



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., V., vertreten durch Lenz, Bereuter, Gehrler, Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgmbH & Co KG, 6850 Dornbirn, Eisengasse 34, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 13. Dezember 2011 betreffend Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung für die Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag vom 18. November 2011 und betreffend Antrag auf Aufschiebung der Exekution (§ 18 AbgEO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid gemäß § 232 BAO vom 18. November 2011 ordnete das Finanzamt die Sicherstellung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 bis 2011 in Höhe von 11.416.418,25 € in das bewegliche und unbewegliche Vermögen des Berufungswerbers (im Folgenden kurz als Bw. bezeichnet) an.

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht Berufung erhoben und gleichzeitig beantragt, der Berufung aufschiebende Wirkung zuzuerkennen sowie alle Pfändungsbescheide und Drittverbote aufzuheben. Zur Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, laut Stoll, Kommentar zur BAO, § 232, 2403, könne der sicherungsweise herangezogene Vollstreckungsschuldner - sofern während des administrativen Rechtsmittelverfahrens, das im Wege der Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag eingeleitet worden sei, gemäß § 78

Abs. 1 AbgEO in Verbindung mit § 254 BAO zulässigerweise Vollstreckung zur Sicherung geführt werde - die Aufschiebung der Vollstreckung verlangen, wenn er in der Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag begründet dessen Aufhebung beantrage (§ 18 Z 1 AbgEO). Der Bw. begründe daher seinen Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung mit § 18 Z 1 AbgEO und zusätzlich damit, dass der Sicherstellungsbescheid offenkundig klare Fehler enthalte, sodass mit einer Aufhebung des Bescheides durch die Berufungsbehörde zu rechnen sei. Eine sofortige Einbringung der gegenständlichen Abgabenschulden würde daher eine erhebliche Härte darstellen, zumal die Drittverbote wirtschaftlich eine „Kahlpfändung“ darstellten.

Mit Bescheid vom 13. Dezember 2012 wurden der Antrag auf Zuerkennung einer aufschiebenden Wirkung sowie der Antrag auf Aufschiebung der Exekution (§ 18 AbgEO) sinngemäß mit der Begründung abgewiesen, Anträge auf aufschiebende Wirkung von Berufungen seien nach der Judikatur als Stundungsantrag gemäß § 212 BAO bzw. als Aussetzungsantrag gemäß § 212 a BAO zu deuten.

Eine Aussetzung der Einhebung käme nur für Nachforderungen in Betracht. Darunter sei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jede aus einer Abgabenfestsetzung resultierende Zahlungsverpflichtung zu verstehen. Ein Sicherstellungsauftrag sei aber weder ein zu einer Nachforderung führender Abgabenbescheid, noch sei von der Erledigung einer Berufung gegen den Sicherstellungsbescheid die Höhe einer Abgabe unmittelbar bzw. mittelbar abhängig. Vielmehr bilde ein Sicherstellungsauftrag für Abgaben, deren Schuld dem Grunde nach gemäß § 4 BAO entstanden sei, bis zum Zeitpunkt des Eintrittes der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) die Grundlage bzw. den Titel für die Exekution zur Sicherstellung.

Ein Sicherstellungsbescheid sei zudem kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende „Sofortmaßnahme“, welche dazu diene, selbst vor Feststellung der genauen Höhe der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zu der Annahme bestehe, dass die spätere Einbringung der Abgaben gefährdet oder wesentlich erschwert sei. Somit dürfte ein Sicherstellungsauftrag nur erlassen werden, wenn ein Sachverhalt vorliege, der die Zuerkennung einer aufschiebenden Wirkung ausschließe. Eine Stundung gemäß § 212 BAO dürfte daher im Berufungsverfahren über den Sicherstellungsbescheid nicht erlassen werden, weil eine solche nur bewilligt werden dürfte, wenn durch den Aufschub die Einbringlichkeit nicht gefährdet werde. Auch eine Aussetzung der Einhebung gemäß § 212 a BAO komme bereits deshalb nicht in Betracht, weil die Gewährung einer solchen bedinge,

dass das Verhalten des Abgabepflichtigen nicht auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtet sei.

Zudem stünde es dem Bw. frei, durch Erlag des im Bescheid genannten Geldbetrages zu erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben oder bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben würden. Der den Bw. treffende Nachteil sei auch kein endgültiger, da eine etwaige Verwertung erst mit der Vollstreckbarkeit der Abgabe zulässig sei.

In der gegen den Bescheid vom 13. Dezember 2012 erhobenen Berufung wurde unter nochmaliger Zitierung der Ausführungen bei Stoll, Kommentar zur BAO, § 232, 2403, im Wesentlichen vorgebracht, nach herrschender Lehre (Stoll und Ritz) sei im Berufungsverfahren gegen einen Sicherstellungsbescheid die Zuerkennung einer aufschiebenden Wirkung nicht nur möglich, sondern - bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen - auch geboten. Voraussetzung für die Gewährung der aufschiebenden Wirkung sei nach Stoll, dass der Rechtsmittelwerber begründet die Aufhebung des Sicherstellungsantrages beantragt habe. Das Wort „begründet“ sei logisch so zu erklären, dass es sich bei der Begründung nicht um eine Scheinbegründung handeln dürfe, sondern die Begründung so präzise verfasst sein müsse, dass klar die Fehlleistung der den Bescheid erlassenden Behörde erkennbar sein müsse.

Die vom Bw. behauptete Fehlerhaftigkeit des Bescheides sei in der Berufung gegen den Sicherstellungsbescheid, auf welche verwiesen werde, ausführlich dargetan worden. Es sei nun zwar möglich, den Sicherstellungsauftrag gegen Erlag der Kautionssumme abzuwenden. Dabei müsse aber berücksichtigt werden, dass die geforderte Kautionssumme der im Sicherstellungsbescheid ausgesprochenen Abgabensforderung entspreche, welche aber dem Grunde nach zur Gänze bekämpft werde. Laut Ritz (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 254 Rz 5) gebe es auch kein Verbot, im Berufungsverfahren strittige Beträge gemäß § 212 BAO zu stunden (vgl. VwGH 30.06.1967, 349/67). Allerdings bedeute die Einbringung einer noch nicht in Rechtskraft erwachsenen Abgabenschuld unter dem Blickwinkel eines unerledigten Rechtsmittels nur dann eine erhebliche Härte, wenn der erstinstanzliche Bescheid offenkundig klare Fehler enthalte, deren Beseitigung im Berufungsverfahren zu gewärtigen sei (VwGH 16.02.1988, 87/14/0064; VwGH 18.09.2003, 2000/16/0576).

Der Sicherstellungsbescheid sei zugestandenermaßen noch kein Bescheid, der die Abgabenschuld festsetze. Durch die sofortige Exekutierbarkeit sei aber im Wesentlichen eine gleiche Ausgangslage wie bei einem Abgabenbescheid gegeben, zumal im ersten Fall die Kautionssumme auf Verwahrung gebucht werde, aber zu zahlen sei, im zweiten Fall nur die

Entrichtung der Abgabe rechters sei. Die zu zahlenden Abgabensummen seien in beiden Fällen gleich hoch, nur die Verbuchung am Steuerkonto sei eine andere.

Gegenständlich liege ein Härtefall im Sinne des Erkenntnisses des VwGH vom 18.09.2003, 2000/16/0576, vor, weil der Sicherstellungsbescheid offenkundig fehlerhaft sei und die Einziehung der mit Sicherstellungsauftrag vorgeschriebenen Abgaben zu wirtschaftlichen Schwierigkeiten führe. So seien sämtliche Bankkonten gesperrt, die Liegenschaften würden Pfandrechtsvormerkungen aufweisen und seien somit wertlos und die Forderung des Bw. als Letztbegünstigtem der X-Privatstiftung sei ebenfalls gepfändet. Die wirtschaftlichen Schwierigkeiten und die damit verbundene Härte seien darin zu sehen, dass durch die Drittverbote wirtschaftlich von einer „Kahlpfändung“ gesprochen werden müsse. Die Zulässigkeit der Exekutionsmaßnahmen wäre nicht diskutabel, wenn der Bescheid nicht so fehlerhaft wäre, dass im Rechtsmittelweg mit einer kassatorischen Vorgangsweise zu rechnen wäre. Die Einziehung führe zu wirtschaftlichen Schwierigkeiten, die durch die Pfändungsbescheide des Finanzamtes evident seien.

Der Unabhängige Finanzsenat habe in seiner Entscheidung vom 10.01.2007, RV/0684-S/06, unter Verweis auf die Lehre (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 232 Rz 11, Stoll, BAO-Kommentar, § 232, 2403) die Rechtsmeinung vertreten, dass der Berufung gegen einen Sicherstellungsauftrag keine aufschiebende Wirkung zukomme. Denn Zweck des Sicherstellungsauftrages sei eine Sofortmaßnahme zur Sicherung und keine abschließende Sachentscheidung. Es wäre daher absurd, die Zweckerreichung durch die aufschiebende Wirkung, die einem Rechtsmittel gegen den Sicherstellungsauftrag zukommen sollte, zu vereiteln.

Die in diesem Judikat des Unabhängigen Finanzsenates wiedergegebenen Literaturzitate seien aber teilweise unrichtig und zum Teil unvollständig wiedergegeben worden. So sehe Stoll ausdrücklich die Möglichkeit der Gewährung einer aufschiebenden Wirkung der Berufung vor. Ritz verneine sie zwar, laut Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 254 Rz 5, sei jedoch die Möglichkeit einer Vorgangsweise nach § 212 BAO gegeben, sodass auch eine Sofortpfändung aller Vermögenswerte in Form einer Exekution zur Sicherstellung unterbleiben könne.

Die rechtliche Vertretung des Bw. teile die Auffassung, dass es geradezu sinnwidrig wäre, die Zweckerreichung durch die aufschiebende Wirkung, die einem Rechtsmittel gegen den Sicherstellungsauftrag zukommen sollte, zu vereiteln. Im konkreten Fall werde aber nichts vereitelt, sondern der Bw. wolle lediglich erreichen, dass bis zur endgültigen Entscheidung über sein Rechtsmittel eine Vermögenslosigkeit verhindert werde. Die Einbringlichkeit der Abgaben, sollte in der Sache negativ entschieden werde, sei nicht gefährdet, wie sich aus der Berufung gegen den Sicherstellungsbescheid ergebe.

Es werde daher beantragt, der Berufung Folge zu geben und der Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag aufschiebende Wirkung zuzuerkennen.

Die streitgegenständliche Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung unmittelbar vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

In Streit steht, ob der Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag vom 18. November 2011 aufschiebende Wirkung zuerkannt werden kann und ob die Zuerkennung einer aufschiebenden Wirkung die Rückgängigmachung der auf Grund des Sicherstellungsauftrages verfügten Anmerkungen von Pfandrechten im Grundbuch und die Aufhebung der Drittverbote zur Folge hat.

Seitens des Bw. wird die Rechtsansicht vertreten, dem Antrag auf Zuerkennung einer aufschiebenden Wirkung im Berufungsverfahren gegen den Sicherstellungsbescheid sei deshalb zwingend Folge zu geben, weil der Sicherstellungsauftrag offenkundig fehlerhaft sei, sodass mit der Beseitigung dieses Exekutionstitels im Berufungsverfahren zu rechnen sei und die erlassenen Pfändungsbescheide und Drittverbote wirtschaftlich eine „Kahlpfändung“ darstellten. Die Exekution zur Sicherstellung stelle daher eine erhebliche Härte dar. Wie in der Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag ausführlich dargelegt worden sei, sei aber die Einbringlichkeit der Abgaben nicht gefährdet.

Das Finanzamt hat den Antrag auf Zuerkennung einer aufschiebenden Wirkung sowohl als Stundungsantrag gemäß § 212 BAO als auch als Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212 a BAO gewertet und darüber im bekämpften Bescheid abgesprochen. Im angefochtenen Bescheid wurde überdies auch über den Antrag auf Aufschiebung der Vollstreckung gemäß § 18 Z 1 AbgEO abgesprochen.

#### **I) § 18 Z 1 AbgEO**

Gemäß § 18 Z 1 AbgEO kann die Aufschiebung der Vollstreckung auf Antrag bewilligt werden, wenn die Aufhebung des über den Abgabenanspruch ausgestellten Exekutionstitels beantragt wird.

Gemäß § 19 Abs. 1 AbgEO bleiben bei Aufschiebung der Vollstreckung, sofern das Finanzamt nicht etwas anderes anordnet, alle Vollstreckungsakte einstweilen bestehen, welche zur Zeit des Ansuchens um Aufschiebung bereits in Vollzug gesetzt waren.

Gemäß § 19 Abs. 2 AbgEO hat die Bewilligung der Aufschiebung zu unterbleiben, wenn die Vollstreckung begonnen oder fortgeführt werden kann, ohne dass dies für denjenigen, der die

Aufschiebung verlangt, mit der Gefahr eines unersetzlichen oder schwer zu ersetzenden Vermögensnachteiles verbunden wäre.

Gemäß § 19 Abs. 3 AbgEO hat das Finanzamt bei Bewilligung der Aufschiebung anzugeben, für wie lange die Vollstreckung aufgeschoben sein soll.

Wird einem Antrag auf Aufschiebung der Exekution gemäß § 18 AbgEO stattgegeben, hat dies gemäß § 19 Abs. 1 leg. cit. lediglich zur Folge, dass keine weiteren Vollstreckungshandlungen mehr gesetzt werden dürfen. Bereits durchgeführte Vollstreckungshandlungen – insbesondere zwischenzeitlich erworbene Pfandrechte – bleiben aber in Wirksamkeit. Der seitens des Bw. angestrebte Zweck – Rückgängigmachung der auf Grund des Sicherstellungsauftrages verfügten Anmerkungen von Pfandrechten im Grundbuch und Aufhebung der Drittverbote – ist daher mit einem Antrag gemäß § 18 Z 1 AbgEO in der Regel nicht erreichbar.

Zudem schränkt § 19 Abs. 2 AbgEO das gemäß § 18 leg. cit. der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen, eine Aufschiebung zu bewilligen, ein, indem er die Bewilligung verbietet, wenn die in Aussicht genommene Vollstreckungshandlung dem Abgabepflichtigen keinen unersetzlichen oder schwer zu ersetzenden Vermögensnachteil zufügt. Ein solcher unersetzlicher oder schwer zu ersetzender Vermögensnachteil liegt nach der Rechtsprechung beispielsweise vor, wenn bei einer Vollstreckung auf eine Geldforderung ausreichend glaubhaft gemacht wird, dass die Vermögenslage des betreibenden Gläubigers derart sei oder sein werde, dass der Anspruch auf Rückstellung des beim Drittschuldner zu Unrecht hereingebrachten Forderungsbetrages ganz oder teilweise uneinbringlich werden würde (OGH 16.11.1972, 3 Ob 139/72; OGH 26.06.1991, 3 OB 14/91; OGH 18.01.1996, 3 Ob 2388/96i). Bloße Anmerkungen von Pfandrechten im Grundbuch und Drittverbote stellen für sich allein nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates aber keinen unersetzbaren oder schwer zu ersetzenden Vermögensnachteil dar. Der Berufung war daher in diesem Punkt nicht Folge zu geben.

## II) § 212 BAO

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.

Wurden Zahlungserleichterungen bewilligt, so dürfen gemäß § 230 Abs. 5 erster Satz BAO Einbringungsmaßnahmen während der Dauer des Zahlungsaufschubes weder eingeleitet noch fortgesetzt werden.

Die Bewilligung einer Stundung setzt voraus, dass dem betreffenden Abgabepflichtigen gegenüber die Einbringung auf Grund einer Rückstandsabweises gemäß § 229 BAO in Betracht kommt.

Gegenständlich sind die Abgabenansprüche zwar bereits entstanden, aber noch nicht realisierbar. In einem solchen Verfahrensstadium kann bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 232 BAO ein Sicherstellungsauftrag erlassen werden, die Ausfertigung eines Rückstandsabweises ist aber nicht zulässig. Mangels Erfüllung der Tatbestandsmerkmale des § 212 BAO war daher der unter anderem als Stundungsansuchen gewertete Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung der Berufung als unbegründet abzuweisen. Zudem hätte die Bewilligung von Zahlungserleichterungen gemäß § 230 Abs. 5 BAO lediglich die Wirkung einer Hemmung der Einbringung. Bereits vor dem Eintritt der Hemmung erworbene Pfandrechte und verfügte Drittverbote würden durch den Eintritt des Hemmungstatbestandes somit unberührt bleiben.

### III) § 212 a BAO

Gemäß § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld. Dies gilt sinngemäß, wenn mit einer Berufung die Inanspruchnahme für eine Abgabe angefochten wird.

Gemäß § 212a Abs. 5 erster Satz BAO besteht die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung in einem Zahlungsaufschub.

Wie bereits erwähnt, kann ein Sicherstellungsauftrag erlassen werden, wenn zwar der Abgabenanspruch bereits entstanden ist, das genaue Ausmaß der Abgabenschuld aber noch nicht feststeht.

Eine Aussetzung der Einhebung ist demgegenüber nur möglich, wenn bereits ein Bescheid vorhanden ist, der eine konkrete Abgabenhöhe festsetzt und gegen diesen Bescheid Berufung erhoben wurde.

Zudem kommt eine Aussetzung der Einhebung nach dem Gesetzeswortlaut nur für Nachforderungen in Betracht. Es handelt sich aber bei einem Sicherstellungsauftrag weder um einen Abgabenbescheid noch ist von der Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag die Höhe einer Abgabe mittelbar abhängig. Daher kann mit diesem Rechtsmittel auch keine Herabsetzung der Abgabenschuld erreicht werden. Eine Aussetzung der Einhebung nach § 212 a BAO ist somit in einem Sicherstellungsverfahren nicht zulässig (ebenso UFS 23.09.2004, RV/1515-W/05; UFS 30.06.2005, RV/1756-W/05; UFS 10.01.2007, RV/0684-S/06; Oberleitner, Sicherstellungsauftrag und Aussetzung der Einhebung, in RdW 2001/198; Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 232 Tz 11; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup>, § 212a Anm 10).

Überdies wirkt die Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung gemäß § 212 Abs. 5 BAO ebenfalls nur ex nunc, sodass Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden dürfen, bereits durchgeführte Vollstreckungsmaßnahmen aber bestehen bleiben. Daher hätte auch die Bewilligung einer Aussetzung weder die Aufhebung der auf Grund des Sicherstellungsauftrages erlassenen Pfändungsbescheide noch die Aufhebung der Drittverbote zur Folge gehabt.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 10. April 2012