

GZ. RV/0814-L/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf betreffend Sicherstellung entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben. Die der Sicherstellung zugrunde liegenden Abgaben werden – wie in der Berufungsvorentscheidung vom 12. Dezember 2003 – auf nachfolgend angeführte Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt € 215.900,-- vermindert:

Abgabenart	Zeitraum	(voraussichtlich) Höhe in €
Einkommensteuer	1994	2.300,--
Einkommensteuer	1995	59.100,--
Einkommensteuer	1996	154.500,--
<b>Summe</b>		<b>215.900,--</b>

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt

unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## **Entscheidungsgründe**

Das Finanzamt Kirchdorf hat am 20. November 2003 einen Bescheid betreffend einen Sicherstellungsauftrag erlassen und die Sicherstellung von Einkommensteuer für die Jahre 1994, 1995 und 1996 in der voraussichtlichen Höhe von 274.100,00 € angeordnet. Der Betrag durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige bewirken kann, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und diesbezügliche Maßnahmen aufgehoben werden, wurde in der gleichen Höhe wie die voraussichtliche Abgabennachforderung angesetzt. Zur Begründung wurde auf das Besprechungsprogramm vom 13. November 2003 (nachweislich zugestellt am 17. November 2003) hingewiesen sowie ausgeführt: Gemäß § 232 Abs. 1 BAO könne die Behörde, sobald der Tatbestand verwirklicht sei, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststehe, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgaben zu begegnen. Der Sicherstellungsauftrag habe gem. Abs. 2 insbesondere zu enthalten: a) die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld und b) die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergebe. Zur voraussichtlichen Höhe der Abgabenschuld wurde ausgeführt, dass sich im Zuge der Betriebsprüfung AB.Nr. 101161/1997 betreffend den Zeitraum 1994 – 1996 vorläufige Einkommensteuernachzahlungen in folgender Höhe ergeben würden: Einkommensteuer 1994 2.300,00 €, Einkommensteuer 1995 59.100,00 €, Einkommensteuer 1996 212.700,00 €. Hinsichtlich der Ermittlung dieser Beträge ergibt sich aus dem Besprechungsprogramm vom 13. Oktober 2003 Folgendes:

a) **"1. Projektkosten/Aufwand Chile: Ein Projekt 'Chile' der Fa. X hat es niemals gegeben. Der Bw. hätte im Auftrag und im Namen der Fa. X. eine Beteiligung an Fa. Y. eingehen sollen, tatsächlich hat er sich lt. derzeitigem Ermittlungsstand offensichtlich jedoch selbst an dieser beteiligt. Die von den Anlegern, denen er X-Aktien vermittelt hatte, übernommenen und von**

ihm nach Chile transferierten Geldbeträge wurden offensichtlich für seine eigene Beteiligung verwendet. Herr R. hat ihn dann im Jänner oder Februar 1996 veranlasst, einen Darlehensvertrag zu unterzeichnen, damit die Anlegegelder iHv. 1,1 Mio. USD bei der Fa. X ordnungsgemäß erfasst werden konnten. Dieser Vertrag (Loan Agreement) wurde auf Oktober 1995 rückdatiert, als Darlehensnehmer scheint die Fa. Y. auf, tatsächlich war jedoch nach Lage der Dinge der Bw. Darlehensnehmer. Auf den in Punkt 1 ausführlich dargestellten Sachverhalt wird hingewiesen. Der Bw. hatte aus der Projektbetreuung für die Fa. X in den Jahren 1995 und 1996 Verluste erwirtschaftet, die Ausgaben waren wesentlich höher als die Einnahmen. Zu den Projektkosten allgemein und zu den sonstigen Kosten Chile hat der Bw. am 18. Februar 1998 Folgendes angegeben: 'Ich hatte vor Ort in Chile für die Fa. X die Kontrolle der Bücher zu bewerkstelligen. Nachdem die prekäre Lage eingetreten ist, dass das Ganze zusammenbrechen wird, hatte ich gewisse Ausgaben, die getätigt werden mussten, vorzufinanzieren. Daraus sind die Verluste entstanden. Die Fa. X war meiner Einschätzung nach nicht mehr liquid. Die Fa. P war für die Veräußerung der Aktien der Fa. X zuständig. Die Fa. P hatte jedoch keine Aktien der Fa. X mehr verkaufen können und hatte auch keine sonstigen Einnahmen, daher konnte mein Honorar nicht abgerechnet werden.' Wenn es ein Projekt 'Chile' der Fa. X niemals gegeben hat, dann kann der Bw. auch nicht im Auftrag der Fa. X die Bücher der Fa. Y. kontrolliert haben. Dann können die beim Bw. dafür verbuchten Projektkosten tatsächlich nicht betrieblich verursacht worden sein. Eine Beteiligung der Fa. X an Fa. Y hat es niemals gegeben. Das Darlehen lt. dem nachträglich erstellten und rückdatierten "Loan Agreement" ist offensichtlich auch nicht an Fa. X. gegangen, sondern an den Bw. Alle Aufwendungen im Zusammenhang mit Chile und mit der Fa. Y stehen daher im Zusammenhang mit seinem eigenen Beteiligungserwerb und sind privat verursacht. Ein Abzug als Betriebsausgaben bei der Unternehmensberatung des Bw. ist daher nicht zulässig. Der Bw. fährt nach wie vor regelmäßig nach Chile, offensichtlich ist er dort für die Fa. Y tätig. Diese in Österreich nicht abzugsfähigen Aufwendungen können daher nur bei den in Chile erzielten Einkünften abgezogen werden.

Reiseaufwand 1996: Die erste Chile-Reise wurde am 31. Jänner 1996 verbucht (Flugticket San Diego de Chile), alle weiteren Reisen haben später stattgefunden. Daraus ist unmittelbar ersichtlich, dass ein Zusammenhang mit irgendwelchen Projekterlösen von der Fa. X nicht bestehen kann, da Ende Jänner bereits klar war, dass das Projekt Chile gestorben ist bzw. niemals das Licht der Welt erblickt hatte. Beleg UEB 48 vom 29. Februar 1996: Barabhebung von 5.000,00 \$: Zum 30. September 1996 erfolgte eine Umbuchung auf das Konto 7680, Projektkosten. Ergänzend zum Barabhebungsbeleg wurde handschriftlich ergänzt 'Y Ing.

wegen Grund und Boden für YAG'. Eine Rechnung oder weitere sonstige Belege fehlen.

*Barausgaben Chile: Die zum Reiseaufwand und zum Beleg UEB 48 angeführte Würdigung trifft auch auf die übrigen Barausgaben Chile zu.*

*Projektkosten/Aufwand 'Mix & Drink': Mit Beleg UEB 749 vom 31. Dezember 1996 wurde auf dem Konto 7680 Projektkosten ua. 400.000,00 S aufwandswirksam verbucht. Auf diesen Betrag wurde der Text "wird wieder zurückgezahlt von Fa. X" vermerkt. Bei der niederschriftlichen Befragung vom 18. Februar 1998 gab der Bw. dazu Folgendes an: 'In den 1995 und 1996 verbuchten Projektkosten sind ca. 650.000,00 S bis 700.000,00 S Vorfinanzierungen enthalten. Ob ich diese vorfinanzierten Beträge wieder zurückerhalte, weiß ich nicht genau, ich bin jedenfalls guter Hoffnung. Zum Beispiel wurden 400.000,00 S an die Sparkasse Kirchdorf überwiesen für das Projekt Mix & Drink, die ich ebenfalls von Fa. X noch zurückerhalten soll. Herr R, Herr S und ich waren auf der Sparkasse Kirchdorf, über die das Projekt Mix & Drink finanziert wurde. Dabei wurde festgestellt, dass für dringende Überweisungen für dieses Projekt 400.000,00 S fehlten. Mit diesen Überweisungen hätten die laufenden Ausgaben der Fa K für das Projekt Mix & Drink abgedeckt werden sollen. Daraufhin finanzierte ich diesen Betrag von meinem eigenen Konto vor, weil weder die Fa. X noch die X GmbH dazu in er Lage waren. Schriftliche Verträge etc. liegen darüber nicht vor, ich vertraue lediglich der von Herrn R mündlich zugesicherten Rückzahlung.' Auf den Einwand seitens der Betriebsprüfung 'diesbezüglich liegen also Darlehen vom Bw. an die Fa. X oder die X GmbH vor?' wurde geantwortet: 'Es liegen keine Darlehen vor, ich habe diese Beträge vorfinanziert für die Fa. X USA oder die X GmbH in Linz.' Die Verbuchung als Betriebsausgabe wird so begründet: 'Von mir wurden diese Beträge genauso behandelt wie Barauslagen von einem Rechtsanwalt.' Eine Vorfinanzierung von Projektkosten für die Fa. X. oder die X GmbH Linz kann grundsätzlich nicht zu einer Betriebsausgabe bei der Unternehmensberatung des Bw. führen. Tatsächlich hat der Bw. niemals konkret versucht, diese Forderung an die Fa. X oder die X GmbH fällig zu stellen und dafür muss es Gründe gegeben haben. Nun bestand oder besteht seitens der Fa. X eine Gegenforderung an den Bw. aus der Hingabe des Darlehens iHv. 1,1 Mio. \$, das lt. Aussage des Herrn R bis dato nicht restlos getilgt wurde. Es ist daher grundsätzlich davon auszugehen, dass der Betrag von 400.000,00 S in die Tilgung dieses Darlehens einbezogen wurde.*

**Privatanteil PKW:** Im Jahre 1994 wurde für die Nutzung eines Kfz ein Privatanteil iHv. 5.000,00 S ausgeschieden, in den Folgejahren wurde kein Privatanteil mehr berücksichtigt. Am 18. März 1998 gab der Bw. dazu Folgendes an: 'Privatanteile 20 % betreffen das Kfz Renault Espace. Die Privatfahrten 1995 und 1996 waren minimalst, daher wurde kein

Privatanteil angesetzt.' Besagte 5.000,00 S betragen gerade 3,75 % der Gesamtkosten. Fahrtenbücher oder sonstige Nachweise über das Ausmaß der Privatnutzung wurden nicht geführt. Seitens der Betriebsprüfung wurde ein Privatanteil für die Kfz-Nutzung im Ausmaß von 25 % geschätzt.

**Gewinne aus dem Rückkauf von Aktien durch die Fa.P GmbH:** Wie oben bereits dargestellt wurde das Darlehen, das die Fa. X an den Bw. gegeben hat, zu einem sehr großen oder zum überwiegenden Teil durch die Rückgabe von Aktien an die Fa. P GmbH getilgt. Die Aktien wurden dabei lt. derzeitigem Ermittlungsstand von den einzelnen Anlegern an den Bw. übergeben, der den Rückkauf durch die Fa. P ermöglichte. Dabei wurde ein zum Teil beträchtlicher Spekulationsgewinn erzielt. Derzeit ist nur ein Anleger bekannt, dem der Bw. tatsächlich den Aktienrückkauf ermöglichte: Herr Dr. WB aus Windischgarsten. In der niederschriftlichen Befragung vom 22. Oktober 2003 gibt Herr Dr. WB dazu an, dass er lediglich den ursprünglich investierten Betrag vom Bw. wieder zurückerhalten hat. Einen Spekulationsgewinn hätte er nicht erzielt. Daraus ist abzuleiten, dass der Bw. Spekulationsgewinne aus der Rückgabe von Aktien an die P GmbH nicht an die Anleger weitergegeben hat, sondern diese selbst lukriert hat. Eine genauere Überprüfung dieses Sachverhaltes ist nicht möglich, da der Bw. trotz Vorhalt vom 6. Juni 2003 keine Auskünfte dazu erteilt und auch keine Dokumente vorlegt. Die entstandenen Spekulationsgewinne haben insgesamt mehr als 2.087.819,59 S betragen, wobei dieser Betrag mit Sicherheit nicht vollständig ist. Die Spekulationsgewinne sind daher ihrer Höhe nach zu schätzen und dem Bw. im Veranlagungszeitraum 1996 zuzurechnen. Die Spekulationsgewinne werden mit 2.500.000,00 S geschätzt. Für den Bw. selbst konnten keine Spekulationsgewinne festgestellt werden. Er hat nach derzeitigem Stand der Ermittlungen diese Beträge nicht an die Anleger weitergeleitet, denen er die Aktienrückkäufe ermöglichte. Diese Einnahmen stehen daher in unmittelbarem Zusammenhang mit seiner Vermittlungstätigkeit und sind daher als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen. Am 15. Oktober 2003 wurde der Bw. auf dem Landesgericht Linz als Beschuldigter vernommen. Im Rahmen dieser Vernehmung wurde auch die in der Beilage 2 enthaltene Liste über die Aktienrückkäufe besprochen. Der Bw. hat diese offensichtlich als zutreffend zur Kenntnis genommen, zumindest wurde seinerseits deren Richtigkeit nicht bestritten.

**Vermittlung von Aktien:** Der Bw. hat die Erlöse aus seinen Aktienvermittlungsgeschäften nicht in seinen Aufzeichnungen und Abgabenerklärungen erfasst und bis dato auch sonst keinerlei konkrete Angaben dazu gemacht. Im Gegenteil, er hat alles unternommen, um die Ermittlungen der Betriebsprüfung so effizient wie möglich zu behindern. In diesem

Zusammenhang wird insbesondere auf seine Beschwerde gegen die Einleitung des Finanzstrafverfahrens vom 3. Juni 2003 und die Stellungnahme des Prüfers dazu vom 11. Juni 2003 hingewiesen. Er verweigert zu den Sachverhalten Chile seit 1998 alle konkreten Angaben und die Vorlage von Unterlagen, er hat zu den Aktienvermittlungsgeschäften generell Falschaussagen gemacht, der sehr detaillierte Vorhalt vom 6. Juni 2003 blieb unbeantwortet. Erschwerend dabei ist, dass er sich für seine Vermittlungsgeschäfte einer Domizilgesellschaft bedient hatte. Die Aufzeichnungen des Bw. und die eingereichten Abgabenerklärungen sind daher zumindestens in den Veranlagungszeiträumen 1995 und 1996 nachweislich inhaltlich unrichtig. Über die Verwendung von Domizilgesellschaften sagt der Verwaltungsgerichtshof in seiner ständigen Rechtsprechung Folgendes: Es ist eine notorische Tatsache, dass Domizilgesellschaften in Steueroasen regelmäßig für Zwecke der Abgabenhinterziehung verwendet werden. Unbestritten ist die CCC eine Domizilgesellschaft, und deren Repräsentant ist Herr MS. Die CCC ist in der Steueroase Antigua ansässig. Unbestritten wurde diese Domizilgesellschaft auch bzw. in den Jahren 1995 und 1996 hauptsächlich vom Bw. mit Duldung des Herrn MS zur Verschleierung seiner Vermittlungstätigkeit verwendet. Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Gemäß Abs. 2 ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind. Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist die Behörde verpflichtet zur Schätzung, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabevorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Die Abgabenbehörde ist daher verpflichtet zur Schätzung. Die Höhe der zu schätzenden Vermittlungserlöse betreffend die Fa. X-Aktien und die S-Aktien orientiert sich an den bei der Fa. P verbuchten Beträge und an der Liquiditätsrechnung der CCC, die von Herrn MS erstellt wurde. Der Bw. hat vom Frühjahr 1995 bis zum Frühjahr 1996 diese Aktien vermittelt. Die Höhe der Vermittlungserlöse betreffend die Fa. X wird auf Basis des Kapitalzuwachses im Jahre 1996 geschätzt, wobei für den Bw. ein geringer Anteil an den möglichen Gesamtprovisionen angesetzt wurde. Der Provisionsansatz iHv. 10 % ist ebenfalls äußerst niedrig gewählt, bei den X-Aktien und den S-Aktien wurden wesentlich höhere Provisionen lukriert. Die Betriebsprüfung geht davon aus, dass der Bw. Beteiligungen an der

*Chilenischen Gesellschaft vermittelt hat und für die Beteiligung als Treuhänder fungiert. Es sind daher im Schätzungswege auch Einkünfte für seine Treuhandtätigkeit (1,00 \$ pro Jahr und Aktie) zu ermitteln. Die von der Betriebsprüfung durchgeföhrte Schätzung der Einkünfte aus der Vermittlung/treuhändischen Verwaltung dieser Anteile berücksichtigt auch die treuhändische Verwaltungsvergütung. Dass bisher keine Käufer dieser Beteiligung bekannt wurden, dürfte darin liegen, dass aufgrund der Lebenserfahrung derartige Beteiligungen üblicherweise aus unversteuerten Quellen finanziert werden und Anzeigen wegen Verlust des Vermögensstamms zu Ermittlungen gegen den Anzeiger selbst wegen Steuerhinterziehung führen würden. Die Betriebsausgaben werden in Anlehnung an den § 17 Abs. 1 EStG mit dem Pauschalsatz von 12 % ermittelt. Dabei ist besonders zu beachten, dass der Bw. schon bisher sämtliche Betriebsausgaben bei seiner Tätigkeit als Unternehmensberater und Steuerberater (Berufsanwärter) abgezogen hat. Dort wurden zB für die genutzten PKW's die tatsächlichen Kosten abgezogen. Für die Vermittlung der Chile-Beteiligungen wurde eine Informationsmappe erstellt, die Kosten dafür dürften jedoch leicht im Pauschalsatz Platz finden. Für die Vermittlung von Chile-Beteiligungen ist es nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht erforderlich, nach Chile an den Sitz der Fa. Y zu reisen. Die Chile-Reisen des Bw. sind daher nicht durch seine Vermittlungstätigkeit bedingt, sondern sind Ausfluss einer Kapitalbeteiligung und seiner sonstigen Tätigkeit für die Fa. Y."*

Zur Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabenschuld wurde Folgendes ausgeführt: Zur Einkommens- und Vermögenssituation: Im Rahmen der Einvernahme durch das Landesgericht Linz vom 15. Oktober 2003 habe der Bw. folgende Angaben gemacht: Vermögen: zwei Einfamilienhäuser, Einkommen: 3.000,00 € - 4.000,00 € netto pro Monat, Schulden: rd. 10 Mio. S, ds. mehr als 700.000,00 €. Zum Grundvermögen werde im Wesentlichen Folgendes festgestellt: Es handle sich dabei um Einlagezahlen in Pichl, Roßleithen und Podersdorf am See. Diese Grundstücke seien lt. Auszügen aus der Grundstücksdatenbank mit den Höchstbeträgen von 963.000,00 € belastet, das seien mehr als 17 Mio. S. Außerdem sei auf allen Liegenschaften ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten der Gattin Ingeborg eingetragen. Auf diese Liegenschaften könne daher seitens der Finanzverwaltung zur Sicherung der Abgabennachforderungen nicht gegriffen werden. Aus dem laufenden Einkommen könne der Bw. die vorläufigen Abgabennachforderungen, die sich aus den im Besprechungsprogramm vom 13. November 2003 dargestellten Feststellungen ergeben würden, nicht bedienen. Die Einkünfte aus der Vermittlung von Aktien der Fa. X und der Z Group sowie die Gewinne aus der Rückgabe (Rückkauf) von Aktien an die Firma P GmbH wurde bis dato nicht in den Abgabenerklärungen erfasst. Erschwerend komme noch

hinzu, dass sich der Bw. zur Verschleierung seiner Einkünfte mit Duldung des Herrn MS der CCC bedient habe, einer Domizilgesellschaft mit Sitz in Antigua. Außerdem habe er wesentliches Vermögen nach Chile verbracht, wo er sich 1996 an der Fa. Y als Hauptaktionär beteiligt habe. Der Bw. habe zu seinen Einkünften im Verfahren wiederholt nachweislich falsche Auskünfte erteilt und sei im Übrigen offensichtlich nicht mehr bereit, irgendwelche weitere Angaben zu machen, die der Aufklärung der abgabenrechtlich wichtigen Sachverhalte dienen würden. Insbesondere auf den Vorhalt vom 6. Juni 2003, aber auch auf seine niederschriftlichen Auskünfte aus 1998 werde hingewiesen. Der genaue Sachverhalt sei im Besprechungsprogramm zur Schlussbesprechung vom 13. November 2003 dargestellt. Daraus sei unmittelbar ersichtlich, dass die Einbringung der Abgaben gefährdet und wesentlich erschwert seien. Ohne die rechtzeitige Erlassung eines Sicherstellungsauftrages werde die Behörde niemals in die Lage versetzt, ihre Abgabennachforderung durchzusetzen.

Mit Schreiben vom 25. November 2003 brachte der Bw. gegen den Sicherstellungsauftrag das Rechtsmittel der Berufung ein. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Nachverrechnung an Einkommensteuer 1994, 1995 und 1996 auf den absichtlichen und willkürlichen falschen Behauptungen des Betriebsprüfers beruhen würde, der nur das einzige Ziel verfolge, seine Existenz mit willkürlichen Falschaussagen und Falschberechnungen zu vernichten. Er verweise auf das von ihm angezettelte Prüfungsverfahren gem. § 99 Abs. 2 FinStrG gegen die Gattin des Bw. und die darauf erfolgte Geltendmachung von Ersatzansprüchen nach dem Amtshaftungsgesetz. Für die absichtlich, willkürlich und vorsätzlich unterstellten falschen Behauptungen und Berechnungen würde der Bw. beispielhaft die Darstellung auf Seite 13 des Besprechungsprogrammes vom 13. November 2003 anführen: 120 Mio. chilenische Pesos würden auf 28 Mio. S umgerechnet und daraus werde letztlich eine Provision von 2 Mio. S errechnet und der Vorwurf erhoben, ein Steuerhinterzieher zu sein. Damit die Existenz des Bw. mit Sicherheit vernichtet werde, ergehe als Resultat dieser Falschberechnungen ein Sicherstellungsauftrag über 274.100,00 €. Der Wechselkurs für chilenische Pesos betrage rd. 600,00 ch Pesos = 1,00 US\$ und der Dollarkurs sei mit rd. 12,00 S anzunehmen. 120 Mio. chilenische Pesos seien demnach 2.400.000,00 S und nicht 28 Mio. S, wie dies vom Prüfer berechnet worden sei. Die Differenz durch die falsche Berechnung des Betriebsprüfers betrage demnach rd. 25 Mio. S zum Zeitpunkt Jänner 1996. Aus den angeführten Gründen und offensichtlich vorsätzlichen und willkürlichen falschen Berechnungen und Behauptungen sei der Berufung sofort statzugeben. Der dem Bw. und seiner Gattin entstandene Schaden betrage durch die jahrelangen falschen Berechnungen und Behauptungen, die unter

Verletzung des Amts- und Steuergeheimnisses an die Öffentlichkeit gebracht worden seien, mehr als 1 Mio. €.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Dezember 2003 wurde der Berufung teilweise stattgegeben. Die Abgaben, deren Sicherstellung angeordnet wurde, wurden mit 215.900,00 € festgesetzt. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass dem Bw. das Besprechungsprogramm zur Schlussbesprechung am 17. November 2003 zugestellt worden sei. In diesem Besprechungsprogramm seien die seitens der Betriebsprüfung ermittelten Sachverhalte sehr detailliert dargestellt worden. Der Bw. habe in seiner Berufung nicht dargelegt, inwiefern die Feststellungen im Besprechungsprogramm insgesamt falsch seien. Auch in der Beschwerde gegen den Bescheid über die Einleitung des Strafverfahrens gem. § 83 Abs. 1 FinStrG vom 3. Juni 2003 brachte der Bw. keine Sachargumente vor. Daher sei diese Beschwerde vom unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Linz, mit seiner Entscheidung vom 4. September 2003 als unbegründet abgewiesen worden. In seiner Begründung führte der Senat dazu aus, dass sich neben den Unterlagen der Finanzstrafbehörde I. Instanz vor allem aus den gesammelten Erhebungsergebnissen der Betriebsprüfung des Finanzamtes Kirchdorf bestehenden im Zusammenhang mit der gegenständlichen Beschwerde relevanten Aktenteile kein Hinweis auf ein mangelhaftes Ermittlungsverfahren bzw. auf ein die von den beteiligten Prüfungsorganen getroffene Feststellungen in Zweifel ziehendes Fehlverhalten erkennen lasse. Dass bei der Umrechnung des Grundkapitales der Fa. Y von chilenischen Pesos in Schillinge ein Fehler passiert sei, sei zutreffend. Im Mai 1999 wurde der Wechselkurs bei einer Bank erfragt und dabei sei offensichtlich ein Dezimalfehler passiert. Es sei daher am 2. Dezember 2003 nochmals eine schriftliche Anfrage von der Österreichischen Nationalbank eingeholt worden. Die Einnahmen aus der Vermittlung von Aktien der Fa. Y würden daher für 1996 vorläufig geschätzt mit 200.000,00 S. Auf die beiliegende berichtigte Berechnung der Einkünfte aus Aktienvermittlungen werde hingewiesen.

## **Berechnung der Einkommensteuer 1994 bis 1996 laut den Daten im Besprechungsprogramm**

**(Beilage zum Bescheid Sicherstellungsauftrag – Berufungsvorentscheidung)**

<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb Parfumerie Perner Bw und Gattin:</b>	<b>1994</b>	<b>1995</b>	<b>1996</b>
Gewinnanteil Bw bisher laut Bescheid:	-26.622,00	-248.702,00	-333.214,00
nichtausgleichsfähige Verluste anteilig:	6.864,00		
Gewinnanteil Bw laut Feststellungsbescheid vom 30.4.1998:	-14.879,00	-236.958,00	-321.471,00

	-8.015,00	-236.958,00	-321.471,00
--	-----------	-------------	-------------

<b>Einkünfte aus selbständiger Arbeit</b>	<b>1994</b>	<b>1995</b>	<b>1996</b>
<b>Unternehmensberatung und Steuerberatung Bw:</b>			
bisher laut Bescheid:	121.031,00	293.529,00	188.804,00
Projektkosten/Aufwand "Chile": Pkt 3a des Bsprprgr., Seite 17		17.105,00	164.460,34
Projektkosten/Aufwand "Mix & Drink"			400.000,00
Privatanteil PKW: Pkt 4 des Bsprprgr., Seite 18	28.000,00	24.000,00	33.000,00
	149.031,00	334.634,00	786.264,00

<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb Aktienvermittlung Bw:</b>	<b>1995</b>	<b>1996</b>
Gewinne aus dem Rückkauf von Aktien durch die P	Pkt 1b des Bsprprgr., Seite 10	2.500.000,00
GesmbH:		
Vermittlung von Aktien:	Pkt 2c des Bsprprgr., Seite 16	1.600.000,00
		1.200.000,00
	1.600.000,00	3.700.000,00

<b>Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von Dr. C &amp; Partner GesmbH:</b>	<b>1994</b>	<b>1995</b>	<b>1996</b>
bisher laut Bescheid:	370.516,00	393.385,00	405.783,00

<b>Einkünfte aus Vermietung Bw und Gattin:</b>	<b>1994</b>	<b>1995</b>	<b>1996</b>
Anteil Bw bisher laut Bescheid:	-30.265,00	-17.230,00	-14.574,00
Einkünfte aus Vermietung laut Feststellungsbescheid vom 30.4.1998:	936,00	5.204,00	6.622,00

<b>Einkünfte gem. § 2 Abs. 2 EStG:</b>	<b>1994</b>	<b>1995</b>	<b>1996</b>
Einkünfte aus selbständiger Arbeit:	149.031,00	334.634,00	786.264,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	-8.015,00	1.363.042,00	3.378.529,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	370.516,00	393.385,00	405.783,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:	936,00	5.204,00	6.622,00
Sonderausgaben:	-20.000,00	-20.000,00	0,00
	492.468,00	2.076.265,00	4.577.198,00

Bemessungsgrundlage Einkommensteuer:	492.500,00	2.076.300,00	4.577.200,00
ergibt Einkommensteuerschuld:	134.816,16	910.660,00	2.161.266,00
anrechenbare Lohnsteuer:	-92.910,70	-103.548,50	-108.909,00
Abgabenschuld (gerundet) gem. § 204 BAO:	41.905,00	807.112,00	2.052.357,00
Abgabenschuld bisher laut Bescheid:	9.229,00	-6.618,00	-74.467,00
ergibt Nachforderung laut Betriebsprüfung:	32.676,00	813.730,00	2.126.824,00

### Berichtigte Berechnung der Einkünfte aus Aktienvermittlung

<b>Vermittlungserlöse Chile-Beteiligungen:</b>	<b>1996</b>
Grundkapital Stand Jänner 1996:	2.832.00,00
Grundkapital Stand Dezember 1996:	10.530.000,00
ergibt Kapitalzuwachs:	7.698.000,00
davon 10 % Vermittlungsprovision:	769.800,00
davon Anteil Bw (geschätzt):	200.000,00

<b>Einkünfte aus Vermittlung von Aktien:</b>	<b>1995</b>	<b>1996</b>
Provisionen aus der Vermittlung von X- und S-Aktien:	1.800.000,00	1.100.000,00
geldwerter Vorteil PKW-Nutzung von der P GesmbH:	28.627,00	111.805,00
Provision aus der Vermittlung von Chile-Aktien:	0,00	200.000,00
	1.828.627,00	1.411.805,00
Betriebsausgaben (12 % pauschal):	-219.435,00	-169.417,00
	1.609.192,00	1.242.388,00
Einkünfte aus Vermittlungsgeschäften (gerundet):	1.600.000,00	1.200.000,00

### Grundkapital Fa. Y

	<b>ch. Pesos</b>	<b>ATS</b>
Kurs Ende Jänner 1996:	100,00	2,36
Kurs Ende Dezember 1996:	100,00	2,34
Kurs Ende Jänner 1997:	100,00	2,51

	<b>Datum</b>	<b>ch. Pesos</b>	<b>ATS</b>
eingezahltes Kapital:	29.01.96	120.000.000,00	2.832.000,00
Kapital gesamt nach Kapitalerhöhung:	13.12.96	450.000.000,00	10.530.000,00
Kapital gesamt nach Kapitalerhöhung:	09.02.97	1.000.000.000,00	25.100.000,00

Mit Schriftsatz vom 18. Jänner 2003 brachte der Bw. Vorlageantrag ein. Soweit für das gegenständliche Verfahren relevant wurde ergänzend zur Berufung vorgebracht, dass der Bw. seine Investition in die chilenische Firma nie geheim gehalten habe. Bereits in der Niederschrift vom 22. Juli 1998 habe er dem Betriebsprüfer diese Beteiligung mitgeteilt und dass diese Beteiligung mit Kredit finanziert worden sei. Der Vorwurf wesentliches Vermögen nach Chile verbracht zu haben sei daher ebenso falsch wie die Berechnung des Kapitals. Das Kapital sei um rd. das Zehnfache falsch und damit zu hoch berechnet worden. Der geschätzte Abgabenbetrag von 274.000,00 € wäre daher ebenfalls um den zehnfachen Wert zu verkleinern und somit mit einem Zehntel des ursprünglichen Betrages anzusetzen, das hieße, der nach § 184 BAO geschätzte Abgabenbetrag sei mit 27.400,00 € anzusetzen. Der zweite Rechenversuch des Betriebsprüfers lt. Berufungsvorentscheidung sei ebenfalls falsch. Das angeführte Kapital nach Kapitalerhöhung per 9. Februar 1997 von 25,100.000,00 S sollte bis 9. Februar 2000 einbezahlt werden, sei aber nicht verpflichtend einzuzahlen. Zum Stichtag 9. Februar 1997 seien nach Erinnerung des Bw. rd. 15 Mio. S einbezahlt worden. Dass bei derartigen Rechenfehlern kein mangelhaftes Ermittlungsverfahren vorliegen solle, wie im Punkt 1 der Berufungsvorentscheidung behauptet werde, könne sich der Bw. nicht vorstellen. Es sei jetzt bereits ersichtlich, dass genau wie im Verfahren gegen seine Gattin keine Steuernachzahlung sich ergeben könne und damit keine Rechtfertigung zu einem Sicherstellungsauftrag vorläge. Weiters werde behauptet, der Bw. hätte rd. 2.800.000,00 S Vermittlungsprovisionen von Aktien erhalten. Insbesondere für das Projekt Chile. Beispielsweise möchte der Bw. anführen, dass alle Investoren das eingesetzte Geld retour bekommen hätten. Dieser Sachverhalt werde sogar von seinem ärgsten Feind, Herrn S, bestätigt. Wie bzw. von wem sollte der Bw. eine Provision bekommen, wenn ein Investor 500.000,00 S investiert und 500.000,00 S retour bekommen würde. Zur Klarstellung führe der Bw. nochmals an, dass es unmöglich sei, dass eine Provision für ihn übrig bleibe, wenn er alle Aktien seiner Kunden zum ursprünglichen Kaufpreis zurückkaufe, das hieße, die Geschäfte rückgängig gemacht und Aktien an Herrn R zurückgegeben habe. Nachdem in wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Projekt "Chile" dem Bw. zugeordnet werde, seien auch die damit verbundenen Kosten wie zB die von Herrn R verrechneten Zinsen von Darlehen, rd. 113.000,00 US\$ als Ausgaben in Abzug zu bringen. Dadurch ergebe sich ein Verlust, das sei aber bei wertlos gewordenen Aktien nicht verwunderlich. Das hieße, der Zinsanteil sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise in Abzug zu bringen und Provisionen würden keine übrig bleiben, weil die eventuell in Aussicht gestellten Provisionen für die Aktienrückkäufe verwendet werden müssten. Weder bei der Darlehenshingabe durch Aktien noch bei der Tilgung des Darlehens

durch die Aktienrückgabe sei zwischen Herrn R und dem Bw. Geld geflossen, daher könne auch kein Verlust oder Gewinn aus diesem Geschäft entstehen. Der Verlust durch die Zinsen sei mit den angeblichen Aktienbuchgewinnen auszugleichen und seien ebenfalls die restlichen wertlos gewordenen Aktien gegenzurechnen. Es bleibe daher weder Geld für angebliche Provisionen noch für Aktiengewinne, weil in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die gesamte Abwicklung in einer Summe zu betrachten sei und sämtliche Aktien entweder zurückgegeben worden seien oder wertlos bzw. unverkäuflich seien und andererseits das Darlehen zur Gänze zurückbezahlt worden sei. Bei der Berechnung der Aktienrückkäufe gegen Tilgung Darlehen "Chile" sei ebenfalls ersichtlich, dass ein Rechenfehler unterlaufen sei. Angeblich seien am 6. November 1995 53.100 Stück Aktien um 300.000,00 S gekauft worden. Zu diesem Datum wäre für 53.100 Stück mindestens der Betrag von 1.300.000,00 S zu bezahlen gewesen und hätte sich somit ein zu berücksichtigender Verlust von zumindestens 775.000,00 S ergeben und nicht ein falsch berechneter Gewinn von 241.443,00 S. Weiters seien für das Projekt "Mix & Drink" vom Konto des Bw. 400.000,00 S für dringende Überweisungen finanziert worden. Dieser Betrag sei bis heute nicht zurückbezahlt worden. Diesen Betrag hätte der Bw. nicht eingeklagt, weil er Rechtskosten vermeiden wollte und die Klage mangels Vermögens der R- bzw. W-Firma sowieso keinen Erfolg gebracht hätte und nur Kosten entstanden wären. Diese Kosten seien daher als Barauslagen wie bei einem Rechtsanwalt als Betriebsausgabe in Zusammenhang mit den Einnahmen aus der Beratungstätigkeit Mix & Drink sehr wohl abzugsfähig.

Der Betriebsprüfer nahm hiezu wie folgt Stellung: Dem Bw. sei bisher ausführlich Gelegenheit geboten worden, zu den Ermittlungen durch die Betriebsprüfung Stellung zu nehmen. Es sei schon 1998 zu den Sachverhalten Aktienvermittlung, Aktienrückkäufe, Darlehen und Projekt "Chile" ausführlich befragt worden und habe dazu ausweichende oder falsche Auskünfte erteilt. Der sehr umfangreiche Ergänzungsvorhalt vom 6. Juni 2003 sei bis dato ebenfalls unbeantwortet geblieben. Im Punkt 5 des Besprechungsprogrammes vom 13. November 2003 sei der Bw. letztmalig aufgefordert worden, alle bisher in den Vorhalten angeforderten Unterlagen binnen zwei Wochen ab Zustellung des Besprechungsprogrammes vorzulegen. Diese Frist sei am 1. Dezember 2003 abgelaufen, bis dato sei nichts ergänzt worden. Der Vorwurf, der Prüfer bzw. das Prüferteam sei an objektiver Sachverhaltsermittlung nicht interessiert, gehe somit ins Leere. Bei der Umrechnung von chilenischen Pesos in österreichische Schillinge sei im Besprechungsprogramm tatsächlich ein Fehler passiert. Dieser Fehler sei jedoch unverzüglich durch die Berufungsvorentscheidung vom 12. Dezember 2002 zum Bescheid Sicherstellungsauftrag korrigiert worden. Der Bw. weise in seinem Antrag auf

einen weiteren Fehler hin. Bei der Berechnung des Gesamtgewinnes aus den Aktienrückkäufen gegen Tilgung Darlehen "Chile" im Frühjahr 1996 sei tatsächlich bei der Vertragsnummer L-11-95-0168 (Losungswort "Johanna Chile") die Aktienzahl falsch, es sei offensichtlich eine Verwechslung mit dem Gesamtkaufpreis in US\$ erfolgt. Wie dem beiliegenden Vermittlungsauftrag vom 6. November 1995 und dem ebenfalls beiliegenden Vermittlungsauftrag zum Verkauf vom 23. Mai 1996 leicht zu entnehmen sei, würde dies aber an dem ermittelten Gewinn nichts ändern: Die Anschaffungskosten iHv. 300.000,00 S und der Erlösrückkauf iHv. 541.443,80 S seien richtig erfasst.

Der Bw. sei als Vermittler im Auftrag der Vertriebsorganisation P GmbH aufgetreten und habe von dieser Vermittlungsprovisionen erhalten, die er durch Zwischenschaltung der Domizilgesellschaft CCC , Antigua, verschleiert habe. Die Provisionen seien dabei von der P GmbH zum Bw. geflossen bzw. seien sie vom Bw. gleich vom Gesamtbetrag der vermittelten Aktien, den er in der Regel von den Anlegern bar kassiert haben dürfte, einbehalten worden. Bei der P GmbH seien jedenfalls für alle Aktienvermittlungen Provisionen berechnet worden und als Betriebsausgaben verbucht worden. Der Bw. wäre somit der einzige Vermittler, der für seine Tätigkeit keine Provisionen erhalten hätte. Zur Rückgabe der Aktien: Es werde nicht bestritten, dass der Bw. die in seiner Klientel vermittelten Aktien zum Großteil wieder zurückgenommen habe. Wie viele Aktien genau zurückgenommen worden seien (an die P GmbH rückverkauft worden seien), konnte bis dato nicht ermittelt werden. Tatsache sei, dass nicht alle Aktien zurückgenommen worden seien. Wie im Besprechungsprogramm dargestellt habe der Bw. diese Aktien jedoch lt. derzeitigem Ermittlungsstand wiederum mit Gewinnen an die P GmbH verkauft. Von einer Rückgängigmachung der ursprünglichen Geschäfte könne daher keine Rede sein, es handle sich um Kauf und Verkauf von Aktien, für die es jeweils auch zwei verschiedene Vermittlungsaufträge bei der P GmbH gäbe. Auf den Vermittlungsaufträgen zum Verkauf seien auch die einzelnen Gewinne im Detail ausgewiesen. Auf die Beilagen zu dieser Stellungnahme werde demonstrativ hingewiesen. Im Übrigen stehe es dem Bw. jederzeit offen, sämtliche Aktienvermittlungen im Detail offen zu legen. Zum Darlehen Fa. Y iHv. 1,1 Mio. US\$ werde ausgeführt, dass der Bw. offensichtlich akzeptieren würde, dass dieses Darlehen ihm zuzurechnen sei. Seien deswegen die Zinsen als Betriebsausgaben abzugsfähig? Hiezu wäre zu klären und zu belegen, wofür dieses Darlehen genau verwendet worden sei. Ein Teil davon sei höchstwahrscheinlich zur Anschaffung seiner Beteiligung an der Fa. Y verwendet worden. Es sei nicht dargelegt worden, was mit dem Rest geschehen ist bzw. ob der Bw. diesen ebenfalls in irgendeiner Form an die Fa. Y weitergereicht habe. Der Bw. würde zwar erklären, dass alles bereits zurückgezahlt worden sei und widerspreche damit den

Angaben des Herrn R. Genauere Angaben sowie Belege über die Entwicklung dieses Darlehens bleibe er jedoch schuldig. Ergänzend werde noch angeführt, dass aufgrund der äußerst mangelhaften Buchführung bei der Fa. X die Bilanzdaten dieser Gesellschaft grundsätzlich einer eingehenderen Prüfung zu unterziehen seien. Dass das Grundkapital der Fa. Y nicht voll einbezahlt worden sei, hätte die Betriebsprüfung nicht wissen können. Es werde jedoch darauf hingewiesen, dass der Bw. bei der Befragung vom 18. Februar 1998 aufgefordert worden sei, zur Fa. Y folgende Unterlagen vorzulegen: Gründungsurkunde, Aktienzeichnungsscheine, Generalversammlungsprotokolle, Grundbuchs- und Firmenbuchseintragungen, Kapitaleinzahlungsbelege, Bilanzen und Darlehensverträge. Am 18. Februar 1998 habe der Bw. vorerst zugesagt, diese Unterlagen nach Möglichkeit binnen vier Wochen zu beschaffen und vorzulegen. Bei den darauf folgenden Befragungen sei jedoch die Beibringung dieser Unterlagen endgültig verweigert worden. Wäre der Bw. seiner Offenlegungspflicht ordnungsgemäß nachgekommen, so wäre die Höhe des Grundkapitals bzw. des eingezahlten Grundkapitales nie ein Problem gewesen. In diesem Fall wäre auch der im Besprechungsprogramm enthaltene Dezimalfehler, der durch die Berufungsvorentscheidung zum Sicherstellungsauftrag berichtigt worden sei, nicht passiert. Die Höhe der Einnahmen aus den Vermittlungen von Aktien der Fa. Y sei im Zuge der Berufungsvorentscheidung vom 12. Dezember 2003 ohnehin auf den sehr niedrigen Betrag von 200.000,00 S korrigiert worden. Der Stellungnahme beigelegt wurden eine Aufstellung "Aktienrückkäufe gegen Tilgung Darlehen Chile", eingegangen am 18. Dezember 2003, Vermittlungsauftrag mit Nr. L-11-95-0168 mit Losungswort "Johanna Chile", Vermittlungsauftrag zum Verkauf mit Nr. L-11-95-0168 mit Losungswort "Johanna Chile", Vermittlungsauftrag mit Nr. L-10-95-0157 mit Losungswort "Chile", Vermittlungsauftrag zum Verkauf mit Nr. L-10-95-0157 mit Losungswort "Chile", Niederschrift WS vom 6. Juli 1998.

Die Stellungnahme des Betriebsprüfers zum Vorlageantrag wurde dem Bw. nachweislich zur Kenntnis gebracht. Bis dato ist dazu jedoch keine Gegenäußerung erfolgt. Das Betriebsprüfungsverfahren wurde am 22. Jänner 2004 abgeschlossen. Die Schlussbesprechung entfiel, da weder der Bw. noch ein steuerlicher Vertreter zum angegebenen Termin erschienen sind. Die Einkommensteuerbescheide 1994 – 1996 sind bereits ergangen. Am 2. März 2004 hat der Bw. einen Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist betreffend die Einkommensteuerbescheide vom 3. Februar 2004 für die Jahre 1994 bis 1996 eingebracht. Die Rechtsmittelfrist soll bis 31. Oktober 2004 verlängert werden. Der Antrag wird im Wesentlichen damit begründet, dass der Bw. bedingt durch seine Krankheit (Magenbeschwerden und Hautkrankheiten an den Handinnenflächen und Beinen

und der schweren psychischen Erkrankung) derzeit nicht in der Lage sei, den Termin für die Rechtsmittelfrist wahrzunehmen. Mit Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr wurde die Rechtsmittelfrist bis 5. April 2004 verlängert.

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

Gemäß § 232 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabenpflicht 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 der Abgaben zu begegnen. Abs. 2 dieser Gesetzesstelle normiert, dass der Sicherstellungsauftrag ua. die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld sowie die Gründe zu enthalten hat, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgaben ergibt.

Ein Sicherstellungsauftrag ist kein abschließender Sachbescheid, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende "Sofortmaßnahme", die dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn der Grund zur Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgaben gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise und nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens gesetzt werden kann, sondern dass es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind.

Die Abgabenschuld entsteht nicht erst nach dem Abschluss des Ermittlungsverfahrens oder gar erst mit Zustellung des Abgabenbescheides, sondern unabhängig davon gem. § 4 BAO sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an dem das Gesetz die Abgabenpflicht knüpft. Nicht die Aufdeckung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes, sondern seine Verwirklichung ist somit für das Entstehen der Abgabenschuld maßgebend. Aus § 4 Abs. 2 BAO ergibt sich der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld für die Einkommensteuer. Die zu veranlagende Einkommensteuer entsteht mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird. Im vorliegenden Fall war daher die Abgabenschuld betreffend Einkommensteuer 1994 bis 1996 zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages am 20. November 2003, somit nach Ablauf der Veranlagungsjahre 1994 – 1996, dem Grunde nach entstanden.

Ebenso gibt es gewichtige Anhaltspunkte für die Höhe der Abgabenschuld, wie im Zuge der durchgeführten Betriebsprüfung festgestellt und in der Folge im Besprechungsprogramm vom 13. November 2003 sowie im Betriebsprüfungsbericht vom 3. Februar 2004 ausführlich dargelegt wurde. Für die Erlassung des Sicherstellungsauftrages ist die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld nicht erforderlich. Im vorliegenden Fall war dies auch nicht möglich, da der Bw. von sich aus den steuerlich relevanten Sachverhalt nicht bzw. nicht ausreichend offen legte. Er ließ zahlreiche und umfangreiche Ergänzungsersuchen seitens der Abgabenbehörde erster Instanz unbeantwortet und legte nötige Unterlagen nicht vor. Es liegt in der Natur einer Sofortmaßnahme, dass sie nicht nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens gesetzt werden kann und daher gewisse Unsicherheitsfaktoren in sich schließt. Aus den Punkten 1b, 2c, 3a, 3b und 4 des Besprechungsprogrammes, das dem Bw. nachweislich zugestellt worden war, ergaben sich die Nachforderungen an Einkommensteuer, die im Rahmen der Berufungsvorentscheidung zum berufungsgegenständlichen Sicherstellungsauftrag noch modifiziert worden waren.

**Vermittlung von Aktien** (Punkt 2c des Besprechungsprogrammes): Der Bw. hat die Erlöse aus Aktienvermittlungsgeschäften nicht in den Aufzeichnungen und Abgabenerklärungen erfasst. Trotz mehrmaligen diesbezüglichen Ersuchens des Finanzamtes legte der Bw. die diesbezüglichen Unterlagen nicht vor. Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist die Behörde verpflichtet zur Schätzung, wenn der Abgabenpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Die Abgabenbehörde war im vorliegenden Fall daher verpflichtet die Abgabengrundlagen zu schätzen. Die Höhe der zu schätzenden Vermittlungserlöse betreffend die X-Aktien und die S-Aktien orientieren sich an den bei der P GmbH verbuchten Beträgen und an der Liquidationsrechnung der CCC. Die Höhe der Vermittlungserlöse betreffend der Y GmbH wird auf Basis des Kapitalzuwachses im Jahre 1996 geschätzt, wobei für den Bw. ein geringer Anteil an den möglichen Gesamtprovisionen angesetzt wurde. Der Provisionsansatz iHv. 10 % ist ebenfalls äußerst niedrig gewählt, bei den X-Aktien und den S-Aktien wurden wesentlich höhere Provisionen lukriert. Dass bei der Umrechnung des Grundkapitales der Fa. Y von chilenischen Pesos in österreichische Schilling ein Fehler passiert ist, ist zutreffend. Diese Unrichtigkeit wurde jedoch bereits im Zuge der Berufungsvorentscheidung korrigiert. Der Bw. behauptet in diesem Zusammenhang, er habe keine Vermittlungsprovision erhalten. Der Behörde liegen die Kopien der Vermittlungsaufträge für den An- und Verkauf vor. Daraus ist ersichtlich, das es sich um zwei jeweils unabhängige

Geschäfte handelt und nicht um ein Rückgängigmachen der ursprünglichen Geschäfte, wie dies der Bw. behauptet. Bei der P-GmbH wurden für die Aktienvermittlung Provisionen berechnet und als Betriebsausgaben verbucht. Die Theorie des BW., er habe keine Provisionen erhalten entbehrt jeder Logik und ist als reine Schutzbehauptung zu qualifizieren. Da auch im Sicherstellungsverfahren keine Unterlagen in Zusammenhang mit der Vermittlung von Aktien vorgelegt wurden, besteht kein Grund, von den Feststellung der Betriebsprüfung Abstand zu nehmen.

**Gewinne aus dem Rückkauf von Aktien durch die P GmbH** (Punkt 1b des Besprechungsprogrammes): Seitens der Betriebsprüfung konnte festgestellt werden, dass der Bw. Spekulationsgewinne aus der Rückgabe von Aktien an die P GmbH nicht an die Anleger weitergegeben hat, sondern diese selbst lukriert hat. Eine genaue Überprüfung dieses Sachverhaltes ist nicht möglich, da der Bw. trotz Vorhalt vom 6. Juni 2003 keine Auskünfte dazu erteilt und auch keine Dokumente vorlegt. Die entstandenen Spekulationsgewinne haben insgesamt mehr als 2.087.119,59 S betragen, wobei dieser Betrag mit Sicherheit nicht vollständig ist. In diesem Zusammenhang ist auch auf die Stellungnahme (samt Beilagen) des Betriebsprüfers zum Vorlageantrag zu verweisen, auf die der Bw. bislang weder schriftlich noch mündlich reagiert hat. Die Spekulationsgewinne sind daher ihrer Höhe nach zu schätzen und dem Bw. im Veranlagungszeitraum 1996 zuzurechnnen.

**Projektkosten/Aufwand "Chile"** (Punkt 3a des Besprechungsprogrammes): Der Bw. hätte im Auftrag und im Namen der Fa. X eine Beteiligung an der Fa. Y eingehen sollen, tatsächlich hat er sich offensichtlich selbst an dieser beteiligt. Aus der (angeblichen) Projektbetreuung für die Fa. X in den Jahren 1995 und 1996 hat der Bw. Verluste erwirtschaftet, die Ausgaben waren wesentlich höher als die Einnahmen. In diesem Zusammenhang gab der Bw. bekannt, er hätte vor Ort in Chile für die Fa. X die Kontrolle der Bücher zu bewerkstelligen gehabt. Da es jedoch ein Projekt "Chile" der Fa. X niemals gegeben hat, kann der Bw. auch nicht im Auftrag der Fa. X die Bücher der Fa. Y kontrolliert haben. Die vom Bw. verbuchen Projektkosten können tatsächlich daher nicht betrieblich verursacht worden sein. Es handelt sich dabei um nichtabzugsfähige Aufwendungen.

**Projektkosten/Aufwand "Mix & Drink"** (Punkt 3b des Besprechungsprogrammes): Am 31. Dezember 1996 wurde auf dem Konto 7680 ein Betrag iHv. 400.000,00 S unter dem Titel Projektkosten aufwandswirksam verbucht. Auf diesem Beleg wurde der Text "wird wieder zurückgezahlt von X" vermerkt. Bei seiner Befragung vom 18. Februar 1998 gab der Bw. im Wesentlichen hiezu bekannt, dass er diesen Betrag für die Fa. X oder die Fa. X GmbH in Linz vorfinanziert habe. Die Verbuchung als Betriebsausgabe wurde damit begründet, dass er diese

---

Beträge genauso behandelt habe, wie Barauslagen von einem Rechtsanwalt. Eine Vorfinanzierung von Projektkosten für die Fa. X oder die Fa. X GmbH kann grundsätzlich nicht zu einer Betriebsausgabe bei der Unternehmensberatung des Bw. führen. Der Betrag iHv. 400.000,00 S wurde daher nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

**Privatanteil PKW** (Punkt 4 des Besprechungsprogrammes): Im Jahr 1994 wurde für die Nutzung eines Kfz ein Privatanteil iHv. 5.000,00 S ausgeschieden, in den Folgejahren wurde kein Privatanteil mehr berücksichtigt. Am 18. März 1998 gab der Bw. dazu Folgendes an: Privatanteile 20 % betreffen das Kfz Renault Espace. Die Privatfahrten 1995 und 1996 waren minimalst, daher wurde kein Privatanteil angesetzt. Besagte 5.000,00 S betragen gerade 3,75 % der Gesamtkosten. Fahrtenbücher und sonstige Nachweise über das Ausmaß der privaten Nutzung wurden nicht geführt. Seitens der Betriebsprüfung wurde ein Privatanteil für die Kfz-Nutzung im Ausmaß von 25 % geschätzt. Vom Bw. wurde diesbezüglich kein Vorbringen erstattet.

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass die Betriebsprüfung ihre Feststellungen aufgrund jahrelanger akribischer Ermittlungstätigkeit getroffen hat. Eine konstruktive Mitarbeit des Bw. war dabei weitgehend zu vermissen. Er weigerte sich, Unterlagen vorzulegen und Ergänzungssuchen der Behörde zu beantworten. Er nahm bei der mehrmals verschobenen Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung nicht teil und entsendete auch keinen Vertreter. Selbst die Stellungnahme des Betriebsprüfers zum Vorlageantrag des Bw. ließ er unbeantwortet. Die im Rahmen dieses Berufungsverfahrens vom Bw. getätigten umfangreichen pauschalen Beschuldigungen sind so unqualifiziert und so wenig sachbezogen, dass sie nicht geeignet sind, den UFS dazu zu veranlassen, die schlüssigen Ausführungen der Betriebsprüfung in Zweifel zu ziehen.

Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jedenfalls bei drohendem Konkurs- oder Ausgleichverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, Vermögensverschleppung ins Ausland oder an Verwandte oder bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung gegeben. Auch schwerwiegende Mängel in den Büchern und Aufzeichnungen, welche die Annahme begründen, dass sich der Abgabepflichtige auch der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen trachten wird, ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des Abgabepflichtigen, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten lässt, rechtfertigen eine Sicherstellung.

Auf die Liegenschaften des Bw. kann die Finanzverwaltung zur Sicherung der Abgabennachforderungen nicht zugreifen, weil diese einerseits mit den Höchstbeträgen belastet sind, andererseits auf allen Liegenschaften ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten der Gattin des Bw. eingetragen ist. Aus dem laufenden Einkommen des Bw. können die gegenständlichen Abgabennachforderungen nicht getilgt werden. Der Bw. hat Teile seiner Einkünfte der Abgabenbehörde gegenüber nicht erklärt und sich zur Verschleierung seiner Einkünfte einer Domizilgesellschaft mit Sitz in Antigua bedient. Außerdem hat er wesentliches Vermögen nach Chile verbracht. In diesem Zusammenhang wird auch auf das mit Bescheid vom 5. Mai 2003 gegen den Bw. eingeleitete Strafverfahren gem. § 83 Abs. 1 FinStrG verwiesen.

Aus all diesen Umständen muss geschlossen werden, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Einbringung voraussichtlich gesichert erscheint.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 22. März 2004