



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Ing. MH, geb. X, Adresse, vertreten durch W GmbH & Co KEG, Steuerberatungskanzlei, Adresse1, vom 14. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch AD Elisabeth Röbl, vom 15. Juni 2005 betreffend Sicherstellung gemäß § 232 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt führte im Jahr 2005 beim Berufungswerber (Bw) eine die Jahre 1999 bis 2001 umfassende Außenprüfung durch. Rechtsgrundlage dieser Prüfung war § 99 Abs. 2 FinStrG.

Im Zuge dieser Außenprüfung erließ das Finanzamt am 15. Juni 2005 den angefochtenen Sicherstellungsauftrag, mit dem die Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen des Bw zur Sicherung der Einkommensteuer 2000 in Höhe von 87.000,00 € angeordnet wurde.

An den Bw erging der Hinweis, dass die Sicherstellung sofort vollzogen werden könne und durch Bebringung einer Bankgarantie in Höhe von 87.000,00 € Maßnahmen zur Vollziehung dieses Bescheides unterbleiben bzw. bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben würden.

Begründend wurde ausgeführt, dass am 14. April 2000 die Gesellschaftsanteile der Fa. V GmbH an die Fa. M., Holland, um einen Gesamtaufpreis von 1.962.457,00 USD veräußert worden seien. Dieser Betrag sei in drei Teilzahlungen an die Gesellschafter der Fa. V GmbH entrichtet worden. Die Kaufpreishöhe für die Gesellschaftsanteile stehe außer Zweifel.

Die Beteiligungsverhältnisse vor Veräußerung der Gesellschaftsanteile hätten sich wie folgt dargestellt:

Wirtschaftsjahr 1996/1997 (1. Oktober 1996 bis 30. September 1997)		
Ing. MH	74,5 %	372.500,00 S
FT	0,5 %	2.500,00 S
GH	25 %	125.000,00 S
Wirtschaftsjahr 1997/1998 (1. Oktober 1997 bis 30. September 1998)		
Ing. MH	24,5 %	122.500,00 S
FT	0,5 %	2.500,00 S
GH	25 %	125.000,00 S
N GmbH	50 %	250.000,00 S

Der Anteil des FT sei im Innenverhältnis an den Bw abgetreten gewesen. Die Veränderung der Anteile des Bw sei auf eine Abtretung von Anteilen an die Fa. N GmbH (Einbringung der Anteile gem. Art. III UmGrStG per 26. November 1997) zurückzuführen. An der aufnehmenden Gesellschaft (Fa. N GmbH) seien beteiligt:

Ing. MH	50 %	500.000,00 S
Fa. C Ltd.	50 %	500.000,00 S

Die Fa. N GmbH sei mit Gesellschaftsvertrag vom 24. Oktober 1997 gegründet worden. Geschäftsführer sei seit 1. November 1997 der steuerliche Vertreter dieses Unternehmens (Herr KK), alleiniger Gesellschafter sei bis 26. Jänner 1998 der Bw gewesen.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 27. Jänner 1998 habe sich die Fa. C Ltd. im Rahmen einer Kapitalerhöhung an der Fa. N GmbH beteiligt. "IWD"-Recherchen (Auskünfte Kreditschutzverband) hätten ergeben, dass Herr KK gemeinsam mit zwei anderen natürlichen Personen (A und B) als "Direktor" dieser Kapitalgesellschaft auftrete.

Wirtschaftsjahr 1998/1999 (1. Oktober 1998 bis 30. September 1999)		
Ing. MH	5 %	25.000,00 S
GH	25 %	125.000,00 S

N GmbH	40 %	200.000,00 S
C Ltd.	30 %	150.000,00 S

Die gegenüber dem Vorjahr geänderten Beteiligungsverhältnisse seien auf Anteilsabtretungen an die Fa. C Ltd. zurückzuführen (Notariatsakt vom 16. Juli 1999, rückwirkende Anteilsübertragung per 1. Oktober 1998).

Der Bw habe an die Fa. C Ltd. einen Gesellschaftsanteil von 20 % abgetreten. Der Nennwert dieser Anteile habe 100.000,00 S, der Abtretungspreis 400.000,00 S betragen.

Die Fa. N GmbH habe an die Fa. C Ltd. einen Gesellschaftsanteil von 10 % abgetreten. Der Nennwert dieser Anteile habe 50.000,00 S, der Abtretungspreis 200.000,00 S betragen.

Der Abtretungspreis habe daher in beiden Fällen das Vierfache des Nominalwertes der übertragenen Anteile betragen.

Rund neun Monate später (Vertrag vom 14. April 2000) habe die Fa. M, Holland, sämtliche Gesellschaftsanteile der Fa. V GmbH um einen Kaufpreis von 1.962.457,00 USD erworben.

Der auf die Fa. C Ltd. entfallende Anteil am Veräußerungserlös betrage 504.657,04 USD (7.309.718,13 S) und damit ein Vielfaches jenes Preises, der neun Monate zuvor für diese Anteile bezahlt worden sei.

Der Kaufpreis sei auf ein Bankkonto bei der Raika H überwiesen worden, das auf die Fa. C Ltd. gelautet habe.

Auskünfte des Kreditschutzverbandes zur Fa. C Ltd. hätten ergeben, dass diese eine in London firmierende Investment- und Holdinggesellschaft sei, die in England keine aktive Geschäftstätigkeit entfalte. Bei der Adresse in London handle es sich um die Adresse eines so genannten Protokollierungsagenten. Das Stammkapital betrage 1.000.000,00 GBP, wovon 6.000,00 GBP in Aktien ausgegeben seien.

Alleiniger Aktionär sei die Fa. G Ltd. mit Sitz auf der Isle of Man. Das Stammkapital dieser Gesellschaft betrage 10.000,00 GBP, wovon 2.000,00 GBP in Aktien ausgegeben seien. Das angeführte Unternehmen biete Protokollierungsdienstleistungen auf der Isle of Man an. Die ausgegebenen Aktien befänden sich im Besitz der Fa. G & Co Ltd.

Die Fa. G & Co Ltd. firmiere in London. Sie sei als Treuhand- und Beratungsunternehmen tätig und übe in England keine Tätigkeit aus; die Anschrift in London werde nur zu Postzwecken genutzt. Die Tätigkeit selbst werde auf der Isle of Man durch die Fa. G Ltd. ausgeübt.

Das Stammkapital der Fa. G & Co Ltd. betrage 100.000,00 GBP, wovon 1.000,00 GBP in Aktien ausgegeben seien. Aktionäre seien zu gleichen Teilen Herr KK und seine Ehegattin, Frau MK.

Herr und Frau K bekleideten bei den angeführten Kapitalgesellschaften – gemeinsam mit auf der Isle of Man ansässigen natürlichen Personen – eine Funktion als "Direktor".

Bevollmächtigter steuerlicher Vertreter des Bw sei die Fa. W GmbH & Co KEG, Steuerberater KK.

Auf Grund des dargestellten Sachverhaltes sei bei dieser Veräußerung von Gesellschaftsanteilen durch die Zwischenschaltung der Fa. C Ltd. der österreichischen Finanzverwaltung die Besteuerung von sonst in Österreich steuerpflichtigen Einkünften vorenthalten worden. Die Beteiligungskonstellation bei der Fa. C Ltd. dokumentiere die Treuhandfunktion des bevollmächtigten steuerlichen Vertreters. Auf Grund der vorgenommenen Kontenöffnungen bei der Raika H komme als Treugeber nur der Bw in Frage.

Maßgeblich für die Berechnung der (sonstigen) Einkünfte aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen seien daher die Beteiligungsverhältnisse vor Abtretung der Gesellschaftsanteile an die Fa. C Ltd. im Jahr 1999 (Notariatsakt vom 16. Juli 1999). Bis zu diesem Zeitpunkt sei der Bw mit 25 % – dies entspreche einem Nominalwert von 125.000,00 S – am Gesellschaftskapital der Fa. V GmbH beteiligt gewesen. Basierend auf diesem nominellen Beteiligungsausmaß und dem dem Bw zusätzlich zuzurechnenden anteiligen Erlös aus der Veräußerung der Gesellschaftsanteile in Höhe von 4.873.145,42 S ergebe sich ein zusätzlicher steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn in Höhe von 4.773.145,42 S. Der sich daraus ergebende hinterzogene Abgabebetrag betrage rund 87.000,00 € (Hälftesteuersatz).

Die Erhöhung der sonstigen Einkünfte laut Prüfung stellt sich wie folgt dar:

Erlösanteil Fa. C Ltd. lt. Erkl. (Erlösanteil entfällt auf den Nominalwert von 150.000,00 S)	7.309.718,13 S
Zurechnung Erlösanteil für Nominale in Höhe von 100.000,00 S an Herrn Ing. MH	4.873.145,42 S
abzüglich Nominale	-100.000,00 S
Erhöhung sonstige Einkünfte im Jahr 2000	4.773.145,42 S
Einkommensteuernachforderung (Hälftesteuersatz) im Jahr 2000	1.193.286,36 S

entspricht in Euro (gerundet)	87.000,00 €
-------------------------------	-------------

Zur rechtlichen Würdigung führte das Finanzamt unter Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 3. März 1982, 81/13/0182, aus, dass eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Abgabeneinbringung schon dann vorliege, wenn aus der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen und den besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden könne, dass die Abgabeneinbringung voraussichtlich nur bei raschem Zugriff der Behörde gesichert erscheine.

Auf Grund des dringenden Verdachtes einer Abgabenhinterziehung in zumindest angeführter Höhe seien die objektiven Tatbestandsmerkmale für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages als erfüllt anzusehen. Ausreichendes Vermögen zur Begleichung bzw. Abdeckung der drohenden Abgabenschuld sei nicht bekannt. Die Ermittlungsergebnisse der Prüfung (Kontenöffnungen, etc.) ließen es als nicht ausgeschlossen erscheinen, dass weitere, bisher nicht bekannte Vermögenswerte ins Ausland transferiert würden.

Dass im gegenständlichen Fall der Anspruch auf die sicherzustellenden Abgaben bereits entstanden sei, ergebe sich aus § 4 BAO.

In der gegen den Sicherstellungsauftrag fristgerecht erhobenen Berufung brachte die steuerliche Vertretung des Bw im Wesentlichen vor, dass die Behörde im Zuge des seit 30. Jänner 2004 laufenden Prüfungsverfahrens bis zum heutigen Tag weder einen Prüfungsbericht übermittelt, noch eine Schlussbesprechung angesetzt oder einen geänderten Einkommensteuerbescheid auf Basis der angeblichen Feststellungen erlassen habe. Der im bekämpften Bescheid behauptete Sachverhalt sei mit dem Bw auch nicht besprochen worden. Das Recht auf Parteiengehör sei im Zuge des Prüfungsverfahrens nicht gewährt worden und der Bescheid alleine aus diesem Grund aufzuheben.

Die Begründung für die behauptete Einkunftszurechnung, für welche noch nicht einmal ein Bescheid erlassen worden sei, beruhe auf der Unterstellung falscher Tatsachen und einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes. Die dem Bescheid zu Grunde liegende "Sachverhaltsdarstellung" der Behörde sei ebenso fehlerhaft wie die Berechnung der Einkommenszurechnung bestritten werde, weil diese nicht zutreffend sei. Bei Zurechnung der sonstigen Einkünfte sei der im Jahr 1999 realisierte und auch in der Steuererklärung korrekt angeführte Veräußerungsgewinn von 300.000,00 S (Verkaufspreis von 400.000,00 S minus Nennwert von 100.000,00 S) nicht berücksichtigt.

Auf Grund des der Behörde objektiv vorliegenden Sachverhaltes könne es zu keiner Verschiebung ins Ausland gekommen sein, weil der Erlösanteil der Fa. C Ltd. zustehe, welche den erzielten Verkaufserlös im Land ihres Firmensitzes Großbritannien nachweislich der

ordnungsgemäßen Besteuerung unterzogen habe. Der Bw habe seitens der Fa. C Ltd. keinerlei Vergütungen erhalten, wie die Behörde auf Grund der – nach Ansicht des Bw rechtswidrigen – Kontenöffnungen zweifelsfrei feststellen habe können.

Das von der Behörde im Rahmen der Bescheidbegründung angeführte VwGH-Erkenntnis vom 3. März 1982, 81/13/0182, behandle keinen vergleichbaren Sachverhalt. Dort habe es dauernde Weigerungen des Beschwerdeführers bei der Mitwirkung der Betriebsprüfung gegeben, was auf den vorliegenden Fall nicht zutreffe. Darüber hinaus habe sich auf Grund der mit 12. April 2005 datierten Mitteilung, dass der Rechtsgrund des Prüfungs- und Nachschauauftrages auf § 99 Abs. 2 FinStrG geändert werde, die Pflicht des Bw zur Mitwirkung geändert. Auf den Bw treffe weiters nicht zu, dass Mängel in der Buchhaltung und fehlende Nachweise über Geldflüsse vorliegen würden, und der Bw habe auch keinen Wohnsitz in Spanien.

Die Behörde sei in mehreren Schreiben vom 13. Juli, 2. August und 22. September 2000 im Zuge von Vorhalteverfahren über sämtliche relevanten Sachverhalte aus dem Verkauf an die Fa. M informiert und ihr sämtliche Unterlagen die Transaktionen betreffend zur Verfügung gestellt worden.

Wäre es in der Absicht des Bw gelegen gewesen, Unterlagen die Vermögensgegenstände betreffend außer Landes zu bringen, hätte er dazu mehr als fünf Jahre Zeit gehabt. Auch der Betriebsprüfung sei der vorliegende Sachverhalt länger als 15 Monate bekannt. Alleine aus diesem Grund sei der bekämpfte Sicherstellungsauftrag als ungerechtfertigt und als überschießende Maßnahme zu werten.

Bei der Begründung der Behörde handle es sich um Vermutungen. In dem nunmehr länger als ein Jahr dauernden Prüfungsverfahren habe die Behörde keine konkreten Beweise vorgelegt. Diesbezüglich sei auf das VwGH-Erkenntnis vom 3. März 1982, 81/13/0182, zu verweisen, wonach im Hinblick auf ein mängelfreies Verlangen verlangt werden müsse, dass der von der Behörde gezogene Schluss, auf den sie die Erlassung des Sicherstellungsauftrages stütze, eindeutig begründet sein müsse und sich die Behörde mit dem Vorbringen des Steuerpflichtigen, vor allem zu seiner wirtschaftlichen Lage, in ausreichender Weise auseinander zu setzen habe. Der Bw lebe in geordneten wirtschaftlichen Verhältnissen und habe keinerlei Handlungen gesetzt, welche die Einbringlichkeit allfälliger Abgaben gefährde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Februar 2006 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Nach rechtlichen Ausführungen zu den Voraussetzungen für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages legte das Finanzamt dar, dass sich aus dem Wissensstand der Abgabenbehörde erster Instanz zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages durch die Prüfungsfeststellungen gewichtige Anhaltspunkte ergeben hätten, dass der Bw für

das Jahr 2000 einkommensteuerpflichtige Einkünfte in Österreich nicht erklärt habe. Das entsprechende Abgabungsverfahren sei eingeleitet und die betreffenden Abgaben festgesetzt worden. Die Einwendungen des Bw, dass es zu keiner Verschiebung ins Ausland gekommen sei, weil der Erlösanteil der Fa. C Ltd. zustehe, seien Gegenstand des Berufungsverfahrens gegen den Einkommensteuerbescheid 2000. Im gegenständlichen Berufungsverfahren sei nur zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages die diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben gewesen seien, nicht aber, ob sie im Zeitpunkt der Berufungserledigung noch vorliegen würden. Allfällige nach Erlassung des Sicherstellungsauftrages eingetretene Umstände seien im Rahmen dieser Rechtsmittelentscheidung nicht zu begründen.

Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes habe die Abgabenbehörde zu Recht davon ausgehen können, dass die Möglichkeit, der Bw habe nicht sämtliche der Besteuerung in Österreich unterliegenden Einkünfte erklärt, nicht auszuschließen sei. Für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages genüge, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden sei und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe gegeben seien. Diese Voraussetzungen lägen vor. Aufgabe des Sicherstellungsverfahrens sei nicht, die Richtigkeit der nachfolgenden Abgabenfestsetzung zu überprüfen. Die Erörterung der in der Berufung gegen die Abgabenbescheide (sowie in der Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag) erhobenen Einwendungen müsse diesem Berufungsverfahren vorbehalten bleiben.

Die für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages erforderliche Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben setze voraus, dass aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden könne, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheine. Es bestehe der dringende Verdacht einer Abgabenhinterziehung, ausreichendes Vermögen habe nicht festgestellt werden können, und auf Grund der bestehenden Auslandsbeziehungen müsse eine Vermögensverschiebung ins Ausland befürchtet werden. Auf Grund dieser Feststellungen habe die Abgabenbehörde zu Recht von einer Gefährdung bzw. wesentlichen Erschwerung der Einbringung der gegenständlichen Abgaben ausgehen können.

Zu dem der Abgabenbehörde eingeräumten Ermessen verwies diese auf die Bestimmung des § 20 BAO und darauf, dass im Sicherstellungsverfahren die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen grundsätzlich in den Hintergrund zu treten hätten. Nur in Ausnahmefällen – etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit – sei von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzusehen. Davon könne im vorliegenden

Fall aber keine Rede sein, weil der Sicherstellungsauftrag Abgabensprüche von 87.000,00 € umfasse und Exekutionstitel für die Pfändung von Gemälden gewesen sei.

Im Vorlageantrag vom 13. Februar 2006 wurde kein neues Sachvorbringen erstattet und zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung nicht Stellung genommen.

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) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabepflichtige kann durch Ertrag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden. Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle hat der Sicherstellungsauftrag 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.*

Ein Sicherstellungsauftrag ist kein abschließender Sachbescheid iSd. § 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 zur 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, somit nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grund nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Tatbestandes (§ 4 BAO) entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind. Ob der Abgabenspruch tatsächlich entstanden ist, ist nicht in einem Sicherstellungsverfahren zu entscheiden, sondern (erst) im Festsetzungsverfahren (vgl. VwGH 3. Juli 2003, 2000/15/0042).

Aus dem Wortlaut des § 232 Abs. 1 BAO ergibt sich, dass ein Sicherstellungsauftrag im Zeitraum zwischen der Entstehung des Abgabenspruchs und dem Eintritt der Vollstreckbarkeit erlassen werden kann.

Es liegt daher in der Natur der Sache, dass Sicherstellungsaufträge insbesondere während laufender Außenprüfungen erlassen werden, um dem Abgabengläubiger bereits zu einem Zeitpunkt, in dem sein Anspruch zwar dem Grunde nach feststeht, er aber noch nicht realisierbar ist, wegen Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung ein Pfandrecht zu verschaffen.

Dass somit, wie in der Berufung vorgebracht, zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages weder ein Prüfbericht übermittelt, eine Schlussbesprechung angesetzt oder ein geänderter Einkommensteuerbescheid ergangen war, hindert nicht die Rechtmäßigkeit des Sicherstellungsauftrages.

Aus der Aktenlage ergibt sich, dass die Schlussbesprechung am 6. Oktober 2005 stattgefunden hat und sowohl dem Berufungswerber (Bw) als auch seinem steuerlichen Vertreter ein Exemplar der Niederschrift über die Schlussbesprechung ausgefolgt worden ist.

Der nach Abschluss der Außenprüfung im wiederaufgenommenen Verfahren erlassene Einkommensteuerbescheid 2000 vom 15. November 2005 ergab eine Nachforderung von 107.412,34 €, die aus der beschriebenen Zurechnung des Erlöses aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen sowie weiteren, im Prüfbericht vom 10. November 2005 zu ABNr. 1 unter "Änderung der Besteuerungsgrundlagen" dargestellten Prüfungsfeststellungen resultierte. Der für 1999 ergangene Einkommensteuerbescheid führte dagegen wegen der als Scheingeschäft zu qualifizierenden und daher steuerlich unbeachtlichen Veräußerung von Gesellschaftsanteilen dazu, dass der erklärte Veräußerungserlös von 300.000,00 S außer Ansatz gelassen wurde und damit zu einer Gutschrift von 5.831,05 €.

Gegen beide Abgabenbescheide wurden Berufungen eingebracht, die am 11. Februar 2008 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt wurden und bis dato unerledigt sind.

Zur monierten Verletzung des Parteiengehörs ist auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach ein Sicherstellungsauftrag kein abschließender Sachbescheid ist, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende "Sofortmaßnahme", die nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise gesetzt werden kann. § 183 Abs. 4 BAO, wonach den Parteien vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben ist, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahmen Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern, gilt im Sicherstellungsverfahren daher nicht uneingeschränkt. Allerdings ist dem Abgabepflichtigen zu den Beweisen, auf die die Abgabenbehörde ihre Sachverhaltsfeststellungen zum Entstehen des Abgabenanspruchs dem Grunde nach stützt, sehr wohl Gelegenheit zur Äußerung zu bieten.

Eine allfällige Verletzung des Parteiengehörs durch die Abgabenbehörde erster Instanz ist im Berufungsverfahren sanierbar.

Wenngleich aus den dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Akten nicht zweifelsfrei hervorgeht, welche Feststellungen dem Bw zu welchem Zeitpunkt zur Kenntnis gebracht worden sind (so wurde auf die Kontenöffnungen bereits im Sicherstellungsauftrag Bezug genommen), wurde ihm doch die eine umfassende Darstellung sämtlicher Prüfungsfeststellungen enthaltende Niederschrift über die Schlussbesprechung am 6. Oktober 2005, in der auch die aus den angestellten Ermittlungen gezogenen Schlussfolgerungen des Prüfers sowie die niederschriftliche Zeugenbefragung des JL enthalten sind, ausgehändigt. Dem Bw wäre folglich unschwer möglich gewesen, bisher unterlassene Einwendungen entweder in einem Nachtrag zur Berufung (die Berufungsvorentscheidung, der nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes Vorhaltecharakter zukommt, erging am 7. Februar 2006) oder spätestens im Vorlageantrag geltend zu machen. Der Bw führte aber weder in einem Berufungsnachtrag noch im Vorlageantrag aus, welches Vorbringen er im Falle der Gewährung von Parteiengehör erstattet hätte.

Im Zuge des Berufungsverfahrens hätte er ausreichend Gelegenheit gehabt, die Vorbringen nachzutragen, deren Erstattung ihm seinen Angaben zufolge vor Erlassung des Sicherstellungsauftrages nicht möglich gewesen ist, sodass von der Sanierung einer allfälligen Verletzung des Parteiengehörs auszugehen ist.

Das Verfahren über eine Berufung gegen einen Sicherstellungsauftrag hat sich – als Ausnahme vom Grundsatz, wonach für Berufungsentscheidungen grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Entscheidung maßgeblich ist – auf die Überprüfung der Frage zu beschränken, ob die diesbezüglichen Voraussetzungen im Zeitpunkt seiner Erlassung gegeben waren. Nach Erlassung des Sicherstellungsauftrages eingetretene Umstände sind im Rahmen der Rechtsmittelentscheidung daher nicht zu berücksichtigen (Ritz, BAO³, § 232 Tz. 11).

Mit seinem weiteren Vorbringen, dass nämlich die Behörde einerseits von falschen Tatsachen und einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes ausgehe und keinerlei Beweise für ihre bestenfalls Vermutungen darstellende Begründung habe, und er andererseits in geordneten wirtschaftlichen Verhältnissen lebe und keinerlei Handlungen gesetzt habe, welche die Einbringlichkeit allfälliger Abgaben gefährden, bestreitet der Bw sowohl den bereits entstandenen Abgabenanspruch als auch die Annahme einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der betreffenden Einkommensteuer.

Auf Grund des oben dargestellten Sachverhaltes ging der Prüfer im Wesentlichen davon aus, dass die mit Notariatsakt vom 16. Juli 1999 durchgeführten Anteilsabtretungen, im Zuge derer der Bw 20 % seines und die Fa. N GmbH 10 % ihres Anteils an der Fa. V GmbH an die Fa. C

Ltd. abtraten, bereits im Hinblick auf die Veräußerung aller Gesellschaftsanteile der Fa. V GmbH an die Fa. M am 14. April 2000 erfolgt seien und ersteres Rechtsgeschäft daher als abgabenrechtlich bedeutungsloses Scheingeschäft (§ 23 BAO) zu qualifizieren sei, durch welches die Besteuerung eines wesentlich höheren Erlöses in Österreich im Jahr 2000 vermieden werden sollte.

Da ein abgabenrechtlich bedeutsamer Vorgang nach seinem inneren Gehalt und nicht nach seinem äußeren Erscheinungsbild zu beurteilen ist, hielt der Prüfer für nicht entscheidend, dass die Fa. C Ltd. nach außen hin als selbstständiges Unternehmen auftrat und durch eine Bestätigung über die Bezahlung der britischen Körperschaftsteuer belegte, den im Jahr 2000 erzielten Veräußerungserlös in Großbritannien versteuert zu haben.

Während der Prüfer im vorliegenden Schlussbesprechungsprogramm noch festgehalten hatte, dass der befragte steuerliche Vertreter keine Angaben gemacht habe, ob zu den von ihm und seiner Ehegattin an der Fa. G & Co Ltd. gehaltenen Kapitalanteilen ein Treuhandverhältnis bestehe und falls ja, zu wem, und abgelehnt habe, Unterlagen betreffend eine inländische Bankverbindung der Fa. C Ltd. wegen des Verdachtes, dass der Bw in Form eines Treuhandverhältnisses mit seinem steuerlichen Vertreter hinter der Fa. C Ltd. stehe, vorzulegen, gab der steuerliche Vertreter des Bw, KK, zur tatsächlichen Beteiligungsstruktur der Fa. C Ltd. letztlich Folgendes an, das der Prüfer in den "Änderungen des Schlussbesprechungsprogramms" festhielt:

Die Fa. G & Co Ltd. halte in ihrem Betriebsvermögen 50 % der Anteile an der Fa. G Ltd., die restlichen 50 % halte eine dem KK bekannte natürliche Person.

Die Fa. G Ltd. halte 100 % der Anteile an der Fa. C Ltd., die aber in der Bilanz der Fa. G Ltd. nicht aufschienen, weil sie lediglich als Treugeber dieser Anteile fungiere. Für welche natürliche Person(en) diese Anteile treuhändisch gehalten würden, sei KK bekannt.

Zu dem der Abgabenbehörde unbekannten 50 %igen Anteilsinhaber der Fa. G Ltd. gab KK an, dass dies eine juristische Person sei, deren wirtschaftliche Eigentümer ihm bekannt seien.

Zu den durch die Fa. G Ltd. treuhändisch gehaltenen Anteilen an der Fa. C Ltd. erklärte KK, dass der Treugeber zu 100 % eine juristische Person sei, deren wirtschaftliche Eigentümer ihm zum Teil bekannt seien.

Zum jetzigen Zeitpunkt sei er nicht berechtigt, die Namen dieser Personen zu nennen. Der Bw sei aber keine dieser beiden Personen.

Am 17. Februar 2005 war wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung Anzeige an die Staatsanwaltschaft erstattet worden.

In der Folge gerichtlich angeordnete Kontenöffnungsbeschlüsse ergaben, dass für die Fa. C Ltd. bei der Raika H zwei jeweils am 10. April 2000 eröffnete und am 25. bzw. 23. Juni 2003 geschlossene Bankkonten (Nr. 2 und 3) geführt worden waren. Jeweils einzeln verfügungs- und zeichnungsberechtigt waren auf den Konten laut Unterschriftsprobenblatt der Bw und sein steuerlicher Vertreter, KK.

Am 5. Juli 2000 hatte KK die Raika H angewiesen, vom Konto Nr. 3 einen Betrag von 110.000,00 € auf ein näher bezeichnetes, bei der Royal Bank of Scotland International Ltd. in Douglas, Isle of Man, geführtes Konto, lautend auf Fa. C Ltd., zu überweisen. Laut Vermerk des Bankinstitutes war zu dieser Kapitaltransaktion die mündliche Zusage des Bw eingeholt worden.

Ebenfalls von diesem Konto waren Überweisungen im Gesamtbetrag von 215.000,00 € an die Fa. JL für den Kauf einer Segelyacht getätigt worden.

Eine niederschriftliche Einvernahme des JL als Zeuge ergab, dass auf der Ausgangsrechnung die Fa. C Ltd. angeführt worden war. Den Auftrag, die Faktura auf die Fa. C Ltd. auszustellen, habe der Bw, der als Kaufinteressent aufgetreten sei, erteilt. Sämtliche Verträge seien von KK in dessen Steuerberatungskanzlei unterfertigt worden. KK habe auch sämtliche Unterschriften geleistet.

Das Finanzamt stützte den Sicherstellungsauftrag auf umfangreichen Recherchen des Prüfers fußende Feststellungen und stellte die sich voraussichtlich ergebende Einkommensteuer dar. Insbesondere auf Grund der durch die Kontenöffnungen festgestellten, dem Bw auf inländischen Konten der Fa. C Ltd. eingeräumten Verfügungs- und Zeichnungsberechtigungen sowie der tatsächlichen, durch JL geschilderten Verfügungen des Bw auf Konten einer Gesellschaft, bei der er offiziell nicht in Erscheinung trat, erscheint die seitens des Prüfers gezogene Schlussfolgerung, dass nämlich tatsächlich der Bw als wirtschaftlich Verfügungsberechtigter jenes Anteils am Erlös der im Jahr 2000 veräußerten Gesellschaftsanteile anzusehen ist, der offiziell über die Fa. C Ltd. abgewickelt worden ist, und dass die Anteilsabtretung vom 16. Juli 1999 ausschließlich formalrechtlich im Hinblick auf die Veräußerung der Gesellschaftsanteile vom 14. April 2000 erfolgt ist, hinlänglich und nachvollziehbar begründet.

Für die vom Prüfer vertretene Auffassung, dass die Anteilsabtretung vom 16. Juli 1999 ausschließlich formalrechtlich im Hinblick auf die Veräußerung der Gesellschaftsanteile vom 14. April 2000 erfolgt sei und der Bw durch dieses als Scheingeschäft zu qualifizierende Rechtsgeschäft die Besteuerung eines weitaus höheren Erlöses aus der Veräußerung von Geschäftsanteilen in Österreich vermieden habe, ergaben sich nicht zuletzt auch dadurch ausreichend gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabenanspruches, dass der

im Jahr 2000 für die Veräußerung derselben Gesellschaftsanteile erzielte Erlös mehr als das Zwölfwache des nur neun Monate zuvor erzielten Erlöses betrug.

Soweit der Bw sich gegen die Feststellungen der Betriebsprüfung wendet, ist zu wiederholen, dass der Sicherstellungsauftrag kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO ist. Es reicht daher aus, wenn das Finanzamt jene Feststellungen, die auf das Entstehen der Abgabenschuld hinweisen, entsprechend anführt. Das Erfordernis einer bereits im Sicherstellungsverfahren gesicherten Beweislage widerspräche den Intentionen des Gesetzgebers, der mit dem Sicherstellungsverfahren ein wirksames Instrument zur Vermeidung von Abgabenausfällen schaffen wollte. Eine inhaltliche Auseinandersetzung mit den Feststellungen der Betriebsprüfung hat im Zuge des Abgabefestsetzungsverfahrens zu erfolgen.

Waren im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages sämtliche dafür erforderlichen Voraussetzungen erfüllt, bliebe dieser selbst dann rechtmäßig, wenn sich im Berufungsverfahren gegen die Einkommensteuerfestsetzung auf Grund weiterer Ermittlungen oder Beweisaufnahmen herausstellen sollte, dass der Abgabeananspruch tatsächlich nicht entstanden ist. Ebenso wenig würde der Umstand, dass im fortgesetzten Ermittlungsverfahren eine andere Bemessungsgrundlage hervorkäme, zu einer Rechtswidrigkeit der im Sicherstellungsauftrag genannten voraussichtlichen Höhe des zu sichernden Abgabeananspruches führen.

Im gegenständlichen Berufungsverfahren ist dagegen entscheidend, dass der Abgabenbehörde die oa. gewichtigen Anhaltspunkte für die Entstehung der Abgabenschuld vorlagen.

Nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entsteht der Abgabeananspruch für die zu veranlagende Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, sodass gegenständlich der Abgabeananspruch dem Grunde nach mit Ablauf des Jahres 2000 und damit bereits lange vor Erlassung des Sicherstellungsauftrages entstanden ist.

Zur Höhe des voraussichtlichen Abgabenbetrages ist anzumerken, dass die Berechnung der voraussichtlichen Einkommensteuer im Sicherstellungsauftrag ausführlich dargestellt wurde. Die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld ist für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich.

Inwieweit die Nachforderung rechtmäßig ist, ist ebenfalls im Abgabenverfahren zu klären; für das Sicherstellungsverfahren ist dagegen ausreichend, dass die voraussichtliche Nachforderung ermittelt wurde.

Neben der Entstehung der Abgabenschuld dem Grunde nach und des Vorliegens gewichtiger Anhaltspunkte für ihre Höhe ist weitere Voraussetzung für die Rechtmäßigkeit eines Sicherstellungsauftrages das Vorliegen gewichtiger, für eine Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgabenschuld sprechender Anhaltspunkte. Diese sind gegeben, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinhebung voraussichtlich gesichert erscheint.

Derartige Gefährdungen oder Erschwerungen werden ua. bei drohendem Konkurs- oder Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht oder Vermögensverschleppung, bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte sowie bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung anzunehmen sein (vgl. Ritz, BAO³, § 232 Tz. 5). Auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Abgabepflichtigen ist Bedacht zu nehmen. Wirtschaftlich unerklärbare Gewinntransferierungen in das Ausland können ebenfalls auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit deuten.

Der objektive Tatbestand einer Gefährdung oder Erschwerung reicht aus; nicht erforderlich sind vom Abgabenschuldner selbst gesetzte Gefährdungshandlungen, sodass entgegen der Ansicht des Bw nicht entscheidungswesentlich ist, dass er keinerlei Handlungen gesetzt habe, die die Einbringlichkeit allfälliger Abgaben gefährden würden.

Aus den vorgelegten Akten ergibt sich, dass der Sicherstellungsauftrag dem Bw am 28. Juni 2005 persönlich zugestellt und mit gleichem Datum die Sicherstellung durch Pfändung von zwölf Bildern im Schätzwert von rund 27.000,00 € vollzogen wurde. Einem Vermerk des Einhebungsorgans zufolge gab der Bw an, außer den Bildern über kein pfänd- bzw. verwertbares Vermögen zu verfügen.

Dem Aktenvermerk ist ferner zu entnehmen, dass eine Grundbuchseingabe wegen hoher Vorbelastungen unterbleibe.

Einem Grundbuchsauszug zufolge ist der Bw grundbücherlicher Alleineigentümer einer Liegenschaft, auf der Höchstbetragshypotheken im Ausmaß von 4.950.000,00 S und 75.000,00 € lasten.

Der Bw brachte in der Berufung zu seiner wirtschaftlichen Lage lediglich vor, in geordneten wirtschaftlichen Verhältnissen zu leben und keinerlei Handlungen gesetzt zu haben, die die Einbringlichkeit allfälliger Abgaben gefährdeten. Den – auf eigenen Angaben des Bw basierenden – Feststellungen der Abgabenbehörde, wonach ausreichendes Vermögen zur Begleichung der Abgabenschuld nicht vorhanden sei, trat der Bw jedoch nicht entgegen.

Aus den der Erstbehörde zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages bereits vorliegenden Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen 2002 und 2003 gingen Einkünfte und Umsätze hervor, die im Verhältnis zur sichergestellten, voraussichtlichen Einkommensteuerschuld nicht nur vergleichsweise niedrig waren, sondern auch eine fallende Tendenz aufwiesen (erklärte Umsätze 2002: rund 109.000,00 €; erklärte Umsätze 2003: rund 45.000,00 €; erklärte negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2002: rund 5.000,00 €; erklärte negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2003: rund 17.000,00 €).

Gemäß seinen Angaben hatte der Bw aus der Anteilsveräußerung vom 14. April 2000 einen Veräußerungserlös von 280.435,10 USD lukriert, den der Erwerber in zwei Teilzahlungen – nämlich 84.189,40 USD im Jahr 2000 und den Restbetrag von 196.245,70 USD im Jahr 2003 – beglichen hatte, sodass der Bw in der Einkommensteuererklärung 2003 – neben dem Verlust aus Gewerbebetrieb, geringfügigen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit – sonstige Einkünfte in Höhe von 197.957,72 € erklärt hatte. Sein Einkommen betrug in diesem Jahr daher rund 195.000,00 €, 2002 dagegen rund 59.000,00 €, wobei dem Bw im Wesentlichen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von rund 58.000,00 € zugeflossen waren, die der Bw aber nur noch bis Februar 2003 bezog.

Da der Bw bei Zustellung des Sicherstellungsauftrages gegenüber dem Einbringungsorgan erklärt hatte, außer den gepfändeten Bildern über kein weiteres pfändbares Vermögen zu verfügen und er zu den entsprechenden Feststellungen des Finanzamtes kein konkretes Vorbringen erstattete, ergaben sich keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass das 2002 bzw. insbesondere 2003 bezogene Einkommen zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages zur Begleichung der Abgabenansprüche noch zur Verfügung gestanden wäre.

Zu dem für die Berufungsentscheidung maßgeblichen Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages war aus den dem Finanzamt übermittelten Arbeitgeberdaten weiters unschwer erkennbar, dass der Bw im Jahr 2002 zwar noch ganzjährig, im Jahr 2003 aber nur noch bis 28. Februar 2003 nichtselbstständige Einkünfte von der sich ab 2004 in Liquidation befindlichen und nunmehr im Firmenbuch gelöschten Fa. T GmbH (ehemals Fa. V GmbH) bezogen hatte und in der Folge arbeitslos gemeldet war. Für das Jahr 2004 lagen keinerlei Arbeitgebermeldungen mehr vor.

Weder in der Berufung noch im Vorlageantrag konkretisierte der Bw, weshalb entgegen dem Dafürhalten der Abgabenbehörde keine wirtschaftliche Situation gegeben gewesen wäre, die eine Gefährdung oder zumindest wesentliche Erschwerung der Einbringlichkeit der hohen Abgabenschulden rechtfertigte.

Wegen der auf Grund des dringenden Verdachtes einer Abgabenhinterziehung erstatteten Anzeige an die Staatsanwaltschaft, in Zusammenhalt mit den dargestellten wirtschaftlichen Verhältnissen und den eigenen Angaben des Bw, über kein pfänd- bzw. verwertbares Vermögen zu verfügen, konnte das Finanzamt von einer Gefährdung bzw. wesentlichen Erschwerung der Einbringung ausgehen.

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages liegt im Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensübung sind berechnigte Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgabe unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen. Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringlichkeit ergibt sich, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden kann, sodass berechnigte Interessen des Abgabepflichtigen grundsätzlich in den Hintergrund treten. Wie bereits die Erstbehörde zutreffend ausführte, liegen Umstände, wie etwa die Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit, die eine Abstandnahme von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages rechtfertigen könnten, gegenständlich nicht vor. Da nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die gesetzlichen Voraussetzungen für die Erlassung des angefochtenen Sicherstellungsauftrages vorlagen, war die Berufung spruchgemäß abzuweisen.

Linz, am 5. September 2008