



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Viehböck Breiter Schenk & Nau, Rechtsanwälte, 2340 Mödling, Bahnhofsplatz 1a, vom 21. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling, vertreten durch Werner Hackl, vom 23. April 2007 betreffend einen Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2005 und die Abgabenart Einkommensteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid – Sicherstellungsauftrag - vom 23. April 2007 wird dahingehend abgeändert, dass gemäß § 232 BAO in das Vermögen des Bw, die Sicherstellung der Abgabenart Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2005 in der voraussichtlichen Höhe von je € 250.000,00; die Sicherstellung der Abgabenart Einkommensteuer für das Jahr 2000 hingegen in der voraussichtlichen Höhe von € 166.000,00 angeordnet wird.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Baden Mödling hat mit Bescheid – Sicherstellungsauftrag vom 23. April 2007 - gemäß § 232 BAO die Sicherstellung der Einkommensteuer für den Zeitraum (die Jahre) 2000 bis 2005 mit insgesamt € 1.500.000,- in das Vermögen des Bw, angeordnet. Für das jeweilige Jahr wurde die Einkommensteuer in der voraussichtlichen Höhe von € 250.000,- ausgemessen.

Das Finanzamt hat dazu ausgeführt, die Sicherstellung dieser Abgabenansprüche könne sofort vollzogen werden. Eine Hinterlegung des genannten Betrages beim Finanzamt Baden Mödling würde dazu führen, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und diesbezüglich bereits vollzogenen Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben

werden.

Das Finanzamt hat nach dem Hinweis auf § 232 Abs. 1 BAO die sicherzustellenden Abgabenansprüche darauf gegründet, die Abgabenbehörde könne, sobald der Tatbestand verwirklicht sei, an den die Abgabenvorschrift die Abgabepflicht knüpft, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststehe, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen.

Sicherstellungsaufträge würden eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraussetzen. Diese liege vor, wenn 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. Solche Umstände würden nach der Judikatur ua. bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung vorliegen.

Im gegenständlichen Fall bestehe der Verdacht der Abgabenhinterziehung. Es sei ein offenes Finanzstrafverfahren beim Landesgericht Wiener Neustadt anhängig.

Im Zusammenhang mit diesem Finanzstrafverfahren seien am 5. Dezember 2006 Hausdurchsuchungen durch die Prüfungsabteilung Strafsachen (PAST) Wien durchgeführt worden, die Auswertung der dabei beschlagnahmten Unterlagen sei im Laufen. Aufgrund der Feststellungen der PAST sei jedenfalls von einem dringenden Verdacht einer Abgabenhinterziehung auszugehen.

Aufgrund der Ermittlungsergebnisse sei von Österreich aus im Rahmen von Internetdomains sl, se, an, mu und bo ua. mit vorgeblichen Nahrungsergänzungsmitteln (die Leistung steigernde Produkte für die Bodybuildingszene) und mit gesundheitlich bedenklichen, bewilligungspflichtigen bzw. verbotenen Arzneimitteln gehandelt worden.

In diesem Zusammenhang sei vom inländischen Wohnsitz aus die Produktion, insbesondere seien Eigenprodukte unter den Herstellerbezeichnungen „PT“ und „UN“ der Einkauf von weiteren US-Herstellern und der Vertrieb von Arzneimitteln (via Internet erfolgte der Postversand an überwiegend deutsche, aber auch schweizer und österreichische Endkunden) in arbeitsteiligen Vorgehen geführt worden. Vom Bw sei der Herstellungsprozess und der Vertrieb geleitet worden. Die bisherigen Firmenkonstruktionen seien - abhängig vom behördlichen Einschreiten - ständig abgeändert worden. Entsprechend der vorgefundenen Unterlagen und Verträge sei der Bw der "beneficial owner" (materielle Rechtsinhaber) der am 28. April 2000 gegründeten Firma SI Ltd. / IOM und zeichnungsberechtigt an den Bankkonten der Firmen SI Ltd. / IOM und PT. Ltd. / IOM.

Der Reinertrag 2004 in Höhe von rund € 1.007.850,- sei größtenteils auf Bankkonten in der Schweiz und Bosnien-Herzegovina transferiert worden. Die Erlöse aus dem

Nahrungsergänzungsmittel- und Arzneimittelhandel seien dem bisherigen Ermittlungsstand zufolge (auch bei Zufluss auf österreichische Bankkonten) unverzüglich dem Zugriff der inländischen Behörden durch Transferierung auf ausländische Konten (ua. Isle of Man) entzogen worden.

Der Umsatz des Firmenkonglomerats diverser Domizilgesellschaften für das Jahr 2004 (aus welchem der Reinertrag von rund € 1.007.850,- erzielt worden sei) welche im Wesentlichen nicht von den Umsätzen der Jahre 2002 und 2003 ab, für die Jahre 2000, 2001 und 2005 seien derzeit noch keine Auswertungen erfolgt, es werde im Analogieschluss ein gleich bzw. ähnlich hoher Umsatz angenommen.

Der vorstehend angeführte Reinertrag (jährlich 2000 bis 2005 gerundet jeweils € 1 Mio.) der diversen Domizilgesellschaften sei dem Bw durch Transferierung auf ihm persönlich zuzurechnende Konten zugeflossen. Unbenommen des Ortes der Geschäftsleitung der diversen Domizilgesellschaften und der daran anknüpfenden Körperschaftsteuerpflicht sei für diese Ausschüttungen beim Empfänger der Ausschüttungen Einkommensteuer vorzuschreiben. Diese Steuerpflicht gründe sich auf die Qualifikation derartiger Ausschüttungen als Gewinnanteile von Körperschaften im Sinne von § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG. Unter der vorläufigen (diesem Bescheid zu Grunde gelegten) Annahme, die Ausschüttungen dieser Körperschaften seien mangels Sitz bzw. Ort der Geschäftsleitung als ausländische Kapitalerträge gemäß § 37 Abs. 8 Z 2 EStG anzusehen, seien diese beim Bw als Empfänger der Ausschüttungen nach der genannten Gesetzesstelle ohne jeden Abzug mit einem Steuersatz von 25% zur Einkommensteuer heranzuziehen. Sollte sich im weiteren Verfahren herausstellen, dass die ausschüttenden Körperschaften als solche gemäß § 93 Abs. 2 erster Satz EStG anzusehen seien, so folge daraus eine Kapitalertragsteuerpflicht gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG in gleicher Höhe (§ 93 Abs. 5 und § 95 Abs. 1 EStG). Für diesen Fall wäre dem Bw als Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 5 EStG direkt vorzuschreiben.

In den letztabgegebenen und veranlagten Steuererklärungen (Umsatz- und Einkommenssteuer) des Bw für das Jahr 2002 mit 31. Jänner 2002 sei die Betriebsaufgabe erklärt und seien keine Steuern abgeführt worden. In den Vorjahren (2000 bis 2002) seien keine Einkünfte aus der obigen Tätigkeit deklariert und abgeführt worden.

Gegen den Bw bzw. die ihm zuzurechnenden Firmen (bis 2000 sei der Handel mit Nahrungsergänzungsmitteln von der Österreichischen Firma SG GmbH durchgeführt, danach diese Tätigkeit eingestellt worden; beginnend mit 2000 würden offensichtlich auf der Isle of Man, in Irland, in Bosnien-Herzegovina und in den Vereinigten Arabischen Emiraten diverse Firmen bestehen, welche lediglich als Domizilgesellschaften die Steuervorteile dieser Länder lukrieren, tatsächlich liege der Ort der Geschäftsleitung aber im Inland) seien in den letzten

Jahren diverse Verfolgungshandlungen seitens Österreichischer und Deutscher Behörden gesetzt worden. Ende 2004 seien durch die Staatsanwaltschaft Stralsund bzw. die Zollfahndung Rostock Paketlieferungen in Deutschland beschlagnahmt, Anfang 2005 Pfändungsbeschlüsse für bekannte deutsche Konten von den, dem Bw zuzurechnenden Domizilgesellschaften erlassen und am 20. April 2005 im Amtshilfeweg in Österreich beim Bw ua. Hausdurchsuchungen durchgeführt worden.

Während der Ermittlungen durch die Finanzbehörden seien auf sämtlichen Grundstücken in Österreich Belastungs- und Veräußerungsverbote zugunsten der Mutter OF eingetragen worden, was zur objektiven Gefährdungsannahme Anlass gebe. Aufgrund der Vermögensverschiebung in die Schweiz bzw. nach Bosnien-Herzegovina erscheine die Ausfertigung des Sicherstellungsauftrages begründet.

Den Ermittlungen der Behörde zufolge sei festgestellt worden, dass trotz fehlender aufrechter inländischer Wohnadresse aufgrund der Eintragungen des aktuellen Aufenthaltsortes im Reisepass während der Hausdurchsuchungen sowie Erhebungen der tatsächliche Aufenthaltsort des Bw stets auf der Anschrift in MG, gewesen sei, sodass für den Bw eine unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich bestehe.

Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordere gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung seien berechtigte Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen. Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergebe sich nach Auffassung des VwGH, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden könne. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen würden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 21. Mai 2007. Der Bw wendet vor allem ein, der Bescheid leide an inhaltlicher Rechtswidrigkeit und an wesentlichen Verfahrensmängeln und werde zur Gänze angefochten.

Im Wesentlichen habe ein Sicherstellungsauftrag eine hinreichend nachvollziehbare und überprüfbare Begründung, die jedenfalls erkennen lassen müsse, welcher konkrete Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde und welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung dafür maßgebend waren, zu enthalten.

Im angefochtenen Bescheid gebe es jedoch keine klaren Aussagen darüber, auf welche Weise der zugrunde liegende abgabenrechtlicher Tatbestand verwirklicht worden ist, welcher konkrete Sachverhalt als schuldbegründend angenommen wurde und welche schlüssigen Erwägungen für diese Annahmen maßgebend waren.

Darüber würde einerseits eine Begründung im bekämpften Bescheid fehlen bzw. sei eine vorhandene Begründung in mehrfacher Hinsicht nicht nachvollziehbar.

Der Bw hat abschließend den Antrag gestellt, die Berufungsbehörde möge den bekämpften Bescheid ersatzlos beheben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Dem nun bekämpften Sicherstellungsauftrag liegt als wesentlicher und hier gerafft dargestellter Sachverhalt zugrunde, dass gegen den Bw und gegen SH betreffend die Jahre 1999 bis 2005 Ermittlungen von österreichischen und deutschen Behörden bzw. deren Organen geführt wurden. Diese Verfahren betrafen alle den Handel mit Nahrungsergänzungsmitteln.

Am 24. Jänner 2001 hat das Bundesministerium für Soziale Sicherheit und Generationen dem Hauptzollamt Wien als Finanzstrafbehörde I. Instanz zur Anzeige gebracht, es bestehe der Verdacht, dass die Firma SG GmbH ein Lager mit illegalen Anabolikapräparaten (bzw. Arzneiwaren) betreibe.

Dies hat in der Folge zu Hausdurchsuchungen am 12. Februar 2001 geführt. Die dabei beschlagnahmten Unterlagen und Aussagen des Bw und der SH erbringen im Wesentlichen, dass der aus den USA und Großbritannien stammende Gegenstand des Internethandels über die auf der Isle of Man gegründete Firma SI Ltd. importiert und in der Folge über Speditionen und die Post an Endverbraucher versandt wurde.

Dem Amtshilfeersuchen des Hauptzollamtes Wien vom 1. Juni 2001 an die britischen Zollbehörden haben diese am 13. September 2002 und auch nur zum Teil entsprochen. Dies war letztlich dafür ausschlaggebend, dass die Ermittlungen im Oktober 2002 eingestellt worden sind.

Am 20. April 2005 wurden im Wege der Amtshilfe basierend auf Beschlüssen des Landesgerichtes Wiener Neustadt weitere Hausdurchsuchungen durchgeführt. Dabei wurden Unterlagen beschlagnahmt, vor allem aber Datensicherungen aus dem Laptop der SH vorgenommen.

Mit Vereinbarungen vom 2. Mai und vom 2. August 2005 wurde jeweils inländischer Liegenschaftsbesitz des Bw mit Belastungs- und Veräußerungsverboten zugunsten der Mutter des Bw, OF, belegt.

Mit Note vom 5. Dezember 2005 hat die Staatsanwaltschaft Wiener Neustadt diverse Unterlagen unter Hinweis auf einen Verdacht von Finanzvergehen an das Finanzamt Baden Mödling übermittelt. Das Finanzamt Baden Mödling hat am 5. Dezember 2005 die PAST Wien zur Sachverhaltserhebung und Beurteilung des Verdachtes von Finanzvergehen gemäß § 33 FinStrG angefordert.

Ausgehend von den von österreichischen und deutschen Strafverfolgungsbehörden bzw. den von deren Organen durchgeführten Ermittlungen und auf der Basis der durch das Hauptzollamt Wien geführten Erhebungen und ausgehend von den bei Hausdurchsuchungen beschlagnahmten Unterlagen (insbesondere Datensicherungen bei SH) wurde in der Folge die PAST Wien vom Landesgericht Wiener Neustadt um Sichtung und Auswertung dieser Unterlagen im Hinblick auf den Verdacht von Abgabenvergehen ersucht.

Die Sichtung und Auswertung der Unterlagen hat zur Anzeige durch das Finanzamt Baden Mödling als Finanzstrafbehörde I. Instanz an die Staatsanwaltschaft Wiener Neustadt vom 23. Oktober 2006 geführt.

Das Finanzamt Baden Mödling hat im Wesentlichen angezeigt, es bestehe gegen den Bw der Verdacht der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 und § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG als Haupttäter und gegen diverse andere Personen der Verdacht der Beitragstüterschaft gemäß § 11 iVm § 33 FinStrG.

Am 5. Dezember 2006 wurden weitere Hausdurchsuchungen durchgeführt und dabei weitere Unterlagen beschlagnahmt.

Die Aktenlage lässt auf eine arbeitsteilige Vorgehensweise schließen. Der Bw war dabei für die Rezepturen, den Verkauf (dazu gibt es eine umfangreiche Bilddokumentation), den Vertrieb, für Kundenbesuche, für das Marketing und die Geschäftsführung, SH für die "Buchhaltung", den Mailverkehr, das Zahlungswesen, den Einkauf und die Versandabwicklung bzw. für die Bankgeschäfte zuständig. Der Mutter des Bw. oblag die Übernahme von Poststücken. Sie hat Lieferantenrechnungen und Kontoauszüge übernommen und war bei der Firma SI Ltd. eingetragener Managing Director (belegt durch eine Änderung der Old Authorising Contact Information per 2. Juli 2002 – ein Ausdruck aus dem Notebook der SH).

Gemäß § 232 Abs. 1 BAO kann eine 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 eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabenpflichtige kann durch Ertrag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Abgabenschuldigkeiten, die nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet werden, sind in dem von der Abgabenbehörde festgesetzten Ausmaß vollstreckbar; solange die Voraussetzungen für die Selbstberechnung einer Abgaben durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst berechnete und der Abgabenbehörde bekannt gegebene Betrag (§ 226 BAO).

Der Abgabenanspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft (§ 4 Abs. 1 BAO - Generalklausel). Der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld auf dem Gebiet der Einkommensteuer ist in § 4 Abs. 2 BAO gesondert geregelt.

Gemäß § 232 Abs. 2 BAO hat der Sicherstellungsauftrag (Abs. 1) zu enthalten:

- a) die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld;
- b) die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgaben 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.

Das Verfahren über eine Berufung gegen einen Sicherstellungsauftrag hat sich auf die Überprüfung der Frage zu beschränken, ob die diesbezüglichen Voraussetzungen im Zeitpunkt seiner Erlassung gegeben waren, somit nicht ob sie im Zeitpunkt der Berufungserledigung noch vorliegen (VwGH vom 9.12.1974, 746/73, oder vom 28.11.2002, 2002/13/0045).

Ein Sicherstellungsauftrag muss gemäß § 232 Abs. 2 Buchstabe a BAO ua. die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld enthalten. Im gegebenen Fall wurden Ansprüche an Einkommensteuer durch Reinertragsschätzung mit gleich hohen Minimalreinerträgen für die Jahre 2000 bis 2005 geschätzt. Ein Sicherstellungsauftrag ist kein abschließender (Sach)Bescheid im Sinne von § 183 Abs. 4 BAO (VwGH vom 30.10.2001, 96/14/0170), sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme. Schon aus der Natur einer solchen „Sofortmaßnahme“ (VwGH vom 31.1.2002, 96/15/0271) ergibt sich, dass die genaue Höhe der Abgabenschuld im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages noch nicht feststehen muss (VwGH vom 31.1.2001, 96/14/0179).

Daher ist es auch nicht notwendig, erst sämtliche Beweise zu erheben oder dem Abgabepflichtigen sämtliche Beweise zur Kenntnis zu bringen (VwGH vom 17.12.1996, 95/14/0130). Die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld (somit ein entsprechend ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren) ist für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich (VwGH vom 7.2.1990, 89/13/0047). Es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (VwGH vom 17.12.1996, 95/14/0130, oder vom 26.11.2002, 99/15/0076).

Die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld bleibt dem (nachfolgenden) ordnungsgemäßen Festsetzungsverfahren vorbehalten.

Im Allgemeinen ist zu einer Schätzung gemäß § 184 BAO - die diesbezügliche Befugnis der Behörde wird vom Bw bestritten – zu sagen, dass es das Ziel einer Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (VwGH vom 2.7.2002, 2002/14/0003). Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH vom 9.12.2004, 2000/14/0166). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (VwGH vom 27.8.2002, 96/14/0111).

Der Bw wendet in seiner Berufung vor allem ein, der bekämpfte Bescheid leide an inhaltlicher Rechtswidrigkeit und an wesentlichen Verfahrensmängeln. Gründe dafür erblickt der Bw insbesondere darin, dass der bekämpfte Bescheid keine hinreichend nachvollziehbare und überprüfbare Begründung enthalte, wenn die Begründung eines Sicherstellungsauftrags jedenfalls erkennen lassen müsse, welcher konkrete Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde und welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung dafür maßgebend waren. Diesbezüglich hat der Bw auf das Erkenntnis des VwGH vom 25.9.2002, ZI. 97/13/0070, und auf die Berufungsentscheidungen des UFS, Zahlen: RV/0579-L/03, ZRV/0018-Z2L/03 und RV/1203-L/04 verwiesen.

Der Bw ist diesbezüglich zunächst auf die Bestimmung des § 289 Abs. 2 BAO zu verweisen. Danach hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

In Ausübung dieser den Abgabenbehörden zweiter Instanz bei Verfahren über eine Berufung gesetzlich eingeräumten Befugnisse wurden einerseits der Arbeitsbogen der Betriebsprüfung und andererseits der Arbeitsbogen der Steuerfahndung eingesehen.

Der verfahrensgegenständliche Sicherstellungsauftrag wurde am 23. April 2007 erlassen. Beim sicherzustellenden Abgabenbetrag (Abgabenanspruch) handelt es sich um Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2005 in der voraussichtlichen Höhe von jeweils € 250.000,00.

Aus der Sicht des Bw fehlen im bekämpften Bescheid klare Aussagen darüber, auf welche Weise ein bestimmter abgabenrechtlicher Tatbestand verwirklicht worden ist, welcher konkrete Sachverhalt als schuldbegründend angenommen wurde und welche schlüssigen Erwägungen für diese Annahmen maßgebend waren. Die Begründung selbst sei in mehrfacher Hinsicht nicht nachvollziehbar.

Dem ist zunächst dahingehend zu entgegnen, dass ein Abgabenrechtsverhältnis in das Abgabenpflichtverhältnis und das Abgabenschuldverhältnis unterteilt wird. Erstgenanntes umfasst Rechte und Pflichten nicht vermögensrechtlicher Art (zB Auskunftspflichten,

Duldungspflichten). Das Abgabenschuldverhältnis hingegen umfasst vermögensrechtliche Ansprüche (insbesondere die Abgabenansprüche). Dem Begriff des Abgabenanspruches aus der Sicht des Abgabengläubigers entspricht der Begriff der Abgabenschuld aus der Sicht des Abgabenschuldners.

Der Abgabenanspruch entsteht grundsätzlich unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit. Nach der Generalklausel des § 4 Abs. 1 BAO entsteht ein Abgabenanspruch (eine Abgabenschuld), sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabenpflicht knüpft. Für die Einkommensteuer und Körperschaftssteuer enthält Abs. 2 leg. cit. spezielle Regelungen.

Der Zeitpunkt des Entstehens von Abgabenansprüchen ist ua. für den Sicherstellungsauftrag, dessen Erlassung nach § 232 Abs. 1 BAO voraussetzt, dass der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, bedeutsam. Tatbestand ist dabei die Gesamtheit der in den materiellen Rechtsnormen enthaltenen abstrakten Voraussetzungen, bei deren konkretem Vorliegen (Tatbestandsverwirklichung) bestimmte Rechtsfolgen (Abgabenschuld und Abgabenanspruch) eintreten sollen (VwGH vom 17.8.1998, 97/17/0105).

Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Jahres bezogen hat (§ 2 Abs. 1 EStG). In Abs. 3 leg. cit. ist ausgeführt, welche Einkünfte der Einkommensteuer unterliegen.

Das Finanzamt hat im bekämpften Bescheid ausgeführt, ein Reinertrag gerundet für die Jahre 2000 bis 2005 von jeweils € 1 Mio der diversen Domizilgesellschaften sei dem Bw durch Transferierung auf ihm persönlich zuzurechnende Konten zugeflossen. Unbenommen des Ortes der Geschäftsleitung der diversen Domizilgesellschaften und der daran anknüpfenden Körperschaftsteuerpflicht sei für diese Ausschüttungen beim Empfänger der Ausschüttungen (Einkünfte aus Kapitalvermögen) Einkommensteuer vorzuschreiben. Die Steuerpflicht gründe sich dabei auf die Qualifikation derartiger Ausschüttungen als Gewinnanteile von Körperschaften im Sinne von § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG.

Dem bekämpften Bescheid wurde – ausgehend vom bekannten Sachverhalt – vorläufig als Annahme zugrunde gelegt, die Ausschüttungen dieser Körperschaften seien mangels Sitz bzw. Ort der Geschäftsleitung in Österreich als ausländische Kapitalerträge gemäß § 37 Abs. 8 Z 2 EStG anzusehen und beim Bw als Empfänger der Ausschüttungen nach der genannten Gesetzesstelle ohne jeden Abzug mit einem Steuersatz von 25% zur Einkommensteuer heranzuziehen. Sollte sich im weiteren Verfahren herausstellen, dass die ausschüttenden Körperschaften als solche gemäß § 93 Abs. 2 erster Satz EStG anzusehen sind, würde dies zu einer Kapitalertragsteuerpflicht gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG in gleicher Höhe (§ 93 Abs. 5 und § 95 Abs. 1 EStG) führen. Für diesen Fall wäre dem Bw als Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 5 EStG direkt vorzuschreiben.

Damit hat das Finanzamt der Anforderung an Sicherstellungsaufträge, wonach es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind, genügt. Dem Bescheid fehlen sohin weder Aussagen darüber, auf welche Weise ein bestimmter abgabenrechtlicher Tatbestand verwirklicht worden ist. Dem Bescheid fehlen aber auch nicht Aussagen darüber, welcher konkrete Sachverhalt als schuldbegründend angenommen wurde und welche schlüssigen Erwägungen für diese Annahmen maßgebend waren.

Die Ausführungen der Behörde, von Österreich aus sei im Rahmen der Internetdomains sl, se, etc mit Nahrungsergänzungsmitteln gehandelt worden, haben in den Arbeitsbögen der Betriebsprüfung und der Steuerfahndung einerseits ihren Niederschlag dahingehend, als sich aus diesen ua. ergibt, dass die Internetdomains sl und se sowie an mit Sl verlinkt sind (Aktenvermerk des Zollfahndungsamtes Hamburg vom 18. Februar 2004) und von der Firma MD betrieben wurden.

Ebenso wurden die Internetdomains ph und mi von der Firma MD betrieben. Bei der Firma MD handle es sich laut dem Ausdruck der Homepage der sl um die Nachfolge-Vertriebsseite von Sl.

Die Internetdomain bo wird von amerikanischen Firmen betrieben. Die PT-Produkte bzw. Sl-Produkte werden aber "exklusiv vom europäischen Vertriebspartner versandt". Zu den amerikanischen Betreiberfirmen der bo ist anzuführen, dass die PL zu UL wechselte. Aus den Ausdrucken zu WN (owned by PL) und US ergibt sich, dass darauf die PL als Versender der Sl-Produkte angeführt ist.

Auf der andren Seite ergibt sich aus den Arbeitsbögen der Betriebsprüfung und der Steuerfahndung, dass auf den Konten der Sl Ltd. bei der Bank Austria Creditanstalt AG (BACA) laut Kontoeröffnung vom 20. Juli 2000 der Bw und SH zeichnungsberechtigt waren. Eine Vollmacht der Sl Ltd. vom 16. August 2001 bevollmächtigt den Bw und SH bei der Bank Austria AG, xy, Wien, und bei der Hypo Vereinsbank AG, yz, München, die für die Gesellschaft notwendigen Geschäfte abzuwickeln. Der Bw und SH waren bei der Bayerischen Hypo Vereinsbank im Grunde einer Vertretungsberechtigung auch für die PT. Ltd. vertretungsberechtigt.

Produkte der Sl Ltd. bzw. PT. Ltd. wurden über die oben genannten Internetdomains vertrieben. Das Sl Ltd. Logo ist auf deren Internetseiten ersichtlich.

Ein Aktenvermerk des Zollfahndungsamtes Hamburg vom 18. November 2003 beschäftigt sich mit dem e-mail-account sc@gmx.net. Diesem account waren an Hand der Login-Daten weitere e-mail-Adressen zugeordnet, darunter der Bf.

Aus einem Aktenvermerk des Zollfahndungsamtes Hamburg vom 23. Februar 2004 ergibt sich

ua., dass im Forum der Internetdomain an ein Mitglied mit dem Namen „SI Administrator“ registriert ist. Aus dem Mitgliedschaftsprofil ergebe sich als Geburtsdatum der 22. Dezember 1962 (das Geburtsdatum des Bw) und als Location BIH und IOM. Aus einem Aktenvermerk des Zollfahndungsamtes Hamburg vom 17. Jänner 2005 ist zu entnehmen, die ersten Beschlagnahmen der Zollfahndung Rostock hätten zu einer Umstellung der Vorgehensweise bei der Bestellung bzw. der Versendung, dies aber mit identen Verantwortlichen, geführt.

Am 4. Oktober 2005 hat die Zollfahndung Hamburg in einem Aktenvermerk festgehalten, ein Besuch der Internetseite bo sei weiterhin möglich und biete Produkte der PT an. Wenn man die Startseite und die Produkte von PT aufrufe, erscheine dahinter der Zusatz SI. Schließlich ergibt sich aus Versandunterlagen der SI Ltd. / Au Ltd., dass MD d.o.o. bzw. MI Ltd. die Rechnungsaussteller im Rahmen der sl waren, was auch aus Kundenzahlungen auf die Konten SI Ltd. bzw. PT. Ltd. bei den Bankinstituten SF bzw. bei der Bayrischen Hypovereinsbank und der BACA ersichtlich ist.

SI Ltd. kann dem Bw aber auch auf Basis des Gründungsvertrages zur SI Ltd. vom 13. Mai 2002 zugerechnet werden; dies vor allem wegen der Zeichnungsbefugnisse (SI Ltd. „C“ signatories – Bw und SH; eine C-Unterschrift alleine genügt) und dem im Gründungsvertrag enthaltenen Hinweis, der dort mit vollem Namen und Anschrift bezeichnete Bw sei der „beneficial owner“.

SI Ltd. kann dem Bw darüber hinaus auch auf der Basis eines „corporate service agreements“ vom 11. Mai 2000 zugeordnet werden. Danach ist der Bw als „client“ der „beneficial owner“ der SI Ltd.

Dass die SI Ltd. dem Bw zuzuordnen ist, lässt sich auch dem an SH gerichteten Memorandum der Rechtsanwälte Ha vom 8. Jänner 2001 erschließen.

Dafür sprechen auch die e-mail vom 10. September 2002 von SH an den Bw und die e-mail vom 11. November 2002 von HS an den Bw, beide mit „Testament“ als Betreff. Letztere hat der Bw in der Folge an SH weitergeleitet.

Die Begründung der Behörde, der "Reinertrag 2004" in der Höhe von rund € 1.007.850,00 sei größtenteils auf dem Bw persönlich zuzurechnende Bankkonten in der Schweiz und Bosnien-Herzegowina transferiert worden, lässt sich aus der Sicht der Aktenlage im Zeitpunkt der Erstellung des Sicherstellungsauftrages verbreitern.

Bei Hausdurchsuchungen wurde auf dem bei SH beschlagnahmten Notebook zB die e-mail vom 22. November 2004 vorgefunden. Dieser Mailverkehr zwischen Herrn HM, dem Bw und SH beschäftigt sich mit dem IBAN, dem BIC der Kontonummer abcdef 61H und der Anweisung „wie immer 50 auf das neue private kg“ (KG; neue Kontonummer).

Betreffend das Depot Nr. bcdefg der SH gibt es das Fax vom Bw an Herrn HM vom

9. August 2004. In diesem Fax beauftragt der Bw Herrn HM mit einer Übertrag von € 40.000,- von seinem Depot auf dieses Depot Nr. bcdefg.

Der Bw hatte also bereits zu diesem Zeitpunkt ein Konto in der Schweiz. Es handelt sich dabei um das Konto mit der Nr. cdefgh (ergibt sich zB aus einer telegrafische Anweisung vom 10. Februar 2005).

Auf dieses Konto wurden sowohl die Überschüsse der SI Ltd. / Au Ltd. von den Konten bei SF als auch die privaten Überweisungen vom USD-Konto des Bw bei SF durchgeführt.

Das zweite Konto von SH in der Schweiz hat nach der Aktenlage (zB telegrafische Anweisung vom 23. Dezember 2004) die Nr. bcdefg.61d. Die Anweisung beschäftigt sich im Wesentlichen mit einer Abrechnung eines "Darlehens" zwischen SH und Au Ltd. über dieses Konto, die Nummer ist augenscheinlich eine Subnummer zu ihrem Depot mit der Nr. bcdefg.

In diesem Zusammenhang ist wieder auf den oben erwähnten Schriftverkehr betreffend die beabsichtigten Testamenteerstellung, in dem der Bw von „seinem Schweizer Konto“ spricht, und auf die Aussagen des Bw in seiner Vernehmung als Beschuldigter, als er das Konto in der Schweiz zugegeben hat, hinzuweisen.

Aus einer e-mail der SI Ltd. vom 20. September 2003 an Herrn HM ergibt sich im Wesentlichen, der Bw sei seit mehreren Jahren freiberuflich für das Unternehmen und die Zweigniederlassungen in Sarajevo, Bosnien und Herzegovina, tätig. Die monatliche Vergütung erfolge auf Provisionsbasis und sei an die Umsatzentwicklung gekoppelt.

Aus beschlagnahmten Unterlagen betreffend eine Vielzahl von Banktransfers der SI Ltd. und der Au Ltd. auf Konten bei der SF konnte die PAST einen Reinertrag 2004 in der Größenordnung von zumindest € 1.007.850,00 nachvollziehbar darstellen. Neben der bei weitem überwiegenden Anzahl an Buchungen „zH HM / CH“ hat es auch Buchungen zu Gunsten des Bw / Volksbank Sarajevo und Buchungen zugunsten SH / Aachener Volksbank gegeben.

Nicht unerwähnt bleiben sollte, dass der Laptop des Bw aus Anlass von Hausdurchsuchungen in einem Nebengebäude versteckt vorgefunden wurde.

Zum Berufungsgrund der Schätzung ist zunächst auf die diesbezüglichen obigen allgemeinen Ausführungen zu verweisen. Der Bw ist grundsätzlich im Recht, wenn er einwendet, Schätzungsergebnisse unterliegen der Pflicht zur nachvollziehbaren Begründung. Im bekämpften Bescheid wurden die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse nicht in einem geforderten Ausmaß dargelegt. Die Behörde hätte ausgehend vom Sachverhalt im Zeitpunkt der Erstellung des bekämpften Sicherstellungsauftrages im Einzelnen darlegen müssen, aufgrund welcher Umstände auch für die Jahre 2000 - 2003 und 2005 gleich hohe Reinerträge angenommen werden.

Weil aber ein Sicherstellungsauftrag kein abschließender (Sach)Bescheid, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme ist, ist es nicht notwendig, erst sämtliche Beweise zu erheben oder dem Abgabenpflichtigen sämtliche Beweise zur Kenntnis zu bringen. Die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld (somit ein entsprechend ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren) ist für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich. Es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind.

Der Gesetzgeber hat mit der Bestimmung des § 289 Abs. 2 BAO der Abgabenbehörde zweiter Instanz darüber hinausgehend die Möglichkeit eröffnet, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld bleibt letztlich dem (nachfolgenden) ordnungsgemäßen Festsetzungsverfahren vorbehalten.

Nach Ausweis der Akten bewegt sich das Finanzamt im Zuge der durchgeführten Schätzung am unteren Limit von gleich hohen Mindest-Reinertragsschätzungen. Das Finanzamt konnte sich bei seiner Schätzung an Umsatzzahlen für die Jahre 2002 bis 2004 orientieren. Diese Umsatzzahlen entstammen dem Laptop der SH und liegen für das Jahr 2002 bei € 2.204.416,23, für das Jahr 2003 bei € 2.568.253,52 (bereinigt bei € 2.514.492,39) und für das Jahr 2004 (Monate Jänner bis August) bei € 1.621.350,67. Es fand sich bei den beschlagnahmten Unterlagen darüber hinaus noch eine weit detailliertere Aufstellung der Umsatzzahlen für KB, CD, MC und SI betreffend das Jahr 2000, dargestellt ua. nach Endkunden, UID-Kunden, der Zahlungsart und den Versandkosten. Darüber hinaus fanden sich bei den Unterlagen Aufstellungen betreffend einerseits PT-Produkte und andere Produkte mit Stand jeweils 2. Februar 2005, gegliedert ua. nach den Artikelnummern, dem Namen des Produktes, der Stückzahl, den Einkaufskosten, den Totaleinkaufskosten, den Verkaufskosten und dem Totalverkaufskosten. Schließlich stand dem Finanzamt noch eine Kundenliste (e-mail vom 29. August 2003) gegliedert nach Ländern (44 Länder) und Anzahl der Kunden (in Summe ca. 16.000) zur Verfügung.

Dass vergleichbar hohe Zahlungen wie im Jahr 2004 auch in den Jahren 2002 und 2003 bzw. 2005 geflossen sind, dass also der Reinertrag für das Jahr 2004 nicht auch die Abschöpfung der Vorjahre betreffen kann, lässt sich aus den Transferbelegen und dem e-mail-Verkehr mit SH ableiten. Dafür spricht auch die Lebenserfahrung. Es wurden über diese Konten zunächst

Lieferanten incl. Transportaufwand bezahlt, danach erst wurden Restbeträge laufend (alle zwei bis drei Wochen) in die Schweiz bzw. nach Bosnien und Deutschland transferiert.

Was den Berufungsgrund, die Behörde habe für die Jahre 2000 und 2001 angeführt, es seien noch keine Auswertungen erfolgt, betrifft, ist der Bw zunächst auf verfahrensrechtliche Bestimmungen, namentlich auf § 131 Abs. 3 BAO zu verweisen. Dadurch, dass eine Unmenge an Bankbelegen lediglich in verdichteter Form und nicht wie gesetzlich vorgesehen in EDV-Form zur Verfügung stand, war eine ökonomische rasche Auswertung schlachtweg unmöglich. Bankunterlagen in elektronischer Form (in Summe handelt es sich um neun Aktenordner) wurden erst nach der Erstellung des Sicherstellungsauftrages, Teile davon deutlich Zeit danach zur Verfügung gestellt.

Sicherstellungsaufträge sind Exekutionstitel für das finanzbehördliche und gerichtliche Sicherungsverfahren (§ 233 Abs. 1). Hätte das Finanzamt eine Auswertung vornehmen müssen, wäre damit das Ziel eines Sicherungsverfahrens vereitelt gewesen. Das Ziel des Sicherungsverfahrens besteht darin, dem Abgabengläubiger bereits zu einem Zeitpunkt (rasch), in dem sein Anspruch zwar dem Grunde nach feststeht, er aber noch nicht realisierbar ist, wegen Drohung der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung ein Pfandrecht zu verschaffen. Im Gegenstand war eines der Ziele des Sicherstellungsauftrages die Durchsetzung von Anfechtungsansprüchen, die an Fristen gebunden waren.

Ein weiterer Begründungsmangel liege nach den Ausführungen des Bw darin begründet, dass ein bloßes Abstellen auf den Umsatz noch nicht bedeute, es sei ein Gewinn in gleicher Höhe erzielt worden. Die der Schätzung zugrunde gelegten Umsätze seien dem Bw von der Behörde nicht genannt worden.

Das Finanzamt konnte sich – wie bereits ausgeführt - bei der Reinertragsschätzung an den Umsatzzahlen orientieren, die es für die Jahre 2002 (Monate März bis Dezember), 2003 und 2004 den Gerichtsunterlagen entnehmen konnte. Es handelt sich dabei um Auszüge aus dem Laptop der SH. Für die Reinertragsschätzung konnte sich das Finanzamt an weiteren beschlagnahmten Unterlagen orientieren. Dabei bewegt sich die Schätzung der Reinerträge am unteren Limit von gleich hohen Mindest-Reinertragsschätzungen für die verbleibenden Jahre.

Zu den Ausführungen des Bw in seiner Berufung, die Behörde habe weiters die Pflicht, dem Abgabepflichtigen neben den Ausgangspunkten, Überlegungen, Schlussfolgerungen, der angewandten Schätzungsmethode und dem Schätzungsergebnis vor Bescheiderlassung zu denjenigen Beweisen Gelegenheit zur Äußerung zu geben, auf die sie ihre Sachverhaltsfeststellungen zum Entstehen des Abgabenanspruchs dem Grunde nach in Ausführung der Beweiswürdigung stützt, ist zunächst wiederholend darauf hinzuweisen, dass es nicht notwendig ist, erst sämtliche Beweise zu erheben und sie dem Abgabepflichtigen zur

Kenntnis zu bringen. Die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld bleibt jedenfalls dem (nachfolgenden) ordnungsgemäßen Festsetzungsverfahren vorbehalten. Im Sicherungsverfahren genügt es, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und dass gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind.

Das Finanzamt hat sich bei der Begründung des Sicherstellungsauftrages und der Unabhängige Finanzsenat in Verbreiterung der Begründung in weit überwiegendem Maße auf Unterlagen, die beim Bw bzw. bei SH aus Anlass von Hausdurchsuchungen sichergestellt wurden, damit auf dem Bw bereits bekannte Beweise gestützt.

Der Bw wendet in seiner Berufung noch ein, die Behörde gehe in der Begründung davon aus, er sei materieller Rechtsinhaber der Firmen SI Ltd. und PT. Ltd. Hinsichtlich der angenommenen Umsätze werde aber auf den "Umsatz des Firmenkonglomerats diverser Domizilgesellschaften" abgestellt. Diesbezüglich enthalte der Bescheid aber keine Angaben darüber, welche Gesellschaften dies seien, weshalb der gesamte Umsatz des "Firmenkonglomerats diverser Domizilgesellschaften" zusammenzurechnen sei und aus welchen Gründen die betreffenden Umsätze dem Bw zuzurechnen seien.

Dem Einwand im Hinblick auf den „beneficial owner“ und betreffend die Zurechnung der Umsätze an den Bw wurde bereits entgegnet. Der terminus technicus „Firmenkonglomerat“ entstammt der e-mail von SH an den Bw vom 10. September 2002, in dem es um das Testament des Bw geht.

In der e-mail vom 11. November 2002 vom HS an den Bw, der es in der Folge an SH weitergeschickt hat, geht es ebenfalls um das Testament. Namentlich geht es dort um Informationen über das Vermögen des Bw und um künftige Entscheidungen in den diversen Haupt- und Unterfirmen. Als solche werden in der e-mail angeführt: IOM, SI Ltd., PT. Ltd., IR, MF, CY und KB.

Diese Firmen lassen sich im Hinblick auf deren zeitliche Präsenz auch den Unterlagen, die das Finanzamt von Landesgericht Wiener Neustadt erhalten hat, erschließen.

Die Firmen in den Arabischen Emiraten (Gründung 08/2005) führte der Bw. selbst in seiner Einvernahme am 5. Dezember 2006 an.

Schließlich wendet der Bw noch ein, es habe gemäß § 232 Abs. 2 BAO ein Sicherstellungsauftrag die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt, zu enthalten. Eine solche Gefährdung oder wesentliche Erschwerung liege vor, wenn aus den Umständen des Einzelfalls geschlossen werden kann, dass die Abgabeneinbringung nur bei raschem Zugriff voraussichtlich gesichert erscheint. Nach st Rspr werde dies vor allem bei einem drohendem Konkurs- oder Ausgleichsverfahren,

bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, bei einer Vermögensverschiebung in das Ausland und bei einem dringenden Verdacht einer Abgabenhinterziehung angenommen.

Der Bw scheint hier Ausführungen zu § 232 BAO im Kommentar zur Bundesabgabenordnung, Christoph Ritz, 3. überarbeitete Auflage, S 701, Rz 6, nur teilweise wiederzugeben, weil danach aus dem Titel einer st Rspr auch Vermögensverschiebungen an Verwandte als Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung einer Abgabe angenommen werden.

Der Bw argumentiert, der dringende Verdacht einer Abgabenhinterziehung ohne Bedachtnahme auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Abgabenpflichtigen reiche noch nicht aus, um eine solche Gefährdung oder Erschwerung anzunehmen, weil nämlich einerseits das Vorliegen des Tatbestands der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringlichkeit unabhängig vom Verdacht einer Abgabenhinterziehung zu beurteilen sei und andererseits die Frage ohne Auseinandersetzung mit der wirtschaftlichen Lage des Abgabenpflichtigen nicht beantwortet werden könne. Der Bw bemängelt außerdem, die Behörde habe übersehen, dass ein Sicherstellungsauftrag nur dann zulässig sei, wenn die Abgabeneinbringung nur bei raschem Zugriff voraussichtlich gesichert erscheint. Die Ausführungen im Bescheid, dass auf sämtlichen Grundstücken in Österreich ein Belastungs- und Veräußerungsverbote zugunsten der Mutter OF eingetragen worden ist und dass dies zur objektiven Gefährdungsannahme Anlass gibt, hätte die Behörde näher begründen müssen, namentlich begründen, warum durch den Sicherstellungsauftrag eine Einbringlichkeit hinsichtlich der Liegenschaften gegeben sei. Der auf der Basis des Bescheides veranlasste rasche Zugriff habe jedenfalls nichts an den eingetragenen Belastungs- und Veräußerungsverboten geändert, so dass der Sicherstellungsauftrag in diesem Punkt gerade nicht dazu geführt habe, dass die Abgabeneinbringlichkeit voraussichtlich gesichert erscheint.

Auch wenn das Finanzamt dies im bekämpften Bescheid nicht wiedergegeben hat, hat es sich nach der Aktenlage mit den wirtschaftlichen Verhältnissen des Bw dennoch auseinander gesetzt, wenn auf der Grundlage anderer angedachter Befriedigungsaussichten letztlich Anfechtungsklagen erwogen und angestrengt wurden. Es hat sich aber auch mit Umständen auseinander gesetzt, aus denen im Einzelfall geschlossen werden kann, dass nur ein rascher Zugriff der Abgabenbehörden die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheinen lassen werde.

Nach § 232 Abs. 2 lit. b BAO haben Sicherstellungsaufträge die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit einer Abgabe ergibt, zu enthalten. Eine solche liegt aus der Sicht der st Rspr des VwGH (zB E vom 22.4.1999, 97/15/0171) vor, wenn aus der wirtschaftlichen Lage „oder“ den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen

werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint. Den terminus technicus „rascher Zugriff“ hat die Judikatur herausgebildet. Sicherstellungsaufträge sind Exekutionstitel für das finanzbehördliche und gerichtliche Sicherungsverfahren (§ 233 Abs. 1). Das Ziel des Sicherungsverfahrens besteht darin, dem Abgabengläubiger bereits zu einem Zeitpunkt, in dem sein Anspruch zwar dem Grunde nach feststeht, er aber noch nicht realisierbar ist, wegen Drohung der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung ein Pfandrecht zu verschaffen. Im Gegenstand war eines der Ziele die Durchsetzung von Anfechtungsansprüchen. Diese sind an Fristen gebunden. Gerade die rasche und damit fristgerechte Anfechtung als Zugriff auf diese Liegenschaften lässt die Abgabeneinbringung voraussichtlich als gesichert erscheinen.

Der Bw bemängelt, die Ausführungen im Bescheid, die Belastungs- und Veräußerungsverbote seien während den Ermittlungen durch die Finanzbehörden eingetragen worden, seien unrichtig, da es bei den am 20. April 2005 im Amtshilfeweg durchgeföhrten Hausdurchsuchungen um allfällige Verstöße gegen das AMG gegangen sei. Die Ermittlungen, die sich auf das FinStrG bezogen haben, seien in den Jahren 2000 - 2002 erfolgt. Aus den im Jahr 2005 eingetragenen Veräußerungs- und Belastungsverboten sei daher eine objektive Gefährdungsannahme nicht abzuleiten.

Darauf ist zu entgegnen, dass Finanz- und Zollbehörden Organisationseinheiten im Bereich der Besorgung der Geschäfte, die in das Bundesministerium für Finanzen ressortieren, sind und sich ergänzen bzw. austauschen.

Nach der Aktenlage gab es eine Anfrage der SH hinsichtlich einer allfälligen Steuerpflicht im Inland. Dazu ist der Bw auf das bei Hausdurchsuchungen sichergestellte Memorandum vom 8. Jänner 2001 hinzuweisen. Aus einer ebenfalls gesicherten vertraulichen Stellungnahme der PS an die SI zH SH betreffend IOM-Firmenkonstellation vom 15. Jänner 2002 ist vor allem zu entnehmen, dass der Bw ua. Zwangsveranlagungen durch österreichische Behörden für möglich gehalten hat. Am 2. Juni 2006 hat SH beim Fachbereich des Finanzamtes Baden Mödling wegen einer KEST-Pflicht bei "ausländischen" Gesellschaften" angefragt. Der diesbezügliche Vermerk der SH wurde im Zuge der Hausdurchsuchungen gefunden.

Bei der Übung des Ermessens nach § 20 BAO musste die Behörde berechtigte Interessen des Bw mit öffentlichen Interessen an der Einbringung der Abgaben abwägen. Schon die Notwendigkeit der Sofortmaßnahme lässt dabei vor allem in Anbetracht der Höhe der Abgabenschuldigkeit die Interessen des Bw gegenüber jenen an der Einbringung der Abgaben in den Hintergrund treten.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist zu dem Schluss gekommen, dass im Zeitpunkt der Erlassung des gegenständlichen Sicherstellungsauftrages die Voraussetzungen für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages gegeben waren. Den in der Berufung vorgetragenen

Argumenten konnte daher, ausgenommen der Sicherstellungsbetrag der Abgabenart Einkommensteuer für das Jahr 2000, kein Erfolg beschieden sein.

Graz, am 11. Februar 2008