



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Rechtsanwalt, vom 17. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 16. November 2006, StNr. xxx/yyyy, betreffend Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung für die Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag vom 1.6.2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Gegen den Sicherstellungsauftrag vom 1.6.2005, mit dem die Sicherstellung des Abgabeananspruches an Erbschaftssteuer in voraussichtlicher Höhe von Euro 663.141,16 angeordnet worden ist, hat der Berufungswerber (in der Folge: Bw) am 29.8.2006, also innerhalb der bis 31.8.2005 verlängerten Rechtsmittelfrist, Berufung eingebracht.

Gleichzeitig beantragte der Bw, der Berufung aufschiebende Wirkung zuzuerkennen.

Seitens der Abgabenbehörde II. Instanz wurde aufgrund des Devolutionsantrages des Bw vom 10.11.2006 gemäß § 311 Abs. 3 BAO der Abgabenbehörde I. Instanz aufgetragen, bis zum 10. Februar 2007 über den Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung zu entscheiden.

Diesem Auftrag wurde mit Bescheid vom 16.11.2006 entsprochen und der angefochtene Bescheid erlassen, mit dem der Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung für die Berufung vom 28.8.2005 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 1.6.2005, StNr. xxx/yyyy, als unbegründet abgewiesen wurde.

Mit Berufung vom 17.11.2006 brachte der Bw vor allem verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Bestimmung des § 254 BAO vor. Insbesondere rügt der Bw den Umstand, dass die Wiederaufnahme des Erbschaftssteuerbescheides noch nicht verfügt worden sei.

Die Situation des Bw verstoße gegen das aus rechtsstaatlichen Prinzipien ableitbare und daher verfassungsrechtlich relevante Gebot eines bestimmten Mindestmaßes an faktischer Effizienz von Rechtsschutzeinrichtungen.

Im gegenständlichen Verfahren sei § 212 a BAO nicht anwendbar, daher bestünden gegen die Bestimmung des § 254 BAO jene verfassungsrechtlichen Bedenken weiterhin, die zur damaligen Aufhebung des § 254 BAO und Einführung des § 212 a BAO geführt hätten.

Die Abgabenbehörde I. Instanz hätte daher in verfassungskonformer Interpretation des § 254 BAO diesen nicht für eine Ablehnung der Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung heranziehen dürfen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 254 BAO wird durch Einbringung einer Berufung die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides nicht gehemmt, insbesondere die Einhebung und zwangsweise Einbringung einer Abgabe nicht aufgehalten.

Auf diese Bestimmung hat die Abgabenbehörde I. Instanz die Abweisung des Antrages auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung für die Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag vom 1.6.2005 gestützt.

Zutreffend ist die Ansicht des Bw, dass im gegenständlichen Fall § 212 a BAO nicht anwendbar ist.

Der Sicherstellungsauftrag bildet für Abgaben, deren Schuld dem Grunde nach gemäß § 4 BAO entstanden ist, bis zum Zeitpunkt des Eintrittes der Vollstreckbarkeit (§226 BAO) die Grundlage (den Titel) für die Exekution zur Sicherstellung, er ist jedoch kein - zu einer Nachforderung führender - Abgabenbescheid. Auch ist von der Erledigung der Berufung gegen einen Sicherstellungsauftrag die Höhe einer Abgabe weder unmittelbar noch mittelbar abhängig (UFSW 30.6.2005, RV/1756-W/05).

Eine Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO ist in einem Sicherstellungsverfahren gesetzlich nicht vorgesehen, da mit der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages kein Abgabenanspruch begründet wird und somit in einem Berufungsverfahren auch nicht die Herabsetzung der Abgabenschuld erreicht werden kann (UFSW 23.9.2004, RV/1515-W/05).

Im Erkenntnis vom 11.12.1986, G 119/86, auf das sich der Bw in seinem Berufungsvorbringen stützt, hegt der VfGH Bedenken, dass § 254 BAO mit dem der österreichischen Bundesver-

fassung innewohnenden rechtsstaatlichen Prinzip nicht vereinbar ist. Wörtlich führte er in dem im zitierten Erkenntnis wiedergegebenen Prüfungsbeschluss aus:

„Wie der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung betont hat (VfSlg. 8279/1978 mit Bezugnahme auf VfSlg. 2929/1955; s. auch VfSlg. 2455/1952), gipfelt der Sinn des rechtsstaatlichen Prinzips darin, daß alle Akte staatlicher Organe im Gesetz und mittelbar letzten Endes in der Verfassung begründet sein müssen und ein System von Rechtsschutzeinrichtungen die Gewähr dafür bietet, daß nur solche Akte in ihrer rechtlichen Existenz als dauernd gesichert erscheinen, die in Übereinstimmung mit den sie bedingenden Akten höherer Stufe erlassen wurden. Der VfGH neigt zur Meinung, daß die hier unabdingbar geforderten Rechtsschutzeinrichtungen ihrer Zweckbestimmung nach ein bestimmtes Mindestmaß an faktischer Effizienz für den Rechtsschutzwerber aufweisen müssen. Von dieser Annahme her scheint es nicht anzugehen, den Rechtsschutzsuchenden generell einseitig mit allen Folgen einer potentiell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung solange zu belasten, bis sein Rechtsschutzgesuch endgültig erledigt ist. Widerspricht es aber anscheinend dem Rechtsstaatsprinzip, unter Berufung auf eine behördliche Entscheidung vor Eintritt ihrer Rechtskraft, also trotz Inanspruchnahme von Rechtsschutzeinrichtungen, vollendete und irreversible Tatsachen ohne sachliche Notwendigkeit zu schaffen, so müßte es zumindest möglich sein, die Notwendigkeit der sofortigen Wirksamkeit und Vollziehbarkeit selbst in einem gehörigen Verfahren überprüfen zu lassen. Dem rechtsstaatlichen Prinzip dürfte die vom Gesetzgeber angeordnete sofortige Wirksamkeit und Vollziehbarkeit einer behördlichen Entscheidung vor Eintritt ihrer Rechtskraft sohin dann widersprechen, wenn nicht zusätzlich zum Hauptverfahren, in dem es um die Rechtmäßigkeit der behördlichen Entscheidung geht, ein zweites Verfahren vorgesehen wird, in dem geprüft wird, ob ohne besondere, im öffentlichen Interesse oder im Interesse dritter Personen gelegene Notwendigkeit der sofortigen Vollstreckung der behördlichen Entscheidung diese einen unwiederbringlichen Rechtsnachteil für ihren Adressaten bedeutet. Der Gerichtshof nimmt in diesem Zusammenhang auch an, daß der Gesetzgeber in besonderen Fällen die sofortige Wirksamkeit und Vollziehbarkeit behördlicher Entscheidungen im Hinblick auf Zweck und Inhalt der Regelung vorsehen darf.“

Und in der Begründung der Aufhebung des § 254 BAO führte der VfGH aus:

„Der Gerichtshof bleibt auch bei der im Einleitungsbeschluß an diese Umschreibung geknüpften Annahme, daß die hier unabdingbar geforderten Rechtsschutzeinrichtungen ihrer Zweckbestimmung nach ein bestimmtes Mindestmaß an faktischer Effizienz für den Rechtsschutzwerber aufweisen müssen. Zunächst ist hiezu die Klarstellung geboten, daß von faktischer Effizienz deshalb die Rede ist, weil unter Effizienz allein unter Umständen bloß das letzten Endes bewirkte Erreichen einer Entscheidung rechtsrichtigen Inhalts durch das Ergreifen von Rechtsbehelfen verstanden werden könnte, nicht aber auch die mitgemeinte Umsetzung einer

solchen Entscheidung in den Tatsachenbereich. "Schutz" als Teilaspekt des Ausdrucks "Rechtsschutz" ist auf den Rechtsunterworfenen bezogen und meint nicht zuletzt die – rechtzeitige - Wahrung und Gewährleistung einer faktischen Position, weshalb Rechtsschutzeinrichtungen diesen Zweck notwendig in sich schließen. Der VfGH hält im Hinblick auf diesen Inhalt des Begriffes Rechtsschutzeinrichtung, mithin insbesondere des Begriffes Rechtsbehelf, auch an der Ansicht fest, daß es nicht angeht, den Rechtsschutzsuchenden generell einseitig mit allen Folgen einer potentiell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung solange zu belasten, bis sein Rechtsschutzgesuch endgültig erledigt ist. Zu berücksichtigen sind in diesem Zusammenhang allerdings nicht nur seine Position, sondern auch - Zweck und Inhalt der Regelung, ferner die Interessen Dritter sowie schließlich das öffentliche Interesse. Der Gesetzgeber hat unter diesen Gegebenheiten einen Ausgleich zu schaffen, wobei aber dem Grundsatz der faktischen Effizienz eines Rechtsbehelfs der Vorrang zukommt und dessen Einschränkung nur aus sachlich gebotenen, triftigen Gründen zulässig ist."

Gerade beim Sicherstellungsauftrag ist eine derartige sachlich gebotene, aus triftigen Gründen zulässige Einschränkung der aufschiebenden Wirkung einer Berufung systemimmanent.

Ein Sicherstellungsbescheid ist kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine den Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende "Sofortmaßnahme", welche dazu dient, selbst vor Feststellung der genauen Höhe der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zur Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgaben gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur der Sache einer solchen Maßnahme, dass diese nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern dass es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich bedeutsamen Tatbestandes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für die Höhe der Abgabe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind.

Zudem ist der den Bw treffende Nachteil kein endgültiger, da die Verwertung der aufgrund des Sicherstellungsauftrages gepfändeten Vermögensgegenstände erst mit der Vollstreckbarkeit der Abgaben zulässig ist. Die Vollstreckbarkeit der Abgaben kann jedoch durch einen Antrag nach § 212 a BAO - einem Rechtsinstitut, das gerade den verfassungsrechtlichen Bedenken des VfGH gegen die Bestimmung des § 254 BAO Rechnung getragen hat - hinausgeschoben werden. Der Nachteil für den Bw besteht lediglich darin, dass dem Abgabengläubiger ein Pfandrecht eingeräumt wird.

Ein Sicherstellungsauftrag darf nur in ganz engen gesetzlichen Grenzen erlassen werden. Es steht dem Bw zudem frei, durch den Erlag des im Bescheid genannten Betrages zu erwirken,

dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Beim Sicherstellungsauftrag handelt es sich nur um ein Sicherungsverfahren das zeitlich mit der Vollstreckbarkeit endet, also um einen eingegrenzten aber sachlich im öffentlichen Interesse erforderlichen Eingriff in die Rechte des Bw. Dieser Eingriff setzt eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraus und ist nur dann gerechtfertigt, 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.

In der Diktion ähnlich ist § 232 BAO den §§ 212 und 212 a BAO, Bestimmungen die die Auswirkungen des § 254 BAO zum Schutze des Abgabepflichtigen hintanhaltend sollen. Während der gänzliche oder teilweise Aufschub der Zahlung (§ 212 Abs. 1 BAO) nur dann bewilligt werden darf, wenn durch den Aufschub „die Einbringlichkeit der Abgaben nicht gefährdet wird“, darf gemäß § 212 a Abs. 2 lit. c BAO die Aussetzung der Einhebung nicht bewilligt werden, wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtet ist.

Damit hat aber der Gesetzgeber den engen Rahmen dessen, was nach Ansicht des VfGH, wonach Einschränkungen der faktischen Effizienz eines Rechtsbehelfes nur aus sachlich gebotenen, triftigen Gründen zulässig sind, im § 232 BAO nicht überschritten. Vielmehr hat der Gesetzgeber im § 232 BAO selbst jene Rechtsschutzbestimmungen berücksichtigt, die einen Ausgleich zum Schutze des Bw vorsehen und gewährleisten.

Denn es darf der Sicherstellungsauftrag nur erlassen werden, wenn ähnliche Umstände vorliegen, die im Abgabenrechtsmittelverfahren die Zuerkennung einer aufschiebenden Wirkung (Aussetzung der Einhebung oder der Stundung bzw. Teilzahlung) ausschließen. Es wird daher durch § 232 BAO dem Abgabepflichtigen das Rechtsschutzrisiko nicht einseitig und vorbehaltlos aufgelastet.

Der Sicherstellungsauftrag ist kein abschließender Sachbescheid sondern eine Sofortmaßnahme. Ein Exekutionstitel für das Sicherungsverfahren, um dem Abgabengläubiger ein Pfandrecht zu verschaffen.

Wie der VfGH im zitierten Erkenntnis ausführt, sind im Zusammenhang mit Rechtsschutzeinrichtungen allerdings nicht nur seine (des Bw) Position, sondern auch Zweck und Inhalt der Regelung, ferner die Interessen Dritter sowie schließlich das öffentliche Interesse zu berücksichtigen.

Zweck des Sicherstellungsauftrages ist eine Sofortmaßnahme zur Sicherung und keine abschließende Sachentscheidung. Es wäre daher absurd – ja gerade sinnwidrig, die Zweckerreichung durch die aufschiebende Wirkung, die einem Rechtsmittel gegen den Sicherstellungsauftrag zukommen sollte, zu vereiteln.

Die von der Abgabenbehörde I. Instanz im angefochtenen Bescheid vertretene Rechtsansicht, dass der Berufung gegen einen Sicherstellungsauftrag gemäß § 254 BAO keine aufschiebende Wirkung zukomme, wird auch in der Fachliteratur geteilt (Ritz, Bundesabgabenordnung³, § 232 RZ 11; Stoll, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 232, 2403).

Da weder die behauptete Rechtswidrigkeit vorliegt, noch die vom Bw eingeforderte verfassungskonforme Interpretation geboten ist, noch die verfassungsrechtlichen Bedenken zum § 254 BAO zutreffen, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 10. Jänner 2007