

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf, vertreten durch H., gegen den Bescheid-Sicherstellungsauftrag des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 22.7.2011 zu Recht erkannt:

1.) Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Sicherstellungsauftrag wird dahingehend abgeändert, dass gemäß § 232 BAO in das Vermögen des Beschwerdeführers die Sicherstellung für Umsatzsteuer 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 und Einkommensteuer 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 im Gesamtbetrag von 137.000 € angeordnet wird.

Die Aufgliederung dieses Betrages nach Abgaben und Zeiträumen ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen integrierenden Bestandteil des Spruches bildet.

2.) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

1.1. Beim Beschwerdeführer (kurz: Bf.), der Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Musiker sowie aus Vermietung und Verpachtung erzielt, wurde eine die Jahre 2003 bis 2008 umfassende Außenprüfung sowie eine Umsatzsteuernachschauf für Jänner 2009 bis November 2010 durchgeführt. In deren Verlauf ordnete das Finanzamt mit Sicherstellungsauftrag vom 22.7.2011 zur Sicherung von Abgabenansprüchen in Höhe von insgesamt 327.000 € (aufgegliedert in Umsatzsteuer 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2005-2010 und Einkommensteuer 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008) die Sicherstellung in das Vermögen des Bf. an.

Angemerkt wurde, dass die Sicherstellung dieser Abgabenansprüche sofort vollzogen werden könnte. Eine Hinterlegung des Betrages in Höhe von 327.000 € beim Finanzamt bewirke, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterblieben und bereits vollzogene Sicherungsmaßnahmen aufgehoben würden.

Zur Begründung wurde auf die Prüfungsfeststellungen verwiesen, die am 16.6.2011 an den steuerlichen Vertreter des Bf. übermittelt worden seien. Hieraus sei unter

anderem ersichtlich, dass für bisher nicht aufgeklärte fehlende Auftritte eine pauschale Hinzurechnung zu den Erlösen in Höhe von 20.000 € pro Jahr vorzunehmen sei. Eine Erschwerung der Abgabeneinbringung sei zu befürchten, weil der Bf. trotz schriftlicher Aufforderung vom 27.6.2011 weder Auskünfte über seine finanziellen Verhältnisse erteilt noch dargelegt habe, wie die voraussichtliche Steuerschuld finanziert sei. Liquides Vermögen des Bf. sei aus den vorhandenen Unterlagen nicht ersichtlich. In einer Beilage zum Sicherstellungsauftrag wurde die voraussichtliche Höhe der Abgabenschulden dargestellt.

Vollzogen wurde der Sicherstellungsauftrag, indem mit Beschluss des Bezirksgerichtes X vom ....2011 auf zwei Liegenschaften des Bf. in A (EZ...) und B (EZ...) zur Sicherstellung einer Abgabenforderung der Republik Österreich in Höhe von 207.000 € die Vormerkung eines Simultanpfandrechts bewilligt wurde (§ 38 lit. c Grundbuchsgesetz).

1.2. In der gegen den Sicherstellungsauftrag innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist erhobenen Berufung vom 23.11.2011 wurde eingewendet, dass die sichergestellten Abgabenansprüche weit überhöht seien, weil schon im Verlauf der Prüfung ein Großteil der vom Prüfer festgestellten Fehlbeträge aufgeklärt worden sei. Weiters sei schon vor der Erlassung des Sicherstellungsauftrages hervorgekommen, dass der Bf. nicht Veranstalter von Auftritten in den Jahren 2003 und 2004 gewesen sei, wodurch sich die Abgabensumme um 63.000 € verminderte. Die aus der nunmehr abgeschlossenen Prüfung resultierende Nachforderung beliefte sich auf zirka 157.000 €. In diesem Betrag seien Umsatzsteuern von zirka 20.000 € enthalten, die hinsichtlich der Voraussetzungen für den ermäßigten 10%igen Steuersatz strittig seien. Somit stehe ein Mehrergebnis von rund 137.000 € außer Streit.

Der Bf. habe am 22.8.2011 einen Teilbetrag von 100.000 € an das Finanzamt entrichtet. Da somit die Rechtsgrundlage für die Pfandrechtsvormerkung weggefallen sei, werde die Löschung beantragt. Weiters habe die Finanzverwaltung die „Mehrkosten für die Grundbucheintragung“ zu tragen, weil diese "willkürlich und ohne fundierte Rechtsgrundlage" verursacht worden seien.

1.3. Mit Berufungsvorentscheidung vom 13.11.2012 wurde der Berufung keine Folge gegeben, weil das Finanzamt die gesetzlichen Voraussetzungen für den Sicherstellungsauftrag im oben erwähnten Umfang als gegeben erachtete. Nach Darstellung des Verfahrensganges und Darlegung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 232 Abs. 1 BAO hielt das Finanzamt den Einwendungen zur Höhe der sichergestellten Abgabenansprüche den zeitlichen Ablauf des Prüfungsverfahrens entgegen; die vom Bf. erwähnten Besprechungen, bei denen Rechnungen über mehrere Veranstaltungen der Jahre 2003 und 2004 vorgelegt worden seien, hätten nämlich erst nach Erlassung des Sicherstellungsauftrages stattgefunden. Soweit sich die Beschwerde auf die Ergebnisse des Abgabenfestsetzungsverfahrens stütze, seien diese für das Sicherungsverfahren unerheblich. Auch sei die vom Finanzamt dargelegte Einbringungsgefährdung vom Bf. nicht widerlegt worden.

Bezüglich der Kosten der Sicherstellung sei auf das Gerichtsgebührengesetz zu verweisen, wonach für allfällige Abänderungen oder Rückzahlungen von Gebühren das Gericht zuständig sei. Im Übrigen seien die Abgabenbeträge nicht in Höhe des Sicherstellungsauftrages, sondern nur im Betrag von 207.000 € grundbücherlich besichert worden, weshalb entsprechend niedrigere Eingabe- und Eintragungsgebühren angefallen seien.

1.4. Im Vorlageantrag vom 10.12.2012 wurde kein weiteres Sachvorbringen erstattet. Die darin enthaltenen Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat wurden mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 11.4.2016 zurückgezogen

1.5. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden i. S. d. Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1.1.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

2.1. Vorauszuschicken ist, dass das auf den oben angeführten Liegenschaften des Bf. vorgemerkte Simultanpfandrecht auf Antrag des Finanzamtes mit Gerichtsbeschluss vom ....2012 gelöscht wurde. Schon aus diesem Grund braucht auf das diesbezügliche Beschwerdebegehren nicht näher eingegangen zu werden.

Wie schon im Schreiben des Gerichtes an den steuerlichen Vertreter vom 2.2.2016 dargelegt wurde, ist im gegenständlichen Beschwerdeverfahren auch nicht über die Frage der Kostentragung der durch die Pfandrechtsvormerkung entstandenen Gerichtsgebühren zu entscheiden, sondern ausschließlich zu prüfen, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für die Erlassung des Sicherstellungsauftrages gegeben waren oder nicht.

2.2. Gemäß § 232 Abs. 1 BAO kann die Behörde, 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 Abgaben zu begegnen.

Der Sicherstellungsauftrag hat gemäß § 232 Abs. 2 BAO zu enthalten:

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

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 Einbringung ein Pfandrecht zu verschaffen, dessen Rang auch für die nachfolgende Exekution zur Einbringung maßgebend ist (vgl. z. B. VwGH 11.11.2004, 2004/16/0065).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Sicherstellungsauftrag kein abschließender Sachbescheid im Sinn des § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende "Sofortmaßnahme", die dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zu der Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, also nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern dass es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (vgl. z.B. VwGH 31.1.2002, 96/15/0271; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0288).

2.3. Erste Voraussetzung für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages ist somit die Verwirklichung jenes Tatbestandes, an den die Abgabepflicht geknüpft ist. Auch wenn das Gericht nur zu beurteilen hat, ob diese Voraussetzung im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages gegeben war, ist im Hinblick auf § 270 BAO (§ 280 aF) doch auf neue Tatsachen und Beweise Bedacht zu nehmen, soweit sie im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages gegeben waren (vgl. Ritz, BAO/5, § 232 Tz 11, mwN). In diesem Sinn können Verfahrensergebnisse im Abgabenfestsetzungsverfahren ein Indiz für eine dem Sicherstellungsauftrag zugrunde gelegte unrichtige Sachverhaltsfeststellung darstellen (vgl. VwGH 20.12.2000, 99/13/0244, VwGH 20.2.1997, 95/15/0055; VwGH 17.12.1996, 95/14/0130).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage und unter Bedachtnahme auf die zwischenzeitig erfolgte Abgabenfestsetzung (mit Bescheiden vom 22.11.2012) wird die Sicherstellung auf den vom Bf. außer Streit gestellten Teilbetrag von 137.000 € eingeschränkt. Welche Abgaben und Zeiträume diese Summe umfasst, ist der im Spruch erwähnten Beilage zu entnehmen.

Zusätzlich zu den nach Zeiträumen und Beträgen aufgegliederten Umsatzsteuern 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 und 2010 wurde vom Finanzamt auch Umsatzsteuer für die Jahre "2005 – 2010" im Gesamtbetrag von 19.000 € sichergestellt. Dazu ist festzustellen, dass in einem Sicherstellungsauftrag die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld nach einzelnen Abgabenarten und Zeiträumen getrennt ausgewiesen werden muss. Eine solche Aufgliederung ist im Spruch vorzunehmen, eine Aufschlüsselung lediglich in der Begründung wäre nicht ausreichend (vgl. z. B. VwGH 4.2.2009, 2006/15/0204).

Da Sicherstellungsaufträge, die nicht alle im § 232 Abs. 2 BAO geforderten Inhaltsbestandteile haben, keine für die Bewilligung der Exekution geeigneten Titel sind, ist eine Nachholung der geforderten Aufgliederung im Rechtsmittelverfahren nicht

mehr möglich (vgl. OGH 28.11.1990, 3 Ob 91/90; UFS 26.3.2009, RV/0726-W/09; UFS 3.9.2009, RV/2797-W/09; UFS 18.7.2003, RV/4589-W/02). Von einer Sicherstellung des in Rede stehenden Abgabenbetrages war daher zur Gänze Abstand zu nehmen.

2.4. Zweite Voraussetzung für einen Sicherstellungsauftrag ist das Vorliegen einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine Gefährdung oder Erschwerung i. S. d. § 232 Abs. 1 BAO vor, wenn aus der wirtschaftlichen Lage des Abgabepflichtigen und den besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint (vgl. VwGH 30.9.2015, 2012/15/0174; VwGH 30.6.2015, 2012/15/0165 ).

In der Beschwerdevorentscheidung wurden die Gründe für die Aufrechterhaltung des gegen den Bf. erlassenen Sicherstellungsauftrages im (durch eine Hausdurchsuchung am 2.2.2011 und umfangreiche Ermittlungen der Staatsanwaltschaft dokumentierten) Verdacht einer Abgabenhinterziehung und in schwerwiegenden Mängeln in den Büchern und Aufzeichnungen des Bf. (insbesondere nicht erklärte Erlöse) erblickt. Weiters wurde das Vorliegen einer Einbringungsgefährdung bzw. wesentlichen Erschwerung darauf gestützt, dass die wirtschaftlichen Verhältnisse des Bf. im Dunkeln geblieben seien, weil er trotz Aufforderung des Finanzamtes mit Schreiben vom 27.6.2011 keine diesbezüglichen Auskünfte erteilt habe. Zudem seien aus den vorhandenen Unterlagen keine liquiden Mittel zur Tilgung der voraussichtlichen Abgabenschulden ersichtlich gewesen.

Nach Ansicht des Gerichtes rechtfertigen diese Umstände mit Blick auf die beträchtliche Höhe der Abgabennachforderung die Annahme einer Gefährdungslage im hier maßgeblichen Sinn. Wurden die wirtschaftlichen Verhältnisse des Bf. vom Finanzamt nicht festgestellt, weil dies ohne die (unterbliebene) Mitwirkung des Bf. nicht möglich war, stellt dies keine Mängelhaftigkeit des Sicherstellungsauftrages dar (vgl. VwGH 28.11.2002, 2002/13/0045).

Obwohl es Sache des Bf. gewesen wäre, sich mit den Feststellungen des Finanzamtes auseinanderzusetzen und die daraus gewonnenen Erkenntnisse zu widerlegen, ging der Bf. im Vorlageantrag mit keinem Wort darauf ein. Somit erweist sich der implizite Standpunkt des Finanzamtes, im Fall einer unterlassenen Sicherung der Abgabenansprüche hätten sich die Aussichten auf eine geordnete Schuldtilgung wesentlich verschlechtert, als tragfähig. Dass der Bf. über inländisches Grundvermögen verfügte, stellte im Übrigen kein Hindernis für den Sicherstellungsbescheid dar, weil es in der Natur der Sache liegt, dass seine Erlassung nur dann Sinn macht, wenn auf im Inland vorhandenes Vermögen exekutiv zugegriffen werden kann (vgl. VwGH 30.6.2015, 2012/15/0165).

2.5. Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen (§ 20 BAO) erfordert die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Sonach sind bei der Ermessensübung berechtigte 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 wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergibt sich nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden kann. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur in Ausnahmefällen – etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder nicht vorhandenen Besicherungsmöglichkeiten – ist daher von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzusehen (vgl. z. B. VwGH 3.7.2003, 2000/15/0042; Ritz, BAO/5, § 232 Tz 1, mwN). Dies trifft auf den vorliegenden Beschwerdefall nicht zu, weil die gesicherten Abgabenbeträge nicht geringfügig sind und der Sicherstellungsauftrag Grundlage für die oben erwähnte grundbürgerliche Vormerkung war.

2.6. Gegen diese Entscheidung ist keine Revision (Art 133 Abs 4 B-VG) zulässig, weil die Voraussetzungen für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt sind. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung stellten sich somit nicht.

Innsbruck, am 14. April 2016