liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, welches im Sinne des § 20 BAO auszuüben ist.

Anträge auf Fristverlängerung haben, wie oa., nur dann den Fristablauf hemmende Wirkung, wenn dies gesetzlich angeordnet ist. Mangels gesetzlicher Anordnung haben Anträge auf Verlängerung keine fristhemmende Wirkung (Ritz, BAO⁴, § 110 Tz 5).

Nach § 110 Abs. 3 iVm § 244 BAO ist gegen die Ablehnung eines Antrages auf Verlängerung einer Frist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig. Eine derartige Entscheidung kann gemäß § 244 BAO erst in der Berufung gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid angefochten werden.

Gegenständlich war der Bescheid betreffend die Zurücknahmeerklärung im Sinne des § 85 Abs. 2 BAO der "die Angelegenheit abschließende Bescheid".

Im Zuge der Entscheidung über die Berufung gegen den Zurücknahmebescheid war daher auch der Inhalt der gesonderten – wenn auch an sich unzulässigen (siehe unten Punkt 2) – Berufung gegen die Abweisung der Fristverlängerung mit zu berücksichtigen (VwGH 8.11.1983, 82/14/0031).

Im Rahmen der gegen den Zurücknahmebescheid erhobenen Berufung war somit auch zu prüfen, ob die beantragte Fristverlängerung zur Behebung der Mängel zu Recht nicht gewährt worden ist.

Die nach § 85 Abs. 2 BAO zu setzende Frist soll der Abgabenbehörde ermöglichen, ohne unvertretbaren Aufschub feststellen zu können, ob die Berufung einer inhaltlichen Erledigung zuzuführen ist.

In der Berufung gegen den Bescheid, mit welchem der Antrag auf Verlängerung der Mängelbehebungsfrist abgewiesen wurde, wurde im Wesentlichen eingewendet, dass die Ermessensentscheidung hinsichtlich der Gewährung eines üblichen Zeitrahmens nicht der Rechtsprechung und Fachliteratur entspreche.

Bei Ausmessung der Frist zur Erfüllung eines Mängelbehebungsauftrages ist stets auf die Umstände des Einzelfalls Bedacht zu nehmen.

Gegenständlich ergibt sich aus den vorgelegten Akten für die Beurteilung der Angemessenheit der Mängelbehebungsfrist und die Ermessensübung folgendes Bild:

Nachdem im Zuge einer Nachschau festgestellt worden war, dass der Bw sowohl im Rahmen der gastronomischen Betreuung eines Bergrennens als auch seiner mobilen Hühnerbraterei beschäftigte Arbeitskräfte nicht angemeldet hatte, begann die das Unternehmen des Bw betreffende abgabenbehördliche Prüfung am 18. April 2011 und endete mit einer Schlussbesprechung am 4. Juli 2012. Die darüber aufgenommene Niederschrift datiert vom 4. Juli 2012. Der entsprechende Bericht wurde am 16. Juli 2012 erstellt und dem steuerlichen Vertreter des Bw am 19. Juli 2012 zugestellt.

Am 18. April 2011 fand beim Bw eine Hausdurchsuchung statt und wurde ein erster Sicherstellungsauftrag erlassen, mit welchem in dessen Vermögen die Sicherstellung von Abgabenansprüchen in Höhe von rund 74.000,00 € angeordnet wurde.

Von einem zweiten, am 28. Dezember 2011 erlassenen Sicherstellungsauftrag sind weitere Abgabenansprüche von rund 642.000,00 € umfasst.

Gegen beide Sicherstellungsaufträge wurde berufen. Während die Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag vom 18. April 2011 in der mündlichen Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat am 23. Mai 2012 zurückgenommen und die Berufung als gegenstandslos erklärt wurde, wurde die Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag vom 28. Dezember 2011 als unbegründet abgewiesen (UFS 1. Juni 2012, RV/0241-L/12).

Am 6. April 2011 war gegen den Bw ein Finanzstrafverfahren eingeleitet und am 17. Oktober 2011 ein Anlassbericht an die Staatsanwaltschaft E erstattet worden, wo das finanzstrafrechtliche Ermittlungsverfahren unter der Zahl 3St 198/11h anhängig ist.

Anlässlich einer am 27. Juli 2011 angesetzten Vorbesprechung betreffend das abgabenbehördliche Verfahren und die bisherige Auswertung der beschlagnahmten Unterlagen verweigerte der Bw die Beantwortung der an ihn gerichteten Fragen. Die Zusendung eines schriftlichen Fragenkatalogs und dessen Beantwortung in Schriftform wurden zwar angeregt und zugesagt, die in der Folge am 29. Juli 2011 schriftlich gestellten Fragen zur Aufklärung offener und unklarer Sachverhalte aber ebenfalls nicht beantwortet (vgl. den oa. Bericht an die Staatsanwaltschaft E vom 17. Oktober 2011, Bl. 98 Strafakt, sowie Punkt 4.4.1.8., letzter Absatz, der vorläufigen Besprechungspunkte).

Mit dem Berufungseinwand, die Finanzstrafbehörde habe ihn belehrt, beim derzeitigen Verfahrensstand keine Aussage treffen zu müssen, nimmt der Bw offenbar Bezug auf die am 27. Juli 2011 nach den Bestimmungen der StPO durchgeführte Beschuldigtenvernehmung. Dort gab der Bw, nachdem er unter Hinweis auf § 164 Abs. 1 StPO auf sein Aussageverweigerungsrecht hingewiesen worden war, an, derzeit keine Aussage machen, sondern sich erst in einem allfälligen Gerichtsverfahren äußern zu wollen.

Der Bw wurde bereits in der oa. Entscheidung des UFS vom 1. Juni 2012, RV/0241-L/12, darauf verwiesen, dass im Hinblick auf das Aussageverweigerungsrecht, auf das er sich wiederholt berufen und bei Verweigerung der Mitwirkung im Prüfungsverfahren zurückgezogen hat, im Abgaben- und Finanzstrafverfahren eine differenzierende Betrachtungsweise Platz zu greifen habe und im Abgabenverfahren jedenfalls dann eine Verpflichtung zur Mitwirkung an der Aufklärung des Sachverhaltes bestehe, wenn die Abgabenbehörde von entscheidungsrelevanten Tatsachen nur durch den Abgabepflichtigen Kenntnis erlangen könne.

Am 9. Jänner 2012 wurden dem steuerlichen Vertreter des Bw die vorläufigen Besprechungspunkte mit dem Ersuchen, sich zu den jeweiligen Textziffern zu äußern und schriftlich Stellung zu nehmen, übermittelt. Diesem Ersuchen wurde nicht entsprochen.

Am 5. Juni 2012 wurde das Besprechungsprogramm sowohl dem Bw als auch dessen steuerlichem Vertreter übermittelt und abermals Gelegenheit zur Äußerung geboten. Davon wurde ebenso wenig Gebrauch gemacht wie von der Möglichkeit, Anträge zu stellen oder Beweismittel vorzulegen.

Auch zu der am 15. bzw. 18. Juni 2012 sowohl dem steuerlichen Vertreter als auch dem Bw zugesandten Ergänzung zum Besprechungsprogramm wurde keine Stellungnahme abgegeben.

In der am 23. Mai 2012 vor dem Unabhängigen Finanzsenat durchgeführten mündlichen Verhandlung betreffend die Berufungen gegen die oa. Sicherstellungsaufträge wies der steuerliche Vertreter des Bw darauf hin, dass seit einem Jahr auf die Abgabenfestsetzungen gewartet werde, um dagegen mit Berufung und Aussetzung der Einhebung vorgehen zu können.

Die nach Abschluss der Prüfung erlassenen Sachbescheide weichen nur unwesentlich von den Beträgen in den Sicherstellungsaufträgen ab, sodass dem Bw daher spätestens seit Jänner 2012 bekannt war, welche Änderungen auf Grund der Prüfung zu erwarten waren.

Dem die Abgabenfestsetzung reklamierenden steuerlichen Vertreter des Bw stand somit schon im Vorfeld der Bescheidzustellungen zumindest ein halbes Jahr zur Ausarbeitung von seiner Ansicht nach zutreffenden Bemessungsgrundlagen und einer Begründung, welche konkreten Gegebenheiten gegen die Schätzungen des Prüfers sprechen würden, zur Verfügung.

Unter Hinweis auf die Prüfungschronologie hielt der Sachbearbeiter des Finanzamtes in einem Aktenvermerk vom 6. September 2012 fest, dass der steuerliche Vertreter nunmehr nicht mit einem außergewöhnlich hohen Arbeitsumfang für die Ausarbeitung einer Berufung argumentieren könne. Auch die bisher nicht erfolgte Mitwirkung sei bei der Ermessensübung zu berücksichtigen.

Nachdem sich der Bw während des gesamten, länger als ein Jahr andauernden Prüfungsverfahrens mit keinerlei konkreten Entgegnungen auf die Feststellungen des Prüfers eingelassen und diesen nicht mehr entgegen gesetzt hatte, als dass es sich nur um unterstellte, nicht nachvollziehbare Erhöhungen handle, war die Mängelbehebungsfrist zum einen angemessen und durfte die Abgabenbehörde zum anderen bei der Ermessensübung im Zusammenhang mit dem Fristverlängerungsansuchen berücksichtigen, dass die sich auf Grund der Außenprüfung ergebenden Beträge lange bekannt waren (VwGH 29.6.1999, 99/14/0123).

Der allgemeine Hinweis des Bw, dass die Ermessensentscheidung nicht der Rechtsprechung und Fachliteratur entspreche, war ohne Eingehen auf den konkreten Berufungsfall und ohne

nachvollziehbare Begründung, weshalb trotz der langen Kenntnis der erhobenen Vorwürfe und des Ergebnisses der Außenprüfung der Abgabenbehörde bei Abweisung des Fristverlängerungsansuchens ein Ermessensfehler unterlaufen wäre, nicht geeignet, die gesetzte Mängelbehebungsfrist als unangemessen kurz zu qualifizieren und damit der Berufung zum Erfolg zu verhelfen.

Mit ihrer Begründung, während des Prüfungsverfahrens sei ausreichend Zeit eingeräumt worden, sich mit dem Sachverhalt vertraut zu machen, brachte die Abgabenbehörde ausreichend deutlich zum Ausdruck, dass sie im Rahmen der Ermessensübung der Zweckmäßigkeit, wozu auch die Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie gehört, Vorrang gegenüber den berechtigten Interessen des Bw einräumte.

Dieser Feststellung trat der Bw in seiner Berufung nicht entgegen.

Aus welchen Gründen er trotz der während des Prüfungsverfahrens oftmals eingeräumten Gelegenheiten, zu den Feststellungen des Prüfers Stellung zu nehmen bzw. diesen entgegen zu treten, tatsächlich nicht in der Lage gewesen wäre, innerhalb der eingeräumten Mängelbehebungsfrist Berufungsanträge und -begründungen zu formulieren, war nicht erkennbar und wurde weder in der Berufung gegen den Zurücknahmebescheid noch in der Berufung gegen den das Fristverlängerungsansuchen abweisenden Bescheid dargelegt.

Sowohl der Zurücknahmebescheid als auch der das Fristverlängerungsansuchen abweisende Bescheid erweisen sich auf Grund obiger Ausführungen als rechtmäßig, sodass auf den Inhalt der nach Ablauf der Frist beigebrachten Berufungsanträge und -begründungen nicht eingegangen werden musste.

2) Berufung gegen den Bescheid vom 22. August 2012 betreffend Abweisung eines Antrages auf Verlängerung der Mängelbehebungsfrist:

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 27. Juli 2012, dem steuerlichen Vertreter am 1. August 2012 zugestellt, wurde dem Bw aufgetragen, die seiner Berufung vom 25. Juli 2012 anhaftenden Mängel bis 20. August 2012 zu beheben.

Der Antrag vom 16. August 2012, diese Frist bis 30. September 2012 zu verlängern, wurde mit Bescheid vom 22. August 2012 abgewiesen.

Dieser den Fristverlängerungsantrag abweisende Bescheid enthielt zu Unrecht eine positive Rechtsmittelbelehrung.

Wie bereits oben unter Punkt 1) dargelegt, ist nach § 110 Abs. 3 BAO gegen die Ablehnung eines Antrages auf Verlängerung einer Frist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig. Die

vermeintliche Rechtswidrigkeit des den Antrag auf Verlängerung der Mängelbehebungsfrist abweisenden Bescheides konnte daher erst in der Berufung gegen den Zurücknahmebescheid geltend gemacht werden.

Wird ungeachtet der gesetzlichen Bestimmung des § 244 BAO, wonach gegen nur das Verfahren betreffende Verfügungen ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig ist und Einwendungen dagegen erst in der Berufung gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid erhoben werden können, gegen den Bescheid über die Abweisung eines Antrages auf Verlängerung der Mängelbehebungsfrist Berufung erhoben, ist diese gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen (Ritz, BAO⁴, § 244 Tz 4).

Enthält ein Bescheid zu Unrecht eine positive Rechtsmittelbelehrung, wird dadurch keine (im Gesetz nicht vorgesehene) Berechtigung zur Erhebung eines Rechtsmittels geschaffen (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 93 E 188, unter Hinweis auf die dort angeführte Judikatur).

Wird eine Berufung für zurückgenommen erklärt, weil einem Mängelbehebungsauftrag nicht fristgerecht entsprochen wurde, und hat das Finanzamt ein Ansuchen um Verlängerung der Mängelbehebungsfrist abgewiesen, dann hat die Rechtsmittelbehörde auch den Inhalt einer gesonderten – wenn auch an sich unzulässigen – Berufung gegen die Abweisung der Fristverlängerung bei ihrer Entscheidung über die Berufung gegen den Zurücknahmebescheid mit zu berücksichtigen (VwGH 8.11.1983, 82/14/0031).

Wenngleich die Berufung des Bw gegen den Bescheid über die Abweisung des Antrages auf Verlängerung der Mängelbehebungsfrist gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen war, wurden dennoch die in dieser Berufung gesondert vorgebrachten Einwendungen im Rahmen der Berufung gegen den Zurücknahmebescheid gewürdigt (siehe oben Punkt 1).

3) Berufung gegen den Vollstreckungsbescheid vom 23. Juli 2012:

Kommen während der Zeit, in der gemäß Abs. 1 bis 6 Einbringungsmaßnahmen nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden dürfen, Umstände hervor, die die Einbringung einer Abgabe gefährden oder zu erschweren drohen, so dürfen Einbringungsmaßnahmen durchgeführt werden, wenn spätestens bei Vornahme der Vollstreckungshandlung ein Bescheid zugestellt wird, der die Gründe der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung anzugeben hat (Vollstreckungsbescheid). Mit Zustellung dieses Bescheides treten bewilligte Zahlungserleichterungen außer Kraft (§ 230 Abs. 7 BAO).

Nach § 230 Abs. 2 BAO dürfen Einbringungsmaßnahmen während einer gesetzlich zustehenden oder durch Bescheid zuerkannten Zahlungsfrist nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden.

Die Berufungsbehörde hat grundsätzlich von der Sachlage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen. Eine Ausnahme besteht – ebenso wie im Sicherstellungsverfahren – im Vollstreckungsbescheidverfahren, in welchem die Berufungsbehörde nur zu prüfen hat, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides die Voraussetzungen dafür vorgelegen sind (VwGH 28.4.2009, 2007/13/0020).

Maßgebliche Voraussetzung für die Erlassung eines Vollstreckungsbescheides ist, dass **während der Zeit**, in der gemäß § 230 Abs. 1 bis 6 BAO Einbringungsmaßnahmen nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden dürfen, Umstände hervorkommen, die die Einbringung der Abgabe(n) gefährden oder zu erschweren drohen. Es kommt daher darauf an, ob dem Finanzamt diese Umstände im Zeitraum der Hemmung der Einbringung erstmals bekannt werden.

Im vorliegenden Fall stellte die Abgabenbehörde im angefochtenen Vollstreckungsbescheid fest, dass die Einbringlichkeit der Abgabenschuld in Höhe von 756.961,42 € gefährdet sei. Mit Zustellung des Vollstreckungsbescheides werde die mit Bescheid vom 16. Juli 2012 zuerkannte Nach- bzw. Zahlungsfrist (23. August 2012) unwirksam.

Maßgeblicher Zeitraum für das Hervorkommen von die Abgabeneinbringung gefährdenden oder zu erschweren drohenden Umständen war der Zeitraum zwischen Erlassung der Abgabenfestsetzungsbescheide und der eingeräumten einmonatigen Frist.

Im Vollstreckungsbescheid wurde zwar allgemein auf Feststellungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw verwiesen, doch wurden keine konkreten Umstände aufgezeigt, die der Abgabenbehörde im oa. maßgeblichen Zeitraum diesbezüglich neue Erkenntnisse verschafft hätten und ihr nicht bereits während des laufenden Prüfungsverfahrens bekannt geworden wären.

Die im Bescheid angeführten Aussagen des Bw vom 4. und 12. Juli 2012 vermögen den angefochtenen Bescheid nicht zu tragen, weil die durch diese Aussagen zutage getretenen Umstände jedenfalls vor Erlassung der Abgabenfestsetzungsbescheide und somit vor dem in § 230 Abs. 7 BAO genannten Zeitraum hervorgekommen sind.

Im Bescheid wurden keine Umstände, die die Einbringung der Abgaben gefährdeten oder zu erschweren drohten **und** die während der Einbringungshemmung nach § 230 Abs. 2 BAO

hervorgekommen wären, angeführt, weshalb der Berufung schon aus diesem Grund Folge zu geben war.

4) Berufung gegen den Bescheid vom 11. September 2012 betreffend Abweisung eines Zahlungserleichterungsansuchens:

Gemäß § 212 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Ansuchen des Abgabepflichtigen für Abgaben, hinsichtlich derer ihm gegenüber auf Grund eines Rückstandsausweises (§ 229) Einbringungsmaßnahmen für den Fall des bereits erfolgten oder späteren Eintrittes aller Voraussetzungen hiezu in Betracht kommen, den Zeitpunkt der Entrichtung der Abgaben hinausschieben (Stundung) oder die Entrichtung in Raten bewilligen, wenn die sofortige oder die sofortige volle Entrichtung der Abgaben für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet wird. Eine vom Ansuchen abweichende Bewilligung von Zahlungserleichterungen kann sich auch auf Abgaben, deren Gebarung mit jener der den Gegenstand des Ansuchens bildenden Abgaben zusammengefasst verbucht wird (§ 213), erstrecken.

Gemäß § 212 Abs. 4 BAO sind die für Ansuchen um Zahlungserleichterungen geltenden Vorschriften auf Berufungen gegen die Abweisung derartiger Ansuchen und auf solche Berufungen betreffende Vorlageanträge (§ 276 Abs. 2) sinngemäß anzuwenden.

Für die bescheidmäßige Bewilligung einer Zahlungserleichterung müssen sämtliche gesetzlich vorgeschriebenen Bedingungen erfüllt sein. Die wirtschaftliche Notlage als Begründung für ein Ansuchen um Zahlungserleichterung kann daher nur dann zum Erfolg führen, wenn gleichzeitig glaubhaft gemacht wird, dass die Einbringlichkeit der Abgabe weder gefährdet ist noch durch die Zahlungserleichterung gefährdet wäre. Fehlt eine der gesetzlichen Voraussetzungen, ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum und der Antrag aus Rechtsgründen abzuweisen.

Bei Begünstigungstatbeständen, zu denen auch Zahlungserleichterungen gehören, tritt die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund. Der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige hat das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann. Er hat daher in seinem Antrag auf Gewährung von Zahlungserleichterungen konkretisiert an Hand seiner Einkommens- und Vermögenslage nachvollziehbar darzulegen und glaubhaft zu machen, dass die sofortige (volle) Entrichtung der Abgaben mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet wird.

Eine "erhebliche Härte" im Sinne des § 212 BAO ist im Allgemeinen dann anzunehmen, wenn die sofortige Entrichtung, gemessen an den sonstigen Verbindlichkeiten und unter Berücksichtigung der anzuerkennenden Interessen des Abgabepflichtigen an der Erhaltung und am Bestand der ihm zur Verfügung stehenden Erwerbsquelle, nicht zugemutet werden kann.

"Gefährdung der Einbringlichkeit" bedeutet eine erkennbare Tendenz zur Nichtbezahlung. Anhaltspunkte dafür bieten etwa die Überschuldung des Abgabepflichtigen sowie schlechte Einkommens- und Vermögensverhältnisse.

Ob eine Gefährdung der Einbringlichkeit vorliegt, kann regelmäßig nur durch Gegenüberstellung der Abgabeforderung und des dem Abgabepflichtigen zur Begleichung dieser Forderung zur Verfügung stehenden Einkommens und Vermögens beurteilt werden (VwGH 20.9.2001, 2001/15/005).

Die Anfechtung von Abgabenfestsetzungen stellt für sich alleine noch keinen Grund für eine Stundung dar.

Nach der Rechtsprechung (VwGH 18.9.2003, 2000/16/0576; 5.5.1992, 92/14/0053) läge diesfalls eine "erhebliche Härte" nur dann vor, wenn der angefochtene Bescheid offenkundige, klare Fehler enthielte, deren Beseitigung im Rechtswege zu gewärtigen wäre, und die Einziehung zu wirtschaftlichen Schwierigkeiten führen würde. Ein solcher offenkundiger und klarer Fehler wurde nicht eingewendet.

Gerade die im vorliegenden Fall behauptete Unmöglichkeit, den Abgabenrückstand begleichen zu können, und der Hinweis auf die Gefahr einer Zahlungsunfähigkeit und Insolvenz im Falle der Abweisung des Stundungsgesuchs sind Umstände, die eine massive Gefährdung der Einbringlichkeit indizieren und daher einer Bewilligung dieses Ansuchens entgegen stehen.

Die Höhe der rückständigen Abgabenschuld und die laut Angaben des Bw zu deren Begleichung nicht annähernd ausreichend zur Verfügung stehenden Mittel würden es umso mehr erfordern, eindeutig und nachvollziehbar darzulegen, weshalb die Abgabeneinbringlichkeit dennoch nicht gefährdet wäre. Diesem Erfordernis entsprach der Bw nicht im Ansatz.

Nachdem bereits eine der im Gesetz zwingend vorgeschriebenen Voraussetzungen – nämlich die Nichtgefährdung der Einbringlichkeit – nicht vorliegt, war das Stundungsgesuch schon aus Rechtsgründen abzuweisen und blieb für eine Ermessensentscheidung kein Raum.

Im Stundungsgesuch vom 20. August 2012 wurde die Stundung des gesamten Rückstandes bis zur Erledigung des Rechtsmittels gegen den Bescheid betreffend Zurückweisung des Aussetzungsantrages beantragt.

In der gegen den Abweisungsbescheid eingebrachten Berufung wurde beantragt, den gesamten Abgabenrückstand bis zur Erledigung des Rechtsmittels gegen den Bescheid betreffend Zurückweisung des Aussetzungsantrages und des Rechtsmittels gegen den Bescheid vom 22. August 2012 betreffend Zurücknahme der Berufung zu stunden.

Da dem Stundungsgesuch damit faktisch ohnedies entsprochen wurde, wäre die Berufung auch aus diesem Grund (als gegenstandslos) abzuweisen gewesen.

5) Berufung gegen den Bescheid vom 9. November 2012 betreffend Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen:

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so ist ein erster Säumniszuschlag in Höhe von 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages zu entrichten (§ 217 Abs. 1 und 2 BAO).

Nach § 217 Abs. 4 lit. b iVm § 230 Abs. 3 BAO verhindern zeitgerechte Ansuchen um Zahlungserleichterungen die Verwirklichung des Säumniszuschlages.

Zeitgerecht im Sinne des § 230 Abs. 3 BAO ist ein solches Ansuchen, wenn es vor Ablauf der für die Entrichtung der Abgabe zur Verfügung stehenden Frist (zB spätestens am Fälligkeitstag) eingebracht wird.

Die einbringungshemmende (§ 230 Abs. 3 BAO) und die säumniszuschlagsverhindernde Wirkung kommen dem § 212 Abs. 4 BAO zufolge auch Berufungen gegen die Abweisung von Ansuchen um Zahlungserleichterungen und Vorlageanträgen (gegen abweisende Berufungsvorentscheidungen) zu, wenn diese Anbringen innerhalb der Nachfrist des § 212 Abs. 3 zweiter Satz BAO (innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe des einem zeitgerechten Zahlungserleichterungsansuchens nicht stattgebenden Bescheides) eingebracht werden (Ritz, BAO⁴, § 217, Tz 18 ff, sowie § 230 Tz 8).

Im vorliegenden Fall stellte der Bw zeitgerecht vor Fälligkeit am 20. August 2012 ein Stundungsgesuch. Dieses Ansuchen wurde am 11. September 2012 abgewiesen und der Bw aufgefordert, die Abgaben bis spätestens 18. Oktober 2012 zu entrichten.

Innerhalb dieser Nachfrist nach § 230 Abs. 3 zweiter Satz BAO brachte der Bw am 11. Oktober 2012 eine Berufung ein. § 212 Abs. 4 BAO zufolge kam dieser innerhalb der

genannten Nachfrist eingebrachten Berufung einbringungshemmende und säumniszuschlagsvermeidende Wirkung zu.

Diese Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 22. November 2012 abgewiesen. Wiederum fristgerecht (§ 230 Abs. 3 zweiter Satz iVm § 212 Abs. 4 BAO) stellte der Bw am 11. Dezember 2012 einen Vorlageantrag, sodass die einbringungshemmende und säumniszuschlagsvermeidende Wirkung weiterhin aufrecht blieb.

Im vorliegenden Fall wurde die "Fristenkette" gewahrt und dauerte daher die säumniszuschlagsvermeidende Wirkung, solange über den Vorlageantrag noch nicht entschieden war, weiter an.

Der angefochtene Säumniszuschlagsbescheid ist auf Grund obiger Überlegungen nicht rechtmäßig und war somit aufzuheben.

Linz, am 18. Juli 2013