

GZ. RV/0830-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dkfm. Dr. Josef Mayrl, gegen den Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO vom 11. Oktober 2000 des Finanzamtes Braunau entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. war ab 11. März 1981 gemeinsam mit R. G. kollektivvertretungsbefugter Geschäftsführer der T-GmbH. Mit Beschluss des Landesgerichtes R vom 14. Februar 2000 wurde über das Vermögen der T-GmbH das Konkursverfahren eröffnet. Mit Beschluss vom 17. Dezember

2003 wurde dieser Konkurs aufgehoben. Am 27. Februar 2004 wurde die Gesellschaft im Firmenbuch amtswegig gelöscht.

Mit Bescheid vom 11. Oktober 2000 wurde der Bw. nach § 9 iVm. § 80 BAO zur Haftung für bei der T-GmbH rückständige, nicht mehr einbringliche Abgaben iHv. 623.677,00 S in Anspruch genommen. Gleichzeitig wurde er aufgefordert, die haftungsgegenständlichen Abgaben, und zwar Umsatzsteuer 1996 iHv. 56.712,00 S, Umsatzsteuer 10/1999 iHv. 79.726,00 S, Umsatzsteuer 11/1999 iHv. 143.110,00 S, Lohnsteuer 10/1999 iHv. 91.043,00 S, Lohnsteuer 11/1999 iHv. 133.638,00 S sowie Lohnsteuer 12/1999 iHv. 119.448,00 S, innerhalb eines Monats ab Bescheidzustellung zu entrichten. Der Haftungsbescheid wurde dem Bw. am 16. Oktober 2000 persönlich zugestellt. Die Haftungsschuld war daher nach Ablauf der Monatsfrist am 16. November 2000 fällig und gleichzeitig auch vollstreckbar, da bis zum Fälligkeitseintritt keine Abgabenentrichtung erfolgte. Ebenso endete mit Ablauf des 16. November 2000 auch die einmonatige Rechtsmittelfrist gegen den Haftungsbescheid. Die haftungsgegenständlichen Abgaben basieren zum Teil auf Selbstberechnungen seitens der T-GmbH, zum Teil sind sie Ergebnis einer bei der Gesellschaft im Herbst 1999 durchgeföhrten Betriebsprüfung (Prüfungsbericht vom 2. August 1999). Die Beträge der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuervorauszahlungen für Oktober und November 1999 sowie die der Lohnsteuern für Oktober bis Dezember 1999 wurden dem Finanzamt mit den monatlichen, vom Bw. unterfertigten Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Oktober, November und Dezember 1999 laut Selbstberechnung bekannt gegeben und jeweils erklärungsgemäß am Steuerkonto der T-GmbH verbucht. Für die selbstberechneten Lohnsteuern für Oktober bis Dezember 1999 liegt außerdem ein am 11. Oktober 2000 gegenüber der T-GmbH erlassener Festsetzungs- und Haftungsbescheid gemäß § 82 EStG 1988 vor. Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer für 1996 stellt eine im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung bei der T-GmbH im Jahr 1999 bescheidmäßig vorgesriebene Umsatzsteuerrestschuld dar und ist Folge einer dabei festgestellten unrichtigen Selbstberechnung von Umsatz- und Vorsteuern im Voranmeldungszeitraum Jänner bis Dezember 1996.

Bereits aus Anlass der beabsichtigten Haftungsinanspruchnahme wurde der Bw. mit Vorhalt vom 15. Februar 2000 vom Finanzamt unter anderem auch zur Bekanntgabe seiner Einkommens- und Vermögensverhältnisse aufgefordert. Mit Schreiben vom 6. März 2000 teilte er mit, er hätte von der Vorlage eines Vermögensverzeichnisses Abstand genommen, weil seine private Vermögenslage mit dem Zusammenbruch der T-GmbH ebenfalls aussichtslos geworden sei. Die privaten Liegenschaften wären seit langem anfechtungsfest an die kreditgewährenden Banken verpfändet. Anhand am 20. März 2000 erstellter Grundbuchsab-

fragen zeigte sich, dass der Bw. zu diesem Zeitpunkt Hälfteeigentümer der Liegenschaft KG E, EZ ab, Alleineigentümer der Liegenschaft KG T, EZ cd, und 1/10-Anteileigentümer der Liegenschaft KG T, EZ ef, war, diese Liegenschaften aber durch (zum Teil auch simultan sichergestellte) Hypotheken zugunsten der Raiffeisenkasse B, der Bausparkasse W und der C-B in Gesamthöhe von rd. 10.111.000,00 S schwer belastet waren. Auf der Liegenschaft EZ ab lasteten dabei Pfandrechte im Gesamtumfang v. 7.890.000,00 S (davon 4.550.000,00 S als Nebeneinlage), auf der Liegenschaft EZ cd solche iHv. 6.771.000,00 S (alle Haupteinlage) und auf der Liegenschaft EZ ef Pfandrechte iHv. 2.221.000,00 S (alle als Nebeneinlage).

Im März 2000 wurde vom Bw. erneut ein Vermögensverzeichnis abverlangt. Mit Eingabe vom 12. April 2000 gab der Bw. bekannt, dass er infolge der Insolvenz der T-GmbH mit rd. 50 Mio. S gegenüber den Banken der Gesellschaft hafte. Diese Haftungsschuld sei im Umfang von rd. 7,5 Mio. S durch seine Privatgrundstücke besichert. Der Wert seiner Liegenschaften liege allerdings unter diesen hypothekarischen Besicherungen. Außer dem hoch belasteten Liegenschaftsvermögen habe er nur noch Forderungen gegenüber der T-GmbH iHv. 263.000,00 S und der Fa. K iHv. 630.000,00 S, deren Bestand vom Masseverwalter mittlerweile aber bestritten worden sei. Seine Beteiligung an der Fa. I sei ebenfalls wertlos, weil die Gesellschaft ein negatives Kapital ausweise und sie sich ebenfalls im Konkurs-eröffnungsstadium befindet. An beweglichem Vermögen besitze er nur die notwendige Wohnungseinrichtung. Unterhaltpflichten träfen ihn monatlich im Umfang v. 16.500,00 S.

In Reaktion auf diese Eingabe veranlasste das Finanzamt im Amtshilfeweg noch ergänzende Erhebungen zu den wirtschaftlichen Verhältnissen des Bw. Im Zuge dieser Ermittlungen gab der Bw. am 25. August 2000 folgendes bekannt: Er beziehe eine Pension von der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten iHv. ca. 20.000,00 S monatlich. Dieses Pensionseinkommen sei im Umfang v. 11.000,00 S für Alimente an die geschiedene Gattin E. W. gepfändet. Tatsächlich verbleibe ihm monatlich nur das pfändungsfreie Existenzminimum. Sonstige Forderungen bzw. Exekutionsführungen von dritter Seite bestünden nicht. Liegenschaftsvermögen besitze er nur das ohnedies aktenkundige, hypothekarisch hoch belastete. An nennenswertem beweglichen Vermögen sei außer Bargeld iHv. 1.000,00 S, einer Uhr im Wert v. 3.000,00 S, einem acht Jahre alten Fernseher sowie einem zehn Jahre alten Fotoapparat nichts vorhanden. Zulassungsbewerber des von ihm benützten PKW der Marke BMW 525 DI mit dem amtlichen Kennzeichen gh sei nicht er, sondern die Fa. I. Abgesehen vom Gewerbeschein und von der Gesellschaftsbeteiligung an der Fa. I. bestünden auch keine sonstigen Vermögensrechte dieser Art. Schulden habe er außer den bereits genannten Bankverbindlichkeiten aus seiner Haftung für die insolvente T-GmbH weiters noch gegenüber der

Bawag iHv. 130.000,00 S und seiner Lebensgefährtin M. A. iHv. 550.000,00 S. Den Lebensunterhalt bestreite er aus dem unpfändbaren Rest seines Pensionseinkommens und dem Einkommen der Lebensgefährtin.

Am 25. August 2000 stellte das Finanzamt im Zuge neuerlicher Grundbuchabfragen fest, dass auf den Liegenschaften des Bw. seit der letzten Einsichtnahme im März 2000 inzwischen Belastungs- und Veräußerungsverbote zugunsten der Tochter des Bw., Mag. A. W., eingetragen worden waren. Außerdem ergab sich anhand des Grundbuchstandes, dass seit der letzten Einsichtnahme eine beantragte zwangsweise Pfandrechtseintragung zugunsten der Sparkasse iHv. 677.950,00 S auf der Liegenschaft KG T, EZ ef, vom Gericht abgelehnt worden war. Am 11. Oktober 2000 erstellte das Finanzamt ergänzend auch eine Kontoabfrage vom persönlichen Steuerkonto des Bw. beim Finanzamt S-L (St.Nr. ij). Dabei stellte sich heraus, dass es auf diesem Abgabenkonto am 4. Oktober 2000 infolge Buchung des Einkommensteuerbescheides für 1998 zu einem Abgabenguthaben iHv. 106.851,00 S gekommen und darüber bisher noch nicht verfügt worden war. Auf Grund dieser Feststellung und der im Übrigen ausgewiesenen schlechten wirtschaftlichen Lage des Bw. erließ das Finanzamt am 11. Oktober 2000 für den Bw. auch einen Sicherstellungsauftrag. Damit wurde für die haftungsgegenständlichen Abgaben im Gesamtbetrag v. 623.677,00 S die Sicherstellung in das Vermögen des Bw. angeordnet und gleichzeitig festgestellt, dass die bescheidgegenständliche Sicherungsmaßnahme sofort vollzogen werden könne. Bei Ertrag eines Betrages iHv. 623.000,00 S könnten jedoch der Vollzug dieser Sicherungsmaßnahme abgewendet bzw. bereits angeordnete Exekutionsmaßnahmen wiederum aufgehoben werden. Zum Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für diese Sicherungsmaßnahme wurde bescheidbegründend angeführt, dass die Ermittlung der sichergestellten Abgabenansprüche auf den entsprechenden Buchungen am Steuerkonto der T-GmbH basiere. Die Anordnung der Sicherungsmaßnahme erweise sich vorliegend als notwendig, weil eine erschwerte Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Bw. zu befürchten sei. Dieser verfüge laut Vermögensverzeichnis vom 25. August 2000 nämlich über kein frei verfügbares Vermögen. Dieser Sicherstellungsauftrag wurde mit derselben Rsa-Sendung wie der Haftungsbescheid versendet. Seine Zustellung an den Bw. erfolgte daher ebenfalls am 16. Oktober 2000. Den zur Abwendung von Vollzugsmaßnahmen bescheidmäßig angeführten Sicherungsbetrag hat der Bw. nicht erlegt.

Gleichzeitig mit Erlassung des Haftungsbescheides und des Sicherstellungsauftrages pfändete das Finanzamt am 11. Oktober 2000 auch das beim Finanzamt S-L für den Bw. ausgewiesen gewesene Abgabenguthaben. Dieser Pfändungsbescheid wurde dem Finanzamt S-L laut

Rückscheinbrief am 12. Oktober 2000 zugestellt. Dem Bw. sind eine Ausfertigung dieses Pfändungsbescheides und das an ihn gerichtete, ebenfalls am 11. Oktober 2000 erlassene Verfügungsverbot gleichzeitig mit dem Haftungsbescheid und dem Sicherstellungsauftrag am 16. Oktober 2000 zugegangen.

Mit Eingaben vom 27. Oktober 2000 erhob der Bw. gegen den Haftungsbescheid, den Sicherstellungsauftrag und den Forderungspfändungsbescheid Berufung und beantragte jeweils ersatzlose Bescheidaufhebung. In der Berufung gegen den Haftungsbescheid stellte er außerdem auch einen Aussetzungsantrag für die haftungsgegenständlichen Abgaben nach § 212a BAO. Dieser Antrag ist nach ausgewiesener Aktenlage noch unerledigt. Sämtliche Berufungen vom 27. Oktober 2000 wurden in der Folge vom Finanzamt unmittelbar an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Über die Haftungsberufung hat der unabhängige Finanzsenat mittlerweile bereits abweisend entschieden. Die Zustellung der Haftungsberufungsentscheidung (Zahl RV xy) wurde jedoch noch nicht veranlasst, sondern erfolgt gleichzeitig mit der Zustellung dieser Berufungsentscheidung und jener über den ebenfalls angefochtenen Pfändungsbescheid.

Nach dem entscheidungsgegenständlichen Berufungsvorbringen wird der Sicherstellungsauftrag deshalb seinem gesamten Inhalt nach angefochten und ersatzlose Aufhebung begehrt, weil den Bw. an der Nichtentrichtung der Umsatzsteuer für 1996 iHv. 56.712,00 S, der Umsatzsteuervorauszahlung für 10/1999 iHv. 79.726,00 S, der Umsatzsteuervorauszahlung für 11/1999 iHv. 143.110,00 S und der Lohnsteuern für Oktober bis Dezember 1999 iHv. 91.043,00 S, 133.638,00 S und 119.448,00 S kein Verschulden treffe, und die Anordnung der Sicherstellung für diese Abgaben daher rechtswidrig sei. Ein darüber hinausgehendes Vorbringen enthält die vorliegende Berufung nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 BAO) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabepflichtige kann durch Erlag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Sicherstellungsaufträge haben außer den in den §§ 93 und 96 BAO normierten allgemeinen Bescheidbestandteilen auch die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld (lit. a), die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt (lit. b), den Vermerk, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann (lit. c) und schließlich die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken kann, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden, zu enthalten (§ 232 Abs. 2 BAO). Der (rechtmäßig erlassene) Sicherstellungsauftrag ist Exekutionstitel für das finanzbehördliche und gerichtliche Sicherungsverfahren (§ 233 BAO). Ziel des Sicherungsverfahrens ist es, 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 Abgabeneinbringung ein Pfandrecht zu verschaffen, dessen Rang auch für die nachfolgende Exekution zur Einbringung maßgebend ist (Ritz, BAO², § 232 Tz 1).

Im vorliegenden Fall erließ das Finanzamt am 11. Oktober 2000 u.a. für den Bw. einen Haftungsbescheid nach § 9 BAO iVm. § 80 BAO über 623.677,00 S und einen diese Haftungsschuld sicherstellenden Bescheid iSd. § 232 Abs. 1 BAO. Diese Bescheide wurden mit demselben Rsa-Brief versendet und dem Bw. durch persönliche Übernahme dieser Sendung am 16. Oktober 2000 gleichzeitig rechtswirksam zugestellt. Am 27. Oktober 2000 legte der Bw. innerhalb offener Fristen sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen den Sicherstellungsauftrag Berufung ein. In der Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag wendete er dabei rechtsmittelbegründend sinngemäß ein, dass dieser Bescheid rechtswidrig sei, weil damit eine Haftungsschuld sichergestellt worden wäre, bevor für diese die Rechtmäßigkeit der Vorschreibung überhaupt festgestanden sei. Den Bw. treffe an der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben kein Verschulden, weshalb sich mangels Tatbestandsmäßigkeit iSd. § 9 Abs. 1 BAO schon der Haftungsbescheid und in dessen Gefolge daher auch der die haftungsgegenständlichen Abgaben beinhaltende Sicherstellungsauftrag als unrechtmäßig erwiesen.

Insoweit dieses Vorbringen sinnfolgend offensichtlich darauf abzielt, dass Sicherstellungsaufträge für *haftungsgegenständliche* Abgaben erst erlassen werden dürfen, wenn die Rechtmäßigkeit der Haftungsschuld abschließend feststeht, verkennt der Bw. die Rechtslage. Insbesondere zeigt er mit diesem Einwand aber auch keine Rechtswidrigkeit für den angefochtenen Sicherstellungsauftrag auf. § 77 Abs. 2 BAO sieht vor, dass die für die *Abgabepflichtigen* getroffenen Anordnungen, soweit nicht anderes bestimmt ist, sinngemäß *auch für*

die kraft abgabenrechtlicher Vorschriften *persönlich* für eine Abgabe *Haftenden* gelten. Auf Grund dieser Bestimmung ist die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages somit auch gegenüber einem gemäß § 9 iVm. § 80 BAO zur Haftung herangezogenen Vertreter einer juristischen Person zulässig. Ist ein Sicherstellungsauftrag wie vorliegend mit Berufung bekämpft, so hat sich das Verfahren über diese Berufung allein auf die Überprüfung zu beschränken, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides, mit dem die Sicherstellung angeordnet wurde, sämtliche dafür erforderlichen Voraussetzungen gegeben waren oder nicht (VwGH 11.5.1983, 82/13/0262; VwGH 20.2.1997, 95/15/0057; VwGH 30.10.2001, 96/14/0170). Auf erst nach erstinstanzlicher Bescheiderlassung eingetretene Änderungen der Sachlage ist im Berufungsverfahren über einen Sicherstellungsauftrag daher nicht Bedacht zu nehmen (Ritz, BAO², § 289 Tz 11).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Sicherstellungsauftrag kein abschließender Sachbescheid iSd. § 183 Abs. 4 BAO. Er stellt vielmehr eine der Abgabeneinbringung zuzuordnende „Sofortmaßnahme“ dar, die dazu dient, selbst vor Feststellung des genauen 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 dabei in der Natur einer solchen Sofortmaßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin also nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann. Für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages genügt es daher, dass die Abgabenschuld *dem Grunde nach entstanden* ist und dass *gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung* gegeben sind (VwGH 3.10.1990, 86/13/0103; VwGH 11.12.1996, 96/13/0048; VwGH 20.2.1997, 95/15/0057; VwGH 27.8.1998, 98/13/0062; VwGH 24.2.2000, 96/15/0217; VwGH 30.10.2001, 96/14/0170; VwGH 28.11.2002, 2002/13/0045, 0046).

Dem Wortlaut des § 232 Abs. 1 BAO folgend dürfen Sicherstellungsaufträge zwingend nur *nach Entstehung des Abgabenanspruches* und *vor* diesbezüglicher *Vollstreckbarkeit* erlassen werden (Ritz, BAO², § 232 Tz 3). Grundsätzlich entsteht der Abgabenanspruch sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft (§ 4 BAO). Für potenziell Haftungspflichtige entsteht die Abgabenschuld jedoch nicht nach § 4 BAO, sondern nach § 7 Abs. 1 BAO iVm. § 224 Abs. 1 BAO. Gemäß § 7 Abs. 1 leg. cit. werden Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, durch Geltendmachung dieser Haftung (§ 224 leg. cit.) zu Gesamtschuldnern. Aus diesen Bestimmungen folgt, dass die Abgabenschuld beim potenziell Haftungspflichtigen als Gesamtschuld gemäß § 7 Abs. 1 BAO *erst* mit

der *bescheidmäßigen Geltendmachung der Haftung* entsteht (VwGH 3.10.1990, 86/13/0103; VwGH 11.12.1996, 96/13/0048; VwGH 28.11.2002, 2002/13/0045, 0046; Ritz, BAO², § 232 Tz 4). Mit Erlassung des Haftungsbescheides liegt somit ein gegenüber dem Haftungspflichtigen dem Grunde nach entstandener Abgabenanspruch und damit eine der Voraussetzungen für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages vor.

Dem § 224 Abs. 1 zweiter Satz BAO zufolge ist der Haftungspflichtige im Haftungsbescheid aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten. Auf Grund dieser Bestimmung werden haftungsgegenständliche Abgaben daher einen Monat nach Zustellung des Haftungsbescheides an den Haftungspflichtigen fällig. Erfolgt bis zum Ablauf des Fälligkeitstages keine Entrichtung, dann sind sie ab diesem Zeitpunkt auch vollstreckbar (§ 226 BAO). Schlussfolgernd aus diesen Ausführungen ergibt sich, dass *die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages für haftungsgegenständliche Abgaben regelmäßig nur innerhalb der Monatsfrist zwischen Erlassung des Haftungsbescheides (Entstehung des Abgabenanspruches) und Eintritt der Vollstreckbarkeit der Haftungsschuld möglich und zulässig ist* (VwGH 11.12.1996, 96/13/0048, VwGH 23.5.1996, 92/15/0235, 0236; VwGH 28.11.2002, 2002/13/0045, 0046; Ritz, BAO², § 232 Tz 4). Schon angesichts dieser Rechtslage war es im Berufungsfall daher nicht rechtswidrig, wenn der Sicherstellungsauftrag bereits zu einem Zeitpunkt ergangen ist, bevor noch die Rechtmäßigkeit der Haftungsschuld abschließend feststand (VwGH 11.12.1996, 96/13/0048; VwGH 30.10.2001, 96/14/0170). Gerade bei Haftungspflichtigen findet die Möglichkeit der Sicherungsexekution nämlich eben nur den Anwendungsbereich, dass ein Sicherstellungsauftrag nur im Zeitraum zwischen Erlassung des Haftungsbescheides und dem Eintritt der Vollstreckbarkeit erlassen werden kann. Vor Erlassung des Haftungsbescheides ist für den potenziell Haftungspflichtigen noch keine Schuld entstanden, nach Vollstreckbarkeit des Haftungsbescheides, die im Hinblick auf die gleichen Fristen (Fälligkeit der Haftungsschuld einerseits und Ende der Berufungsfrist andererseits) grundsätzlich mit der allfälligen Rechtskraft des Haftungsbescheides zusammenfiele, wäre ein Sicherstellungsauftrag aber nicht mehr zulässig. Müsste also, wie der Bw. vermeint, die Rechtskraft des Haftungsbescheides abgewartet werden, dann bliebe für eine dem Zweck des Sicherstellungsauftrages entsprechende Sicherungsmaßnahme überhaupt kein Raum (VwGH 11.12.1996, 96/13/0048). Die vom Einschreiter vertretene Auffassung, ein Sicherstellungsauftrag könne rechtens nur erlassen werden, wenn ein rechtskräftiger Haftungsbescheid vorliege, erweist sich daher als verfehlt und findet im Übrigen auch im Gesetz selbst keine Deckung. Im § 232 Abs. 1 BAO wird für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages u.a. nämlich nur das Vorliegen eines dem Grunde nach entstandenen

Abgabenanspruches (vgl. "...sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen...") gefordert und außerdem ausdrücklich normiert, "dass der Sicherstellungsauftrag erlassen werden kann, selbst bevor das Ausmaß der Abgabenschuld feststeht" (VwGH 11.12.1996, 96/13/0048; VwGH 30.10.2001, 96/14/0170; VwGH 20.12.2000, 99/13/0244).

Vorliegend sind der Haftungsbescheid und der Sicherstellungsauftrag gleichzeitig ergangen. Damit lag im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages aus vorgenannten Gründen jedenfalls ein dem Bw. gegenüber bereits dem Grunde nach entstandener Abgabenanspruch, der u.a. Voraussetzung für eine Maßnahme nach § 232 Abs. 1 BAO war, vor. Der Sicherstellungsauftrag vom 11. Oktober 2000 steht mit dem Gesetz aber auch insofern im Einklang, als er vor Eintritt der Vollstreckbarkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben erlassen wurde. Diese ist im Anlassfall nämlich erst am 16. November 2000 eingetreten. Im Übrigen steht seiner Rechtmäßigkeit auch nicht entgegen, dass am 27. Oktober 2000 auch gegen den Haftungsbescheid berufen wurde. Nach § 254 BAO wird durch die Einbringung einer Berufung die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides nicht gehemmt und insbesondere auch die Einhebung und zwangsweise Einbringung einer Abgabe nicht aufgehalten. Im Hinblick auf diese Bestimmung vermochte daher die Berufung gegen den Haftungsbescheid nichts mehr am Entstehen der Haftungsschuld (durch Haftungsbescheid-erlassung) und damit am Vorliegen dieser Tatbestandsvoraussetzung iSd. § 232 Abs. 1 BAO zu ändern (VwGH 28.11.2002, 2002/13/0045, 0046; Ritz BAO², § 226 Tz 2). Mit der Berufung gegen den Haftungsbescheid wurde am 27. Oktober 2000 gleichzeitig auch ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben gestellt. Auf Grund dieser Antragstellung iSd. § 212a BAO wurde für die Haftungsschuld ab Eintritt ihrer Vollstreckbarkeit die Einbringung gemäß § 230 Abs. 6 BAO gehemmt. Diese Einbringungshemmung hat zwar zur Folge, dass eine Überleitung vom derzeitigen Sicherungsverfahren in ein Verfahren auf Exekution zur Einbringung der haftungsgegenständlichen Abgaben so lange unzulässig ist, als über den laut Aktenlage noch unerledigten Aussetzungsantrag keine Entscheidung getroffen ist (Ritz, BAO² § 212a Tz 20 bzw. § 230 Tz 1 u. Tz 11), die Rechtmäßigkeit des bereits davor erlassenen Sicherstellungsauftrages blieb jedoch auch von dieser Antragstellung unberührt.

Was die Höhe der mit angefochtenem Bescheid sichergestellten Abgaben betrifft, so lagen im Bescheiderlassungszeitpunkt jedenfalls auch gewichtige Anhaltspunkte vor, die eine Abgabensicherstellung im Gesamtumfang v. 623.677,00 S gerechtfertigt erscheinen ließen. Wenn sich das Finanzamt dabei laut Bescheidbegründung auf die entsprechenden Abgaben-

buchungen am Steuerkonto der primärschuldnerischen T-GmbH gestützt hat, war dies jedenfalls zutreffend und rechtens. Anhand dieser Buchungen und der Aktenlage in den Veranlagungsakten der Gesellschaft ergab sich nämlich, dass die sichergestellte Umsatzsteuer 1996 Ergebnis von Feststellungen anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der Gesellschaft im Herbst 1999 war, und es dabei zur entsprechenden bescheidmäßigen Umsatzsteuernachforderung gekommen ist. Die zu dieser Nachforderung führenden Prüfungsfeststellungen wurden im Übrigen vom Bw. als Vertreter der T-GmbH im Zuge der Betriebsprüfung anerkannt und blieben unbekämpft. Hinsichtlich der Höhe der sichergestellten Umsatzsteuervorauszahlungen für Oktober und November 1999 und der sichergestellten Lohnsteuern für Oktober bis Dezember 1999 lagen der Erstbehörde die diesbezüglichen Selbstberechnungen der T-GmbH aktenmäßig vor, auf Grund deren auch die Verbuchung dieser Selbstbemessungsabgaben am Steuerkonto der T-GmbH in erklärter Höhe vorgenommen worden war. Die Lohnsteuern für Oktober bis Dezember 1999 waren im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages außerdem auf Grund des am 11. Oktober 2000 gegenüber der T-GmbH ergangenen Haftungs- und Festsetzungsbescheides (nach § 82 EStG 1988) in selbst erklärter Höhe auch festgesetzt. Es kann dem Finanzamt daher nicht entgegen getreten werden, wenn es angesichts der geschilderten Sachlage sowohl vom Vorliegen eines dem Grunde nach bereits entstandenen Abgabenanspruches gegenüber dem Bw. als auch vom Vorliegen ausreichender Anhaltspunkte im Hinblick auf die Höhe der sicherzustellenden Abgaben ausgegangen ist. Dass im Sicherstellungsauftrag dabei die Entscheidungsgrundung zum Vorliegen dieser Bescheiderlassungsvoraussetzungen nur sehr knapp ausgefallen ist, macht allein den angefochtenen Bescheid nicht rechtswidrig. Gemäß § 289 Abs. 2 BAO ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz nämlich berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung eines angefochtenen Bescheides ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen. Im Rahmen dieser Änderungsbefugnis ist es auch zulässig, eine mangelhafte Bescheidbegründung erster Instanz zu ergänzen. Durch die vorstehenden ergänzenden Ausführungen zum Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen iSd. § 232 BAO im Berufungsfall wurde der insoweit dürftig begründete Erstbescheid somit zulässigerweise saniert.

Nach dem Wortlaut des § 232 Abs. 1 BAO bedingt die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages weiters, dass im Bescheiderlassungszeitpunkt gewichtige Anhaltspunkte für die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Abgabeneinbringung vorliegen. Von einer solchen Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung kann im Wesentlichen dann gesprochen werden, wenn aus der wirtschaftlichen Lage des Steuer-

pflichtigen und den besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden muss, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint (VwGH 25.10.1995, 94/15/0169; VwGH 17.12.1996, 95/14/0130; VwGH 22.4.1999, 97/15/0171, VwGH 26.4.2000, 97/14/0003). Derartige, die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages rechtfertigenden Gefährdungen oder Erschwerungen nimmt die Rechtsprechung etwa bei einem dem Steuerpflichtigen drohenden Insolvenzverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Vermögensverschiebung oder –verschleppung ins Ausland oder an Verwandte, bei Abgabenhinterziehung, bei Auswanderungsabsicht, aber auch bei Vermögenslosigkeit und im Vergleich zum laufenden Einkommen überdurchschnittlich hoher Abgabenschuld an (VwGH 20.5.1987, 86/13/0117; VwGH 25.10.1995, 94/15/0169; VwGH 17.12.1996, 95/14/0130; VwGH 25.3.1999, 97/15/0031, 0032; VwGH 24.2.2000, 96/15/0217). Für die Setzung einer Maßnahme iSd. § 232 BAO reicht bereits der objektive Tatbestand einer Gefährdung oder Erschwerung aus. Eine vom Abgabepflichtigen selbst gesetzte Gefährdungshandlung ist also nicht erforderlich (VwGH 25.10.1995, 94/15/0169; VwGH 28.11.2002, 2002/13/0045, 0046). Der Annahme der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung müssen stets konkrete Tatsachenfeststellungen zugrunde liegen (VwGH 20.2.1997, 95/15/0057). Im Hinblick auf die auch für Sicherstellungsaufträge geltende Begründungspflicht iSd. § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat ein solcher Bescheid daher jedenfalls Angaben darüber zu enthalten, aus welchen Erwägungen heraus im konkreten Einzelfall von einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung ausgegangen wird (VwGH 20.2.1997, 95/15/0057).

Im Berufungsfall hat das Finanzamt seine Annahme, dass die vorgeschriebene Haftungsschuld beim Bw. erschwert einbringlich sein wird, und damit auch diese weitere Voraussetzung für eine Sicherungsmaßnahme nach § 232 BAO vorliegt, auf die vom Bw. am 25. August 2000 anlässlich der Erhebung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse gemachten Angaben gestützt. Im Zuge dieser Ermittlungen wurde offenkundig, dass der Bw. auf Grund seiner Verbindlichkeiten gegenüber mehreren Banken, dem Abgabengläubiger und der Lebensgefährtin im Verhältnis zum vorhandenen Vermögen überschuldet war. Er verfügte laut eigenem Vorbringen weder über verwertbares bewegliches noch unbewegliches Vermögen. Das vorhandene Liegenschaftsvermögen war laut Grundbuchstand und eigenen Angaben des Bw. mit Hypotheken von rd. 10 Mio. S über den tatsächlichen Wert zugunsten von kreditgewährenden Banken belastet und daher schon aus diesem Grund einem Zugriff seitens des Abgabengläubigers entzogen. Außerdem war eine Verwertungsmöglichkeit des Liegenschaftsbesitzes auch deshalb ausgeschlossen, weil der Bw. im Zeitraum zwischen seiner

ersten Kontaktierung wegen der beabsichtigten Haftungsinanspruchnahme im Februar 2000 und der Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse im August 2000 auf seinen Liegenschaften ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten seiner Tochter intabulieren lassen hatte. Abgesehen davon also, dass vorliegend schon wegen der grundbücherlich sichergestellten hohen Hypotheken und der damit einhergehenden hohen Verschuldung von einer gefährdeten, jedenfalls aber erschweren Einbringung der Haftungsschuld auszugehen war, wurde diese Annahme zusätzlich also auch noch durch diese im Laufe des Jahres 2000 vorgenommene Vermögensverschleppung zugunsten der Tochter des Bw. verdichtet (VwGH 20.5.1987, 86/13/0117). Die äußerst angespannte finanzielle Situation des Bw. war zudem auch dadurch dokumentiert, dass ein im Jahr 2000 von der Sparkasse S gestellter Antrag auf zwangsweise Pfandrechtsbegründung auf der Liegenschaft KG T, EZ ef, vom Gericht abgelehnt worden und dies durch entsprechenden Grundbuchseintrag ersichtlich gemacht war.

Für eine gefährdete bzw. wesentlich erschwerte Abgabeneinbringung sprach aber auch, dass der Bw. vergleichsweise zur vorgeschriebenen Haftungsschuld v. 623.677,00 S nur über ein sehr geringes laufendes Einkommen verfügte, auf das im Übrigen ebenfalls nicht mit Aussicht auf Erfolg zwangsweise zugegriffen werden konnte (VwGH 17.12.1996, 95/14/0130). Das monatliche Pensionseinkommen von rd. 20.000,00 S war nämlich infolge einer Unterhaltsexekution zugunsten der geschiedenen Gattin des Bw. im Umfang v. 11.000,00 S bis zum gesetzlichen Existenzminimum gepfändet. Schlussendlich konnte im gegebenen Zusammenhang entscheidungsbegründend auch nicht außer Acht gelassen werden, dass der Bw. in der Eingabe vom 12. April 2000 seine persönlichen Haftungen gegenüber den Banken wegen Konkurses der T-GmbH mit rd. 50 Mio. S beziffert, er im Schreiben vom 6. März 2000 seine finanzielle Lage als aussichtslos bezeichnet und er damit eine Gefährdung oder doch wesentliche Erschwerung der Einbringlichkeit der Haftungsschuld im Wesentlichen selbst zugestanden hat. Angesichts dieser tristen wirtschaftlichen Lage war es daher jedenfalls rechtmäßig, wenn das Finanzamt bei Kenntnisnahme vom am persönlichen Steuerkonto des Bw. zu Buche gestandenen Abgabenguthaben zur Auffassung gelangt ist, dass eine zumindest teilweise Einbringung der Haftungsschuld nur bei raschem Zugriff auf dieses Guthaben möglich und gesichert scheint, und es deshalb unverzüglich einen Sicherstellungsauftrag erlassen hat (VwGH 23.5.1996, 92/15/0235, 0236). Da die dafür gesetzlich geforderten Voraussetzungen aus den oben dargestellten Gründen vorlagen und der angefochtene Sicherstellungsauftrag überdies auch den Erfordernissen des § 232 Abs. 2 BAO entspricht, erweist er sich sohin als rechtmäßig.

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages liegt nach dem Gesetzeswortlaut (vgl. „...die Abgabenbehörde kann...“) im Ermessen der Abgabenbehörde. Ermessensentscheidungen müssen sich stets in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen nach zieht. Innerhalb dieser Grenzen ist die Ermessensentscheidung nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (§ 20 BAO). Unter Billigkeit wird nach ständiger Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Parteiinteressen, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben verstanden. Vor allem hat sich die Ermessensübung aber auch am Zweck der konkreten Norm zu orientieren (VwGH 21.12.1990, 90/17/0344-0381). Im Berufungsfall ist im Rahmen des berechtigten Parteiinteresses zu berücksichtigen, dass durch eine Sicherungsmaßnahme iSd. § 232 BAO die Kreditwürdigkeit des Bw. zweifellos geschmälert wird. Dem steht jedoch gegenüber, dass sich aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung ergibt, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden kann. Schon auf Grund dieses Umstandes tritt bei der Ermessensübung, ob ein Sicherstellungsauftrag erlassen werden soll oder nicht, das berechtigte Interesse des Bw. an der Abstandnahme von einer solchen Maßnahme gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Abgabeneinbringung in den Hintergrund (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0042). Außerdem ist den Zweckmäßigkeitsgründen gegenständlich auch deshalb Vorrang gegenüber den Billigkeitsgründen einzuräumen, weil es sich bei der zu sichernden Haftungsschuld um keinen unbeträchtlichen Betrag handelt, und diese Abgabenschuld überdies auch nur mehr beim Bw. einbringlich gemacht werden kann, da die primär-schuldnerische Gesellschaft mittlerweile bereits amtswegig gelöscht ist. Schließlich spricht vor allem aber der Umstand, dass die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten jedenfalls zum Teil durch das aktenmäßig ausgewiesene Abgabenguthaben des Bw. einbringlich gemacht werden können, für eine dem öffentlichen Interesse Rechnung tragende Ermessensübung.

Da sich das gegenständliche Berufungsvorbringen aus den dargestellten Entscheidungsgründen nicht als zielführend erwiesen hat, dem bekämpften Sicherstellungsauftrag aber auch sonst keine Rechtswidrigkeit anhaftet, und im Rahmen der Ermessensentscheidung den Zweckmäßigkeitsgründen Vorrang gegenüber den Billigkeitserwägungen einzuräumen gewesen ist, war die Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag daher spruchgemäß als unbegründet abzuweisen.

Linz, 3. Mai 2004