



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten R. über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Josef Kaiblinger, 4623 Gunskirchen, Pichler Straße 1, vom 1. Dezember 2003 gegen den Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO des Finanzamtes Wels, vertreten durch Hofrat Kurt Brühwasser, vom 27. November 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Hausdurchsuchung am 23. Oktober 2004 in den Räumlichkeiten des Berufungswerbers (Bw.) wurde folgende Niederschrift mit dem Bw. aufgenommen.

„8. Vermögens- und Einkommensverhältnisse: 1 EF M., W-Straße. 54, 1 EF-Haus H., Weg. 2, KFZ-Audi A4 Avant Bj. 1996, Wertpapierdepot bei V-Bank Wels ca. € 200.000,--

9. Sorgepflichten: keine“ ...

„Dem Verdächtigen wird zur Rechtsbelehrung das Formular FStr 9 ausgefolgt.

Zur Person

Nach der Pflichtschule habe ich den Beruf als Speditionskaufmann erlernt. Anschließend war ich bis 1967 als Zeitsoldat beim Bundesheer in H. Von Oktober 1967 bis Dezember 1968 war ich in Haft des Landesgerichtes Innsbruck. Im Jahr 1969 ging ich nach Südafrika und betrieb dort selbständig eine Speditionsfirma bis Dezember 1970. Von 1970 bis 1974 lebte ich in verschiedenen Staaten als U-Boot, da ich als Südtirolaktivist sowohl in Österreich und auch Italien gesucht wurde. Ab 1975 war ich dann wieder in Österreich bei verschiedenen Firmen als kfm. Angestellter tätig. In weiterer Folge habe ich von meinem Vater das Wissen über

Chiropraktik erworben. Nach dem Tode meines Vaters (1977) versuchte ich selbst Chiropraktik auszuüben.

Zur Sache

Ab 1992 bzw. 1993 beschäftigte ich mich ausschließlich mit meiner Tätigkeit als Chiropraktiker in H., S-Weg 2. Da man offiziell bis glaublich zum Jahr 1999 kein Gewerbe als Chiropraktiker ausüben durfte, wurde von mir keine Sozialversicherung bezahlt. Meine Einnahmen, die ich daraus erzielte, fanden Eingang in meinen Steuererklärungen. Ich muss jedoch angeben, dass sich die Beträge in den Erklärungen nicht mit den tatsächlichen Gewinnen decken. Dies hat den Grund, dass ich keine Ausgaben (wie z.B. Miete, Fahrtkosten, Betriebskosten) in Abzug gebracht habe, im Gegenzug dafür in etwa diesen Betrag "schwarz" vereinnahmte. Ab dem Jahre 1999 wurde ein freies Gewerbe als Kinesiologe erlaubt. Ich führte somit ab diesem Zeitpunkt meine Tätigkeit als Chiropraktiker unter dem Titel Kinesiologie weiter. Ich war somit ab diesem Zeitpunkt voll versichert und hatte die Möglichkeit, bereits ab dem Jahre 1997 Versicherungsjahre nachzukaufen. Dies wurde auch bei den abgegebenen Steuererklärungen in Abzug gebracht. An Aufzeichnungen habe ich lediglich einen Großteil der Einnahmen in Form von Tischkalender geführt, die ich dem Finanzamt zu den jeweiligen Erklärungen vorgelegt habe. Die Bezahlung erfolgte ausschließlich in bar. Rechnungen wurden von mir nur in seltensten Fällen ausgestellt. Ich kann nicht ausschließen, dass ich im Jahr 2002 wo ich die meisten Patienten behandelte nicht die gesamten Einkünfte in die Steuererklärung aufnahm. Doch dies dürfte sich um lediglich eine Gesamtsumme in Höhe von ca. ATS 50.000,- handeln, in den Vorjahren war dies wesentlich geringer.

Da es mir eine große Freude bereitet Menschen ihre Gesundheit wieder zu geben, ist es für mich eine Selbstverständlichkeit, viele Behandlungen kostenlos durchzuführen.

Erstbehandlungen (€ 30- bis € 50), werden jedoch immer verrechnet. Die weiteren Behandlungen werden je nach Arbeitsaufwand teils kostenlos durchgeführt. Bei Kindern erfolgen auch die Erstbehandlungen kostenlos.

Wenn ich gefragt werde, wie ich meinen Lebensunterhalt finanziere, gebe ich an, dass ich mir aus früheren Zeiten (1969 und 1970) durch meine Tätigkeiten (Spedition) in Südafrika und mit einem Import-Export-Handel mit Fleischwaren in Wien in den Jahren 1972 und 1973, Ersparnisse angesammelt wurden. Diese Einnahmen wurden allerdings bei dem Finanzamt vorbei geschleust. Mit diesen Geldern habe ich mein Einfamilienhaus in M. erworben, Umbauarbeiten geleistet und bezahlt und Wertpapiere angelegt. Ich selbst führe ein eher bescheidenes Leben, sodass ich keinen großen Lebensaufwand zu finanzieren habe.

Glaublich in den 70er-Jahren habe ich bei der Sparkasse Linz, Landeshypo Bank und B. WP-Depots um ca. 2,5 Mio ATS eröffnet. Vor einigen Jahren habe ich das Depot bei der Sparkasse Linz aufgelöst und bei der V-Bank-M. ein Depot eröffnet. Vor ca. 2 Wochen habe ich das Depot bei der B. gekündigt und zum bestehenden WP-Depot bei der V-Bank M. eingebracht. Das Depot bei der L-Bank besteht nach wie vor.

Ab dem Jahre 1993 besitze ich Konten bei der V-Bank M., Kto.Nr. 17333998 und bei der H-Bank in Linz, Mozartkreuzung, Kto.Nr. weiß ich leider nicht auswendig. Sparbücher besitze ich keine. Auch einen Safe oder ein Schließfach besitze ich bei keiner Bank.

Im Zuge der heute stattgefunden Hausdurchsuchung wurden Unterlagen über eine liechtensteinische Firma und eine russische Firma gefunden. Dazu kann ich folgendes angeben;

Ca. im Jahr 1993 lernte ich Gilbert F. aus P über einen Bekannten kennen. F. litt an Lähmungserscheinungen, welche ich erfolgreich behandelte. Anlässlich eines Besuches von F. in Linz, erzählte mir dieser glaublich im Jahre 1994, dass er für eine russische Firma u.a. in Österreich Geschäfte tätig und bot mir an ihn bei einer Geschäftsreise nach St. Petersburg zu begleiten. Bei diesem Besuch in St. Petersburg lernte ich über F. einen Y. George kennen, der in St. Petersburg ein Busunternehmen besitzt. Y. benötigt für sein Unternehmen laufend

Autobusse und er suchte mich ob ich ihm beim Einkauf von gebrauchten Bussen in Österreich behilflich sein könnte. Da zu dieser Zeit das "Schengen 1" Abkommen in Vorbereitung war, welche eine sofortige Auslieferung für mich nach Italien zur Folge haben könnte, sah ich hierin eine Möglichkeit in einem Land (Russland) Fuß zu fassen, wo dieses Abkommen nicht zur Geltung kommt. Da ich wusste, dass die X. AG in Österreich die ausgemusterten Busse zum Verkauf anbietet, nahm ich Kontakt mit einem Herrn Dipl.Ing. W. (Verkaufsleiter für gebrauchte Busse) von der X. AG auf. Glaublich im Jahre 1999/2000 wurden von mir Angebote über insgesamt 50 Busse eingeholt. Dieses Angebot habe ich per Fax an Y. weiter geleitet. Ich war als Vermittler für diese beiden Firmen tätig. In der Folge reiste ich mehrmals für einige Tage nach Russland um einen Teil des Bargeldes für diese Ankäufe abzuholen. Da man jedoch bei einer Einreise nur € 15.000,-- in bar mitnehmen darf und der Rechnungsbetrag wesentlich höher war, wurde mir der Rest in bar von einem russischen Geschäftsmann, welcher in Wien ein Handelshaus besitzt, bei mir zu Hause übergeben. Der Name dieses Geschäftsmannes fällt mir momentan nicht ein, der Name beginnt mit den Buchstaben "CO". Dieses Bargeld das ich dann zur Verfügung hatte, wurde von mir aufbewahrt und nach Kaufabschluss an die X. AG mittels Postanweisung einbezahlt. Eine diesbezügliche Rechnung wurde von der X. AG an die russische Firma Y. ausgestellt und eine weitere Rechnung in gleicher Höhe wurde von der Firma Z.-Kreditanstalt an die russische Firma Y. gelegt. Somit wurde von den Russen durch doppelte Rechnungen Kapital in Liechtenstein angelegt.

Meines Wissens müsste dieser Y. das Inhaberpapier der liechtensteinischen Anstalt Z. Kreditanstalt besitzen.

Bis dato wurden insgesamt drei gleichartige Geschäfte in der gleichen Form abgewickelt. Provision für diese Vermittlungstätigkeit habe ich nie verlangt und auch nicht erhalten, lediglich wurden mir die Unkosten (Flug, Hotel etc.) ersetzt.

Ein weiteres Geschäft in der Höhe von € 170.000,-- ist in Ausarbeitung. Das Geld hierfür habe ich bereits in meinem Tresor gelagert, welches jedoch bei der heutigen Amtshandlung vorgefunden und beschlagnahmt wurde."

Das Finanzamt hat mit dem angefochtenen Bescheid die Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen des Berufungswerbers (Bw.) gemäß § 232 Bundesabgabenordnung (BAO, BGBl. Nr. 194/1961 idgF) zur Sicherung folgender Abgabenansprüche der Republik Österreich angeordnet:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag in S:	Betrag in €:
1996	Est	344.007,00	25.000,00
1997	Est	344.007,00	25.000,00
1998	Est	344.007,00	25.000,00
1999	Est	344.007,00	25.000,00
2000	Est	344.007,00	25.000,00
2001	Est	344.007,00	25.000,00
2002	Est	344.007,00	25.000,00

gesamt	2.408.052,00	175.000,00
--------	--------------	------------

Zur Begründung wurde ausgeführt:

„Nach § 232 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an denen die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um dadurch einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung zu begegnen.

Dass im gegenständlichen Fall der Anspruch auf die sicherzustellenden Abgaben bereits entstanden ist, ergibt sich aus den Bestimmungen des § 4 BAO.

Die Höhe der Abgabennachforderung resultiert aus dem Finanzamt Wels vorliegenden Informationen, wobei die o.a. Beträge gemäß § 184 BAO im Schätzungswege zu ermitteln waren. Die Berechnung der sicherzustellenden Beträge an Einkommensteuer erfolgte unter Zugrundelegung von jährlichen Gewinnen in Höhe von 25.000,00 €, die nicht nur zur Bestreitung des Lebensunterhaltes ausreichen, sondern auch anhand von zahlreichen Bareingängen auf sein Girokonto bei der V-Bank M. plausibel erscheinen.

Egon K. hat im Zuge der Einvernahme vom 27.10.2003 behauptet, einen Großteil seiner Einnahmen aus seiner Tätigkeit als Chiropraktiker seit dem Jahre 1993 ordnungsgemäß dem Finanzamt offengelegt zu haben. Lediglich kleinere Geldbeträge wurden "schwarz" vereinnahmt, wobei lt. K. im Jahr 2002, in dem K. die meisten Patienten behandelte, eine Gesamtsumme von etwa 50.000,00 S an Abgaben hinterzogen wurde.

Auf die Frage, wie Egon K. seinen Lebensunterhalt finanziert, teilte er den ermittelnden Beamten niederschriftlich mit, dass er aus früheren Zeiten durch seine Tätigkeiten in Südafrika und in Wien Ersparnisse angesammelt hatte. Diese Zeiten bezogen sich auf die Jahre 1969 bis 1973. Diese Einnahmen wurden laut K. beim Finanzamt nicht angegeben. Mit diesen Geldern habe er sein Einfamilienhaus in M. erworben, Umbauarbeiten geleistet und Wertpapiere angelegt. Er selbst führe ein eher bescheidenes Leben, sodass er keinen großen Lebensaufwand zu finanzieren habe.

Im Zuge der weiteren Erhebungen wurde K. ersucht, Kopien von sogenannten Monatskontenblättern, auf denen alle Kontobewegungen ersichtlich sind, bei sämtlichen Banken, mit denen er ab 1993 in Geschäftsbeziehung steht bzw. stand, zu beantragen und an die Prüfungsabteilung Strafsachen zu übermitteln. Ein Teil solcher Auszüge wurden mittlerweile von K. den ermittelnden Beamten übergeben. Schon alleine bei Überprüfung des Kontos 17.333.998 bei der V-Bank M. ist ersichtlich, dass im Zeitraum April 1999 bis September 2003 Bareinzahlungen in Höhe von 192.900,00 € getätigt wurden, von denen ein Großteil in Wertpapiere angelegt wurde. Laut Steuererklärungen wurden in den Jahren 1999 bis 2002 Einnahmen aus der gewerblichen Tätigkeit als Chiropraktiker lediglich in Höhe von 47.377,00 € erzielt. Weiters wurden im Zuge einer durchgeführten Hausdurchsuchung bei Egon K. Unterlagen gefunden, die auf Geschäfte mit russischen Unternehmen schließen lassen. Es existiert ein Darlehensvertrag vom März 1996, abgeschlossen auf fünf Jahre zwischen Egon K. als Darlehensgeber und einer Z. Kreditanstalt in Vaduz als Darlehensnehmerin, der die Gewährung eines Darlehens in Höhe von 2.400.000,00 S zum Zwecke der Finanzierung von Investitionen in Taxis und Busse für die St. Petersburger Taxigesellschaft, Taxi 2, in St. Petersburg, als Inhalt hat. Weiters wurden von K. auf das Geschäftskonto der Z. Kreditanstalt in den Jahren 1996 bis 1998 rund 3.000.000,00 S einbezahlt. Laut K. habe er selbst lediglich eine Position als Vermittler inne, wobei diese Tätigkeit nicht honoriert werde. Anhand weiterer im Zuge der Durchsuchung vorgefundenen Unterlagen, u.a. Blankobriefpapier der Z. Kreditanstalt, kann nicht angenommen werden, dass K. außer reiner Vermittlungstätigkeit, für die er nicht einmal entlohnt werde, in keiner (Geschäfts)verbindung zu den o.a. Unternehmen stehe.

Es besteht daher der begründete Verdacht, dass K. Gelder vereinnahmt hat, die dem Finanzamt nicht offengelegt wurden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat (siehe VwGH vom 03.03.1982, Zl. 81/13/0182, ÖStZB 1983, Seite 8), liegt eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgaben schon dann vor, wenn aus der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen und den besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Behörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint.

Da auf Grund der vorliegenden Umstände geschlossen werden muss, dass eine wesentliche Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung durch die latente Gefahr der Vermögensverlagerung (ins Ausland) vorliegt, sind die objektiven Tatbestandsmerkmale als erfüllt anzusehen, die die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages iSd. § 232 BAO notwendig erscheinen lassen.

Auf die laufende Rechtsprechung zum § 232 BAO, insbesondere jedoch auf das Erkenntnis des VwGH vom 07.02.1990 (Zl. 89/13/0047, ÖStZB 1990, Seite 328) wird in diesem Zusammenhang verwiesen, worin es u.a. heißt:

"Wie aus dieser Gesetzesbestimmung hervorgeht, sind Sicherstellungsmaßnahmen im Wege eines Sicherstellungsauftrages innerhalb des im § 232 Abs. 1 BAO umschriebenen Zeitraumes zulässig, wenn eine Gefährdung oder Erschwerung der nachfolgenden Einbringung von Abgaben begründet zu befürchten ist. Derartige Gefährdungen oder Erschwerungen werden u.a. bei drohendem Konkurs- oder Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, Vermögensverschleppung, bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte oder bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung gegeben sein. Auch schwerwiegende Mängel in den Büchern und Aufzeichnungen, welche die Annahme begründen, dass sich der AbgPfl. auch der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen trachten wird, werden, ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des AbgPfl., die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten lässt, eine Maßnahme nach § 232 BAO rechtfertigen. Dabei reicht der objektive Tatbestand einer Gefährdung oder Erschwerung aus; eine vom Abgabenschuldner selbst gesetzte Gefährdungshandlung ist nicht erforderlich. In all diesen Fällen genügt es, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint (Reeger — Stoll, Kommentar zu BAO, 769 und Stoll, BAO, 577 und die dort angeführte Jud.)."

Der Sicherstellungsauftrag war wie folgt unterfertigt:



Wels, am 27. 11. 2003

Der Vorstand:

In der gegenständlichen Berufung wurde vorgebracht:

„A) RECHTSWIDRIGKEIT DES INHALTS/VERLETZUNG VON WESENTLICHEN VERFAHRENSVORSCHRIFTEN

a.1 Widerspruch zwischen Spruch und Begründung:

Die Abgabenbehörde führt im Spruch des angefochtenen Sicherstellungsauftrages an, dass sich die gemäß § 232 BAO zu sichernden Abgabenansprüche der Republik Österreich an ESt im Zeitraum von 1996 bis 2002 auf jeweils 25.000,00 € (Abgaben) beziehen würden, wobei aus der Begründung des angefochtenen Sicherstellungsauftrages ersichtlich ist, dass "die Berechnung der sicherzustellenden Beträge an Einkommensteuer erfolgte unter Zugrundelegung von jährlichen Gewinnen in Höhe von 25.000,00 €."

Dieser Widerspruch zwischen dem Spruch des angefochtenen Sicherstellungsauftrages und der Begründung zieht schon zwangsläufig eine inhaltliche Rechtswidrigkeit (VwGH 18.3.1994, Zl. 93/07/0149; 3.10.1996, Zl. 96/06/0144; 21.9.2000, Zl. 2000/18/0057) nach sich, da ich bei dem jährlichen Gewinn, den die Abgabenbehörde in der Begründung ihres Sicherstellungsauftrages anführt, nach § 33 EStG die sich aus dieser Bestimmung ergebenden %-Sätze abzuführen gehabt hätte (für die ersten 3.640,00 € 0 %, für die nächsten 3.630,00 € 21 %, für die nächsten 14.530,00 € 31 % und für die nächsten 29.070,00 € 41 %), woraus nachvollziehbar eine andere als die von der Abgabenbehörde ausgemessene Abgabenschuld resultieren würde. Bei der nunmehr ausgemittelten Abgabe unter Zugrundelegung des in der Begründung aufscheinenden jährlichen Gewinnes wäre letzterer zur Gänze an die Abgabenbehörde erster Instanz abzuführen gewesen!

Überdies hat es die Abgabenbehörde unterlassen, bei den von ihr im Schätzungswege ermittelten Gewinnen die von mir in den jeweiligen Zeiträumen tatsächlich erzielten und der Abgabenbehörde offen gelegten Einkünfte in Abzug zu bringen, sodass es nach der Begründung des angefochtenen Sicherstellungsauftrags den Anschein hat, wie wenn ich in den angeführten Zeiträumen keinerlei Einkünfte dem Finanzamt offengelegt hätte.

a.2) Nichtigkeit aufgrund mangelnder Unterfertigung:

Da auch von den Finanzbehörden das AVG anzuwenden ist, ist hinsichtlich des Unterschriftenfordernisses auf § 58 Abs. 3 iVm. § 18 Abs. 4 AVG zu verweisen, wonach jegliche Bescheide mit der Unterschrift dessen versehen sein müssen, der die Erledigung genehmigt hat.

Im Konkreten ist der Bescheid mit der leserlichen Beifügung des Namens dessen zu versehen, der die Erledigung genehmigt hat (Antoniolli/Koja, Allgemeines Verwaltungsrecht³, 572). Fehlt einer behördlichen Erledigung die Unterfertigung oder Beglaubigung, so ist eine Zurechnung nicht möglich; der Akt ist nicht als solcher des betreffenden Organs deutbar und daher nichtig. Auch eine "Unterschrift", die ein "undefinierbares Gekritzelt" darstellt, zieht Nichtigkeit nach sich (Nowak, ZfV 1988, 120).

Da aus dem vorliegenden Sicherstellungsauftrag weder der Name des zuständigen Referenten hervorgeht, noch sich aus der handschriftlichen Unterschrift ein Name ableiten respektive dieser leserlich der Unterschrift beigelegt wurde, ist der vorliegende Sicherstellungsauftrag — meiner Ansicht nach — als nichtig anzusehen.

a.3) Verletzung des rechtlichen Gehörs:

Im gegenständlichen Fall wurde mir ebenso mein grundsätzliches Recht, im Rahmen des Ermittlungsverfahrens gehört zu werden, genommen, da ich bislang nicht die Möglichkeit hatte, vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und dazu — innerhalb angemessener Frist (VwSlgNf 3840A) — Stellung zu nehmen.

Mir wurde daher die Gelegenheit genommen, mich zu den von der Abgabenbehörde als "feststehende Tatsachen" in den Sicherstellungsauftrag aufgenommenen Ergebnissen des

Beweisverfahrens zu äußern, wobei eine solche Äußerungsmöglichkeit grundsätzlich nicht der Akteneinsicht entspricht (VwGH 10.6.1991, Zl. 90/12/0265), die mir bislang ebenso, mit der Begründung, dass der Akt an eine — für meinen Rechtsvertreter "geheim zu bleibende" — Stelle weitergeleitet worden sei, man mit der Rückübermittlung dieses Aktes erst im Laufe des neuen Jahres rechne, wobei lediglich ein aus einigen Seiten bestehender Handakt bei der zuständigen Abgabenbehörde verblieben sei, der ebenso einer Akteneinsicht nicht zugänglich wäre, verwehrt wurde.

Nach der zutreffenden Judikatur ist der Partei nicht nur der Beweisinhalt — das Beweisergebnis — bekannt zu geben, sondern auch die Beweisquelle. Dieser wesentlichen Verfahrensvorschrift wurde jedoch gegenständlich nicht genüge getan, da mir die der Abgabenbehörde vorliegenden "Informationen" nicht preisgegeben wurden, ich bislang keine Kenntnis über eine etwaige Anzeige meiner Person resp. des Anzeigers habe, die Abgabenbehörde mir keine Gelegenheit bot, ihr mein Betätigungsfeld als Chiropraktiker und den dafür nötigen Zeitaufwand je Patienten darzulegen resp. Beweisanbote (zB Zeugen, etc.) zu stellen und lediglich aus "Bareinzahlungen" auf das im angefochtenen Sicherstellungsauftrag genannte V-Bank-Konto auf "Schwarzgeld" geschlossen wurde, ohne mich vorab dazu — zur gesamten Höhe — Stellung beziehen zu lassen.

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages enthebt die Abgabenbehörde nicht der Pflicht, dem Abgabepflichtigen zu denjenigen Beweisen, auf welche sie ihre Sachverhaltsfeststellungen zum Entstehen des Abgabenanspruches dem Grunde nach — sofern diese nicht außer Streit steht — in Ausführung der Beweiswürdigung stützt, die Gelegenheit zur Äußerung zu bieten (VwGH 25.9.02, 97/13/0070).

B) UNZWECKMÄßIGE ERMESSENSÜBUNG / UNRICHTIGE BEWEISWÜRDIGUNG:

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages — wie hier — setzt zunächst die Verwirklichung jenes Tatbestandes voraus, an den die Abgabepflicht primär geknüpft ist. Die Verwirklichung dieses Tatbestandes muss im Hinblick auf die für Sicherstellungsaufträge geltende Begründungspflicht im Sinne des § 93 Abs. 3 lit. a BAO in der Begründung des Sicherstellungsauftrages dargetan werden, wobei die Begründung in diesem Zusammenhang jedenfalls erkennen lassen muss, welcher konkrete Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde und welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung dafür maßgebend waren (VwGH 3.7.2003, Zl. 2000/15/0042; 19.3.2002, Zl. 97/14/0004).

Im gegenständlichen Fall geht die Abgabenbehörde davon aus, dass "der Anspruch auf die sicherzustellenden Abgaben bereits entstanden ist", was sich aus der Bestimmungen des § 4 BAO ergebe.

Nach § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Nach Abs. 2 lit. a Z 2 dieser Gesetzesbestimmung entsteht der Abgabenanspruch insbesondere bei der Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach Z 1 (Vorauszahlung mit Beginn des Kalendervierteljahres) schon früher entstanden ist oder wenn die Abgabepflicht im Laufe eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.

Wie ich im Rahmen meiner Einvernahme vom 27.10.2003 angab, beziehe ich mein Einkommen aus meiner Tätigkeit als selbständiger Chiropraktiker, wobei diese Tätigkeit durch Aufwendung eigener körperlicher Kraft und Energie derart anstrengend ist, dass ich diese — auch unter Berücksichtigung meines Alters und eigener körperlicher Beschwerden — nicht täglich ausüben kann, sondern nur an ausgewählten Werktagen, wobei pro Behandlung ca. eine halbe bis eine Stunde an Zeitbedarf notwendig ist und ich, wie ich schon im Rahmen meiner Einvernahme angab, zahlreiche (Folge)Behandlungen sowie Behandlungen an Kindern unentgeltlich durchführe bzw. -führte.

Beweis:

— SV-Gutachten aus dem Bereich der Chiropraxis,

— weitere Beweise vorbehalten

Mein jährliches Einkommen habe ich ordnungsgemäß, wie in den Niederschriften angegeben, dem Finanzamt mitgeteilt.

Wenn die Abgabenbehörde nunmehr in dem angefochtenen Sicherstellungsauftrag vermeint, dass ich im Jahr 2002 "nach eigenen Angaben" eine Gesamtsumme von etwa 50.000,00 S an Abgaben hinterzogen habe, so widerspricht dies schon dem Inhalt der Niederschrift vom 27.10.2003, in welcher ich angab "ich kann nicht ausschließen, daß im Jahr 2002, wo ich die meisten Patienten behandelte, nicht die gesamten Einkünfte in die Steuererklärung aufnahm, doch dies dürfte sich um lediglich eine Gesamtsumme in Höhe von 50.000,00 S handeln, in den Vorjahren war dies wesentlich geringer" (Niederschrift vom 27.10.2003, Seite 2).

Wie schon aus dem Wortlaut dieses Zitates ersichtlich, habe ich keinesfalls — wie mir nun vorgeworfen — Abgaben von etwa 50.000,00 S hinterzogen, sondern einen Umsatz in Höhe von ca. 50.000,00 S im Jahr 2002 nicht in die Steuererklärung aufgenommen.

Weiters ist den Ausführungen der Abgabenbehörde, dass "die Höhe der Abgabennachforderung aus dem Finanzamt vorliegenden Informationen resultiert, wobei die o.a. Beträge gemäß § 184 BAO im Schätzungswege zu ermitteln waren", zu entgegen, dass ein Verweis auf die Aktenlage nicht genügt (VwGH 28.9.1982, Zl. 82/11/0087), da sämtliche für die Beweiswürdigung maßgeblichen Erwägungen von der Abgabenbehörde darzulegen sind. Die Abgabenbehörde ist bei Erstellung eines Sicherstellungsauftrages verpflichtet, sich mit der Frage auseinander zu setzen, in welcher Höhe eine dem Grunde nach bereits bestehende Abgabe zur Vorschreibung gelangen wird. Es muss zwar nicht das genaue Ausmaß der Abgabenschuld ermittelt und dem Sicherstellungsauftrag zugrunde gelegt werden, jedoch müssen entsprechende Tatsachen (Sachverhalte) ermittelt und angeführt werden, aus denen fundiert auf die Höhe der Abgabe, die sicherzustellen beabsichtigt ist, geschlossen werden kann (VwGH 18.3.2002, Zl. 2002/17/0009). Jedenfalls müssen gewichtige Anhaltspunkte für die Höhe der von der Abgabenbehörde angenommenen Abgabenschuld angeführt werden (VwGH 31.1.2002, Zl. 96/15/0271). Die Begründung des Bescheides muss eine klare Aussage darüber enthalten, dass und auf welche Weise ein bestimmter beitragsrechtlicher Tatbestand verwirklicht worden ist, welcher konkrete Sachverhalt als schuldbegründet angenommen wurde und welche schlüssigen Erwägungen für die Annahme im Rahmen der freien Beweiswürdigung maßgebend waren (VwGH 21.11.2001, Zl. 96/08/0104).

Den obgenannten Grundsätzen ist die Abgabenbehörde jedoch nicht nachgekommen, da sie keine entsprechenden Tatsachen, aus denen sich fundiert auf die Höhe der Abgabe schließen lassen würde, angab, noch gewichtige Gründe diesbezüglich ins Treffen führte. Im Konkreten wurden weder jene Anhaltspunkte, auf die die Abgabenbehörde die dem angefochtenen Sicherstellungsauftrag zugrunde gelegte Abgabenhöhe stützt, angegeben, noch klar und nachvollziehbar die ausgemessene Abgabenhöhe begründet; lediglich durch die Formulierung "die Abgabenschuld resultiere aus vorliegenden Informationen" kommt die Abgabenbehörde diesem Transparenzgebot nicht nach und hat es ebenso unterlassen, das konkrete Ermittlungsergebnis anzuführen.

Es wäre daher Verpflichtung der Abgabenbehörde gewesen, mir die ihr vorliegenden Beweise, auf die sie ihre Sachverhaltsfeststellungen zum Entstehen des Abgabeananspruches dem Grunde nach stützt, darzulegen und mir überdies Gelegenheit zur Äußerung zu bieten.

Gemäß § 232 Abs. 1 BAO ist ein Sicherstellungsauftrag nur dann zu erlassen, wenn eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Abgabeneinbringung vorliegt, nämlich wenn aus der wirtschaftlichen Lage des Abgabenschuldners und den besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden muss, dass nur bei raschem Zugriff der Behörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint (VwGH 26.11.02, Zl. 99/15/0076; 28.11.02, Zl. 2002/13/0045). Es muss der Begründung entnommen werden können, aus welchen konkreten Gegebenheiten auf die Gefährdung der Einbringung der Beiträge zu schließen ist und aus welchen besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden

kann, dass nur bei raschem Zugriff der Behörde die Einbringung gesichert erscheint (VwGH 21.11.01, Zl. 96/08/0104). Derartige Gefährdungen oder Erschwerungen werden unter anderem bei drohendem Konkurs- oder Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, bei Vermögensverschleuderung, Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte angenommen (VwGH 24.1.1996, Zl. 95/13/01473; 26.11.2002; Zl. 99/15/0076). Die Abgabenbehörde ist bei der Erstellung eines Sicherstellungsauftrages jedenfalls verpflichtet, sich mit der Frage auseinanderzusetzen, in welcher Höhe eine dem Grunde nach bereits bestehende Abgabe zur Vorschreibung (Festsetzung) gelangen wird. Dafür muss zwar nicht das genaue Ausmaß der Abgabenschuld ermittelt, jedoch müssen entsprechende Tatsachen (Sachverhalte) ermittelt und angeführt werden, aus denen fundiert auf die Höhe der Abgabe, die sicherzustellen beabsichtigt ist, geschlossen werden kann (VwGH 18.3.2002, Zl. 2002/17/0009). Es bedarf jedenfalls der Auseinandersetzung mit der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen, da die Gefahr der wesentlichen Erschwerung oder Einbringung der Abgaben unabhängig von einem Verdacht einer Abgabenhinterziehung von den Einkommensverhältnissen und Vermögensverhältnissen des Steuerpflichtigen nicht zu trennen sind. Der bloße Verdacht einer Abgabenhinterziehung reicht daher für einen Sicherstellungsauftrag nicht aus (VwGH 11.5.1983, Zl. 82/13/0262).

Die Abgabenbehörde wäre daher verpflichtet gewesen, jene Erwägungen, die ihrer Ansicht nach dazu führen, dass im gegenständlichen Fall eine wesentliche Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der noch auszumittelnden Abgabe vorliegt, konkret anzugeben, da das alleinige Zitat einer Entscheidung oder gesetzlichen Bestimmung diesbezüglich nicht ausreicht. Sie hatte sich eingehend mit meinen Einkommens- und Vermögensverhältnissen auseinandersetzen müssen, wobei gerade diese Überlegungen klar und nachvollziehbar in den nunmehr angefochtenen Sicherstellungsauftrag einfließen hätten müssen. Der Verdacht einer Abgabenhinterziehung stellt jedenfalls nicht so geartete Umstände dar, dass daraus allein stets und ohne weitere Bedachtnahme auf die sonstigen Verhältnisse des Einzelfalles die Voraussetzungen für einen Sicherstellungsauftrag ableitbar sind. In jedem Fall bedarf es nach dem Wortlaut des Gesetzes der Auseinandersetzung mit der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen, da die Frage einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgaben unabhängig vom Verdacht einer Abgabenhinterziehung von den Einkommens- und Vermögensverhältnissen nicht zu trennen ist (VwGH 4.7.1990, Zl. 89/15/0131).

Im Konkreten liegt weder ein drohendes Konkurs- oder ein Ausgleichsverfahren über mein Vermögen vor, noch Exekutionsführungen von dritter Seite bzw. ebensowenig eine Auswanderungsabsicht, keine Vermögensverschleppung bzw. -verschiebung ins Ausland oder an Verwandte. Weiters verfüge ich überdies über keine Wohnsitze im Ausland, die eine Auswanderungstendenz rechtfertigen würde.

Wie schon aus den Niederschriften vom 27.10. bzw. 27.11.2003 hervorgeht, bin ich Eigentümer zweier Einfamilienhäusern, verfüge über ein Wertpapierdepot und gehe einer geregelten Beschäftigung nach, sodass die Voraussetzungen des § 232 BAO im gegenständlichen Fall nicht vorliegen und es die Abgabenbehörde überdies unterlassen hat, sich mit meiner wirtschaftlichen Lage im Konkreten auseinanderzusetzen.

Bei Beachtung dieser Norm hätte die Abgabenbehörde zum Ergebnis gelangen müssen, dass von einer Sicherstellung mangels Erschwerung bzw. Gefährdung der Abgabeneinbringlichkeit abzusehen gewesen wäre.“

Aus den dem Finanzamt im Zeitpunkt des angefochtenen Bescheides vorliegenden Abgabenerklärungen des Bw. ergibt sich folgendes Bild:

Jahr	Erklärte Bemessungsgrundlage lt. Aktenlage	erklärungsgemäß veranlagte Einkommensteuer
1996	165.400,00 ATS	22.576,00 ATS
1997	186.950,00 ATS	29.712,00 ATS

1998	153.325,00 ATS	18.960,00 ATS
1999	141.332,00 ATS	16.070,00 ATS
2000	130.700,00 ATS	9.678,00 ATS
2001	179.966,00 ATS	1.701,42 €
2002	14.470,95 €	2.164,96 €

Aus dem Grundbuch xxx M. geht hervor, dass der Bw. Eigentümer der Liegenschaft Ez 987 ist und zu Gunsten von Herrn Alexander K. auf Grund der Vereinbarung vom 27. Februar 1992 ein Belastungs- und Veräußerungsverbot besteht. Weiters geht aus dem Grundbuch xxxx N. hervor, dass der Bw. Eigentümer der Liegenschaft Ez 580 ist und zu Gunsten von Frau Christine K. und Herrn Alexander K. auf Grund der Vereinbarung des Übergabsvertrages vom 15. Juli 1995 ein Belastungs- und Veräußerungsverbot besteht.

Im Zuge eines Erörterungstermines am 17. September 2009 wurden mit dem Bw. unter anderem folgende Vermögenstransaktionen besprochen:

Zahlung des Bw. vom 5. März 1996 in Höhe von 110.000,00 ATS auf das Geschäftskonto der Fa. Z. Kreditanstalt bei der Liechtensteinischen Landesbank AG (Vaduz)

Zahlung des Bw. vom 5. 3. 1996 in 380.000 ATS (43.500 SFR) an die J. (Vaduz)

Darlehen des Bw. an die Fa. Z. Kreditanstalt, Vaduz vom 5. März 1996 in Höhe von 2.400.000,00 ATS

Zahlung des Bw. vom 26. 1. 1998 in Höhe von 1.065.000,00 ATS und DEM 5000 auf das Geschäftskonto der Fa. Z. Kreditanstalt

Zahlung des Bw. vom 6. Mai 1998 in Höhe von 1.400.000 ATS auf das Geschäftskonto der Z. Kreditanstalt bei der Liechtensteinischen Landesbank AG (Vaduz)

Zahlung des Bw. vom 25. 7. 2001 in Höhe ATS 420.000,00 auf das Konto der Z. Kreditanstalt

Es ist unstrittig, dass diese Vermögenstransaktionen ins Ausland stattgefunden haben.

In der Berufungsentscheidung vom 22. 10. 2009, RV/0946-L/05, RV/0709-L/06, RV/0247-L/06, RV/0710-L/06 wurde zu diesen Geldtransaktionen festgehalten:

„3.2.1.4.4. Zu den Geldtransferierungen des Bw. an die liechtensteinische Z. Kreditanstalt, FL-9490 Vaduz, At 36

3.2.1.4.4.1. Z. Kreditanstalt als Domizilgesellschaft:

Dem Vorhalt, dass es sich bei der Z. Kreditanstalt um eine Domizilgesellschaft handelt, hat der Bw. nichts entgegen gesetzt. Auch zum Vorhalt, dass die Konten der Z. Kreditanstalt bei

der Liechtensteinischen Landesbank in Deutsche Mark geführt wurden, hat der Bw. nichts vorgebracht.

Der Unabhängige Finanzsenat geht auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung (Pkt. 1.1.4.) und der neuerlichen Befragung im Zuge des Erörterungsgespräches (vgl. Pkt. 2.2.3.1) davon aus, dass es sich bei der Z. Kreditanstalt um eine für die Steueroase Liechtenstein typische Domizilgesellschaft handelt.

Der Referent hat dem Bw. auch den Verwendungszweck laut der Zahlung des Bw. vom 5. 3. 1996 in 380.000 ATS (43.500 SFR) an die J. (Vaduz) vorgehalten, demnach handle es sich um den Kaufpreis Pa. 35.000 SFR, die Kapitalerhöhung 3.500 SFR, die Gesellschaftsteuern 1.000 SFR und das Repräsentanz- und Verwaltungshonorar 4.000 SFR. Der Bw. gab nach Einsichtnahme in den Quittungsbeleg an, dass es der Ankauf der Firma Z.-Kreditanstalt gewesen sein könnte (vgl. Pkt. 2.2.4.2.). Weiters ergaben sich weitere Hinweise für die Beteiligung des Bw. an der Z. Kreditanstalt (vgl. Pkt. 2.2.3.2.), die der Bw. trotz erhöhter Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten nicht entkräften konnte. Der Unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass der Bw. an der Z. Kreditanstalt beteiligt war.

Die Z. Kreditanstalt, FL-9490 Vaduz, At 36 ist dem Bw. wirtschaftlich zuzurechnen. Leistungsbeziehungen zwischen dem Bw. und der Gesellschaft sind nicht anzuerkennen.

3.2.1.4.4.2. Beurteilung der Geldtransferierungen an die Fa. Z. Kreditanstalt

Bei den Geldtransferierungen an die Fa. Z. Kreditanstalt in Vaduz wurde von Bw. behauptet (vgl. Pkt. 2.2.5.), dass es sich um Finanzierungsgeschäfte für seine russischen Geschäftspartner handelt. Auf den Vorhalt, dass der Bw. ca. 8 Mio. S in diese Bustransaktionen investiert und bis zu diesem Zeitpunkt noch keine Rückzahlungen erhalten, gab der Bw. an, er hätte einen Geldtransfer nach Russland beabsichtigt, damit er sich dort eine Existenz aufbauen könne. Er sei als Südtirolaktivist in Florenz rechtskräftig in Abwesenheit zu 24 Jahren Haft verurteilt worden. In Zusammenhang mit den Verhandlungen der Republik Österreich betreffend den Beitritt zum ersten Schengenabkommen hätte der Bw. die Auslieferung nach Italien befürchtet. Auf die Frage, warum das Geld nach Liechtenstein transferiert worden sei, hat der Bw. darauf hingewiesen, dass die Geschäftsbeziehungen mit den russischen Geschäftspartnern über die liechtensteinische Z. Kreditanstalt abgewickelt wurden. Beweise dafür, welche Geschäfte tatsächlich hinter diesen Transaktionen standen, wurden nicht vorgelegt.

Nach ständiger Rechtsprechung trifft denjenigen, der aufklärungsbedürftige Geschäfte tätigt, die ihre Wurzeln in einem Land haben, in dem die österreichischen Abgabenbehörden keine Sachverhaltsermittlungen durchführen können, eine erhöhte Mitwirkungspflicht, und es liegt an diesem, die Geschäftsbeziehungen vollkommen offen zu legen. Eine strenge Prüfung ist besonders dann geboten, wenn sich das zu beurteilende Geschehen in einem für die Herbeiführung von Abgabenverkürzungen begünstigenden Bereich wie Liechtenstein abspielt. Tritt der Steuerpflichtige in solche Beziehungen ein, muss er von Anbeginn dafür sorgen, dass er den österreichischen Abgabenbehörden diese Beziehung im Bedarfsfall vollständig aufhellen und dokumentieren kann. Da im Verhältnis zu Liechtenstein keine Amts- oder Rechtshilfe in Abgabensachen besteht, kann die Erstbeschwerdeführerin schon deshalb nicht von der sie treffenden erhöhten Mitwirkungspflicht entbunden werden (vgl. VwGH 1. 6. 2006, 2004/15/0066; VwGH 25. 9. 2001, 97/14/0061). Tritt in solchen Fällen die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Vordergrund, so liegt es vornehmlich an ihm, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen. Die Partei hat diesfalls durch konkrete und vollständige Aufklärung der Tatsachen den Anschein zu widerlegen, der sich für die belangte Behörde auf Grund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände bot. Verletzt die Partei diese ihre "erhöhte" Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren, so kann das dadurch bedingte Aufklärungsdefizit nicht der Abgabenbehörde als Verfahrensmangel angelastet werden.

Für den gegenständlichen Fall ergeben sich daraus folgende Schlussfolgerungen:
Dem Bw. ist zuzubilligen, dass es sich im gegenständlichen Fall tatsächlich um einen

Vermögenstransfer ins Ausland gehandelt hat. Hintergrund dieses Transfers ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht die Finanzierung von Geschäften mit russischen Geschäftspartnern, denn es ist äußerst ungewöhnlich, dass ohne Sicherheiten derart hohe Geldsummen an ausländischen Geschäftspartnern zur Verfügung gestellt werden. Auch ist es äußerst ungewöhnlich, dass Darlehen und Zahlungen flossen, ohne dass eine Rückzahlung oder Rendite zu erwarten war. Vielmehr liegt hier ein bloßer Vermögenstransfer ins Ausland (Liechtenstein) vor, wobei bezeichnend ist, dass der Bw. an Z. Kreditanstalt, welche eine Domizilgesellschaft ist, offenbar beteiligt war. Für die Behauptung, dass die Gelder zur Abdeckung von angeblichen Kreditverbindlichkeiten der russischen Geschäftspartner bei der „Bank General“ verwendet wurden, hat der Bw. keinen einzigen Nachweis vorlegen können. Damit ist davon auszugehen, dass der Bw. inländisches Vermögen nach Liechtenstein transferiert hat und nach wie vor Zugriff auf dieses Vermögen haben muss.

3.2.1.4.4.3. Zu den Zahlungen und Darlehen des Bw. vom 5. März 1996:

Der Bw. leistete am 5. März 1996 Zahlungen in Höhe von 110.000,00 ATS auf das Geschäftskonto der Petrokredit und in Höhe von 380.000,00 ATS (43.500 SFR) an die J. (Vaduz). Zudem räumte der Bw. der Fa. Z. Kreditanstalt laut Darlehensvertrag vom 5. März 1996 ein Darlehen in Höhe von 2.400.000,00 ATS ein.

Die Frage nach der Mittelherkunft führte der Bw. aus, die Mittel stammten aus dem Konto aus der Ersten Bank, welches 1988 aufgelöst worden sei. Auf die Frage, was mit den Geldern im Zeitraum von 1988 bis 1996 geschehen ist, führte der Bw. aus, diese seien bei der B. in Traun gelegen. Auf die Frage nach einem Nachweis führte der Bw. an, dass es keinen gebe. Sämtliche Unterlagen seien in diesem Zusammenhang entsorgt worden (vgl. Pkt. 2.2.4.3.)

Mangels Nachweis für die ungewöhnlichen Behauptungen des Bw. geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass es sich hier um eine reine Schutzbehauptung handelt und das Vermögen im Zuge der bekannten betrieblichen Tätigkeit des Bw. (Chiropraktiker) erwirtschaftet wurde. Da nicht auszuschließen ist, dass ein Teil dieses Vermögens vor dem Jahr 1996 erwirtschaftet wurde, geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass lediglich die Hälfte dieses Vermögens im Jahr 1996 dem Bw. zugeflossen ist. Dem diesbezüglichen Vorhalt im Erörterungsgespräch am 17. September 2009 (vgl. Pkt. 2.2.6.2.) hat der Bw. kein substantiiertes Vorbringen entgegengesetzt. Demnach sind für das Jahr 1996 ATS 1.445.000,00 als Vermögenszufluss aus der bekannten betrieblichen Tätigkeit des Bw. (Chiropraktiker) anzusetzen.

3.2.1.4.4.4. Zur Zahlung des Bw. vom 26. 1. 1998 in Höhe von 1.065.000,00 ATS und DEM 5000 auf das Geschäftskonto der Z. Kreditanstalt:

Der Bw. konnte keine Angaben machen, ob die Mittel von ihm gekommen sind oder bloß einen Durchlaufposten darstellten. Es gäbe keinen Nachweis dafür. Zum Verwendungszweck führte der Bw. aus, dass es sich wahrscheinlich um die Zahlung an die Bank General handelte.

Mangels Nachweis für die ungewöhnlichen Behauptungen des Bw. geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass es sich hier um eine reine Schutzbehauptung handelt und das Vermögen im Zuge der bekannten Geschäftstätigkeit des Bw. (Chiropraktiker) im Jahr 1997 erwirtschaftet wurde, da die Zahlung anfangs 1998 stattfand. Demnach sind für das Jahr 1996 ATS 1.065.000,00 als Vermögenszufluss aus der bekannten betrieblichen Tätigkeit des Bw. (Chiropraktiker) anzusetzen.

3.2.1.4.4.5. Zur Zahlung des Bw. vom 6. Mai 1998 in Höhe von 1.400.000,00 ATS auf das Geschäftskonto der Z. Kreditanstalt bei der Liechtensteinischen Landesbank AG (Vaduz):

Auch hier ist Mittelherkunft ungeklärt geblieben. Zum Verwendungszweck führte der Bw. aus, dass es die letzte Einzahlung für die Bank General gewesen sei.

Mangels Nachweis für die ungewöhnlichen Behauptungen des Bw. geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass es sich hier um eine reine Schutzbehauptung handelt und das

Vermögen im Zuge der bekannten Geschäftstätigkeit des Bw. (Chiropraktiker) im Jahr 1998 erwirtschaftet wurde. Demnach sind für das Jahr 1998 ATS 1.400.000,00 als Vermögenszufluss aus der bekannten betrieblichen Tätigkeit des Bw. (Chiropraktiker) anzusetzen.

3.2.1.4.4.6. Zur Zahlung des Bw. vom 25. 7. 2001 in Höhe ATS 420.000,00 auf das Konto der Z. Kreditanstalt:

Auch hier ist Mittelherkunft ungeklärt geblieben. Zum Verwendungszweck führte er aus, dass der Kredit bei der Bank General bedient worden sei. Damit hat sich der Bw. in einen Widerspruch verwickelt, da ja angeblich bereits die Zahlung vom 6. Mai 1998 die letzte Zahlung an die Bank General gewesen sei.

Mangels Nachweis für die ungewöhnlichen Behauptungen des Bw. geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass es sich hier um eine reine Schutzbehauptung handelt und das Vermögen im Zuge der bekannten Geschäftstätigkeit des Bw. (Chiropraktiker) im Jahr 1998 erwirtschaftet wurde. Demnach sind für das Jahr 2001 ATS 420.000,00 als Vermögenszufluss aus der bekannten betrieblichen Tätigkeit des Bw. (Chiropraktiker) anzusetzen.“

In der Berufungsentscheidung vom 22. 10. 2009, RV/0946-L/05, RV/0709-L/06, RV/0247-L/06, RV/0710-L/06 wurde auch die Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 2002 wie folgt festgesetzt:

Jahr	Abgabenart	Betrag in €:
1996	Einkommensteuer	37.786,97
1997	Einkommensteuer	34.272,51
1998	Einkommensteuer	44.984,48
1999	Einkommensteuer	51.379,69
2000	Einkommensteuer	41.757,81
2001	Einkommensteuer	30.202,83
2002	Einkommensteuer	48.070,30

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Zur Zulässigkeit der Berufung:

Der Bw. wendet ein, es handle sich bei den angefochtenen Bescheid um einen „Nichtbescheid“, da die Unterschrift des Genehmigenden unleserlich sei. Diesbezüglich verweist er auf § 58 Abs. 3 iVm. § 18 Abs. 4 AVG, verkennt aber, dass für den gegenständlichen Fall die Bestimmung des § 96 BAO die einschlägige Bestimmung ist.

Die Lesbarkeit einer Unterschrift ist nach der im Berufungsfall anzuwendenden Bestimmung des § 96 BAO nicht gefordert (vgl. VwGH 16. 2. 1994, 93/13/0025; 10. 5. 1994, 92/14/0022;

13. 10. 1999, 97/13/0030; 31. 3. 2004, 2000/13/0073). Eine Unterschrift ist ein Gebilde aus Buchstaben einer üblichen Schrift, aus der ein Dritter, der den Namen des Unterzeichnenden kennt, diesen Namen aus dem Schriftbild noch herauslesen kann. Es ist dabei nicht zu verlangen, dass die Unterschrift lesbar ist. Es muss jedoch ein die Identität des Unterschreibenden ausreichend kennzeichnender, individueller Schriftzug sein, der entsprechende charakteristische Merkmale aufweist und sich als Unterschrift eines Namens darstellt. Die Unterschrift des den angefochtenen Bescheid genehmigenden Behördenorgans (hier: Der Amtsvorstand Dr. W) genügt nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates den dargelegten Anforderungen, sodass die diesbezüglichen Einwendungen des Berufungswerbers unbegründet sind. Mit dem Berufungsvorbringen wird daher keine Nichtigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt.

2) Zu den Beweisanträgen des Bw.

Der Bw. stellte folgende Beweisanträge:

„Beweis:

— *SV-Gutachten aus dem Bereich der Chiropraxis,*

— *weitere Beweise vorbehalten*“

Aus diesen Beweisanträgen ist kein Beweisthema zu entnehmen. Beweisanträge müssen eine ordnungsgemäße (konkrete und präzise) Angabe des Beweisthemas, das mit dem Beweismittel unter Beweis gestellt werden soll, angeben (VwGH 23. 4. 2008, 2004/13/0142; VwGH 26. 6. 2007, 2006/13/0086). Beweisanträgen, die nicht ausreichend erkennen lassen, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch das angebotene Beweismittel erwiesen werden sollen, muss die Abgabenbehörde nicht entsprechen.

Da die gegenständlichen Beweisanträge weder eine konkrete und präzise Angabe des Beweisthemas noch ausführen, welche Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch das angebotene Beweismittel erwiesen werden sollen, waren die Beweisanträge abzulehnen.

3) Zum Sicherstellungsauftrag:

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 an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung 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.

Die Berufungsbehörde hat grundsätzlich von der Sachlage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen. Daher sind Veränderungen des Sachverhaltes idR zu berücksichtigen. Eine Ausnahme besteht jedoch bei Berufungen gegen Sicherstellungsaufträge (§ 232 BAO), wo die Sachlage, die im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides bestand, maßgebend ist (vgl. Ritz, BAO³, § 232 Tz. 60 unter Hinweis auf VwGH 9.12.1974, 746/73, Slg 8721A, verstärkter Senat; 28.11.2002, 2002/13/0045, 0046; 25.2.2003, 2002/14/0112).

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages setzt zunächst die Verwirklichung jenes Tatbestandes voraus, an den die Abgabepflicht geknüpft ist. Im Hinblick auf die auch für Sicherstellungsaufträge geltende Begründungspflicht (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO, § 288 Abs. 1 lit. d BAO) muss die Begründung der einen Sicherstellungsauftrag bestätigenden Berufungsentscheidung erkennen lassen, welcher konkrete Sachverhalt der Entscheidung zugrundegelegt wurde und welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung maßgebend waren (vgl. VwGH 3. 7. 2003, 2000/15/0042; VwGH 25. 9. 2002, 97/13/0070).

Ein Sicherstellungsbescheid ist kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine den Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende "Sofortmaßnahme", welche dazu dient, selbst vor Feststellung der genauen Höhe der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zur Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgaben gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur der Sache einer solchen Maßnahme, dass diese nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern dass es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich bedeutsamen Tatbestandes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für die Höhe der Abgabe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (vgl. nochmals VwGH 25. 9. 2002, 97/13/0070). Dies enthebt die Berufungsbehörde jedoch nicht der Pflicht, sich in der Berufungsentscheidung mit dem Berufungsvorbringen auseinander zu setzen, soweit dieses Zweifel an der Richtigkeit des erstinstanzlichen Bescheides betreffend die Abgabenschuld dem Grunde nach, die gewichtigen Anhaltspunkte für deren Höhe bzw. die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung betrifft.

3.1. Zur Verwirklichung des abgabenrechtlich bedeutsamen Tatbestandes

Das Finanzamt hat im Sicherstellungsauftrag auf ungeklärte Vermögenszuwächse (vgl. Bareinzahlungen auf ein Konto des Bw. im Zeitraum April 1999 bis September 2003 in Höhe

von 192.900,00 €, von denen ein Großteil in Wertpapiere angelegt wurde) und ungeklärte Geschäftsverbindungen (zB. Gewährung eines Darlehens in Höhe von 2.400.000,00 S zum Zwecke der Finanzierung von Investitionen in Taxis und Busse an eine St. Petersburger Taxigesellschaft und der Bw. hat auf das Geschäftskonto der Z. Kreditanstalt in den Jahren 1996 bis 1998 rund 3.000.000,00 S einbezahlt.) festgestellt, die mit der einbekannten Einkommenssituation des Bw. (in den Jahren 1999 bis 2002 wurden Einnahmen als Chiropraktiker in Höhe von 47.377,00 € erzielt) nicht in Einklang stehen.

Dem Bw. ist beizupflichten, dass bei der Annahme von jährlichen Gewinnen in Höhe von jeweils 25.000,00 €, die zusätzliche Einkommensteuernachforderung nicht jährlich 25.000,00 € sein kann. Aus der Berufungsentscheidung vom 22. 10. 2009, RV/0946-L/05, RV/0709-L/06, RV/0247-L/06, RV/0710-L/06 geht jedoch wie nachfolgend dargestellt hervor, dass die Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 2002 entsprechend höher war:

Jahr	Abgabenart	Betrag in €:
1996	Einkommensteuer	37.786,97
1997	Einkommensteuer	34.272,51
1998	Einkommensteuer	44.984,48
1999	Einkommensteuer	51.379,69
2000	Einkommensteuer	41.757,81
2001	Einkommensteuer	30.202,83
2002	Einkommensteuer	48.070,30

Die Annahme der Abgabenbehörde erster Instanz, wonach die jährlichen Gewinne rund 25.000,00 € betragen hätten, hat sich somit als nicht richtig herausgestellt bzw. kann nur auf einem Irrtum beruhen. Tatsächlich lagen in den strittigen Jahren weitaus höhere Gewinne vor, wie aus der Berufungsentscheidung vom 22. 10. 2009, RV/0946-L/05, RV/0709-L/06, RV/0247-L/06, RV/0710-L/06 zu entnehmen ist. Der Einwand des Bw., wonach die Einkommensteuer im strittigen Zeitraum nicht entstanden sei, hat sich jedoch als unzutreffend erwiesen. Die Gründe hiefür wurden ausführlich in der Berufungsentscheidung vom 22. 10. 2009, RV/0946-L/05, RV/0709-L/06, RV/0247-L/06, RV/0710-L/06 dargestellt, sodass sich weitere Ausführungen dazu erübrigen.

Dem Bw. ist beizupflichten, dass der Bw. zumindest einen Teil der Einkünfte, die er aus seiner Tätigkeit als Chiropraktiker erzielt hat, dem Finanzamt bekannt gegeben hat. Folgendes wurde gegenüber dem Finanzamt einbekannt

Jahr	Erklärte Bemessungsgrundlage lt. Aktenlage	erklärungsgemäß veranlagte Einkommensteuer
1996	165.400,00 ATS	22.576,00 ATS
1997	186.950,00 ATS	29.712,00 ATS
1998	153.325,00 ATS	18.960,00 ATS
1999	141.332,00 ATS	16.070,00 ATS
2000	130.700,00 ATS	9.678,00 ATS
2001	179.966,00 ATS	1.701,42 €
2002	14.470,95 €	2.164,96 €

Die tatsächlich festgesetzte Einkommensteuer beträgt:

Jahr	Abgabenart	Betrag in €	davon erklärungs- gemäß veranlagt in €	Nachforderung
1996	Einkommensteuer	37.786,97	1.640,67	36.146,30
1997	Einkommensteuer	34.272,51	2.159,26	32.113,25
1998	Einkommensteuer	44.984,48	1.377,88	43.606,60
1999	Einkommensteuer	51.379,69	1.167,86	50.211,83
2000	Einkommensteuer	41.757,81	703,33	41.054,48
2001	Einkommensteuer	30.202,83	1.701,42	28.501,41
2002	Einkommensteuer	48.070,30	2.164,96	45.905,34

Daraus ergibt sich, dass die Annahme des Finanzamtes zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages, wonach mit Nachforderungen von mindestens 25.000,00 € pro Jahr zu rechnen sei, nicht unangemessen war. Die tatsächlichen Nachforderungen überschreiten die angenommenen Nachforderungen bei weitem.

3.2. Zur Gefährdung der Einbringlichkeit:

Sicherstellungsaufträge setzen eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraus. Dies liegt vor, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint (VwGH 27.8.1998, 98/13/0062; 22.4.1999, 97/15/0171; 19.3.2002, 97/14/0004).

Solche Umstände liegen nach der Judikatur (zB VwGH 25.3.1999, 97/15/0031, 97/15/0032; 24.2.2000, 96/15/0217; 26.11.2002, 99/15/0076; 3.7.2003, 2000/15/0042) vor allem vor:

- bei drohendem Konkurs- oder Ausgleichsverfahren,
- bei Exekutionsführung von dritter Seite,
- bei Auswanderungsabsicht,
- bei Vermögensverschleppung,
- bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte,
- bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung.

Im gegenständlichen Fall sprach für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben, dass auf den Liegenschaften des Bw. im Hinblick auf die einverleibten Belastungs- und Veräußerungsverbote nicht exekutiv zugegriffen werden konnte. Die zum damaligen Zeitpunkt zu erwartenden voraussichtlichen Abgabennachforderungen in Höhe von insgesamt 175.000,00 € hätten zwar im damals bekannten Wertpapiervermögen (ca. 200.000,00 €) des Bw. Deckung gefunden, doch war der Abgabenbehörde erster Instanz bereits bekannt, dass der Bw. laufend nicht unerhebliche Vermögenswerte ins Ausland transferiert (vgl. Darlehen und Zahlungen an die Z. Kreditanstalt in Vaduz). Im Übrigen bekannte der Bw. die Absicht ein, in Russland Fuß fassen zu wollen, um einer allfälligen Auslieferung nach Italien zu entgehen. Schließlich ergab sich bereits zum Zeitpunkt der Sicherstellungsmaßnahme der Verdacht, dass der Bw. die Einkommensteuer über Jahre hinweg hinterzogen hat, indem er nur einen Teil seiner beruflichen Tätigkeit gegenüber dem Finanzamt offen gelegt hat. Diese Umstände haben dem Gesamtbild nach auf eine erhebliche Gefährdung bzw. Erschwerung der Einbringlichkeit der voraussichtlichen Einkommensteuernachforderungen hingewiesen.

3.3. Ermessen

Die Erlassung von Sicherstellungsaufträgen liegt im Ermessen (*Fischerlehner*, ÖStZ 1998, 326; VwGH 3.7.2003, 2000/15/0042; 3.7.2003, 2000/15/0044). Für einen raschen Zugriff der Abgabenbehörde sprach die oben dargestellte Gefährdung und Erschwerung der Einbringlichkeit der voraussichtlichen Abgabennachforderungen. Nur durch einen raschen Zugriff konnten die voraussichtlichen Abgabennachforderungen gesichert werden. Gegen den Sicherstellungsauftrag sprachen keine berechtigten Interessen des Bw., sodass dessen Erlassung geboten war.

Linz, am 10. Dezember 2009