



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Ludwig Kreil und die weiteren Mitglieder Mag. Alfred Zinöcker, Mag. Martin Daxner und Mag. Waltraud Schirz im Beisein der Schriftführerin Tanja Grottenthaler über die Berufung des W, vertreten durch Breinbauer & Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 4021 Linz, Bockgasse 2a, vom 10. Mai 2007 gegen den Vollstreckungsbescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 3. Mai 2007, StNr. 000/0000 nach der am 14. Oktober 2008 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber hat gemeinsam mit weiteren Personen im gesamten Bundesgebiet Diskotheken betrieben. Dazu wurde eine Fülle von Gesellschaften mit beschränkter Haftung gegründet, an denen der Berufungswerber als Gesellschafter beteiligt war und als Geschäftsführer fungierte.

Im Zuge einer mehrjährigen bundesweiten Prüfung dieser Gesellschaften erfolgten zahlreiche Hausdurchsuchungen und Zeugeneinvernahmen. Im Wesentlichen wird den Diskothekenbetreibern vorgeworfen, dass durch Manipulationen der in den Diskotheken verwendeten EDV-Kassensysteme massive Umsatzverkürzungen bewirkt wurden.

Mit vorläufigen Bescheiden gemäß § 200 Abs. 1 BAO vom 19.12.2006 wurden dem Berufungswerber gemäß § 95 Abs. 5 EStG Kapitalertragsteuern für die Jahre 2000 bis 2004 in Höhe von insgesamt 296.984,97 € vorgeschrieben, die aus verdeckten Gewinnausschüttungen

der Firma N GmbH resultieren. An dieser mit Gesellschaftsvertrag vom 26.5.2000 gegründeten Gesellschaft ist der Berufungswerber zu 50 % beteiligt und war in der Zeit von 3.8.2001 bis Ende 2003 selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer.

Gegen diese Bescheide wurde mit Eingaben vom 17.1.2007 Berufung erhoben, und die Aussetzung der Einhebung der Abgaben gemäß § 212a BAO beantragt.

Der Aussetzungsantrag wurde mit Bescheid vom 6.2.2007 abgewiesen, da das Verhalten des Berufungswerbers auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben gerichtet sei. Aus der Einstellung von Gastronomiebetrieben, die von Gesellschaften betrieben würden, an denen der Berufungswerber als Gesellschafter oder Mitunternehmer beteiligt sei bzw. auf die er wesentlichen Einfluss habe, sei ein Verhalten ableitbar, das auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben gerichtet sei. Mit Rechnung vom 15.5.2006 wären die Einrichtungsgegenstände der E GmbH (Betreibergesellschaft des Lokales "X") an die B GmbH veräußert worden. Dem Berufungswerber als Gesellschafter der E GmbH seien durch diese Verkäufe die wesentlichen Grundlagen der Einkunftsquelle entzogen worden. Nach Veräußerung der Einrichtungsgegenstände sei der Gesellschaftsanteil an der E GmbH im September 2006 abgetreten worden. Der Berufungswerber sei am Stammkapital mit 50 % beteiligt gewesen. Weiters sei aktenkundig, dass seit Bekanntgabe der vorläufigen Prüfungsfeststellungen am 1.2.2006 die von der N GmbH betriebenen Lokale sukzessive verkauft worden seien. Es sei der Verkauf der Lokale "XX", "XXX" und "XXXX" bekannt. Somit seien, wie bei der E GmbH, dem Berufungswerber die wesentlichen Grundlagen seiner Einkunftsquelle entzogen worden. Es könne nicht ausgeschlossen werden, dass auch bei anderen Gesellschaften, an denen der Berufungswerber beteiligt sei, die geschilderte Vorgangsweise fortgesetzt und somit den Gesellschaften bzw. dem Berufungswerber die finanzielle Grundlage entzogen werde. Überdies seien die Gesellschaftsanteile an der A GmbH abgetreten worden, die unter anderem die "NN" betrieben habe. Der Berufungswerber sei am Stammkapital dieser Gesellschaft mit 25 % beteiligt gewesen. Die Anteilsabtretung sei am 1.2.2006 im Firmenbuch eingetragen worden. Weiters gäbe es verschiedene liechtensteinische Stiftungen, die dem Berufungswerber zuzurechnen wären, da sie Pfandgeber für einen Bürgschaftskredit "seiner ehemaligen Firma" wären. Einer Aufforderung zur Offenlegung der Vermögensverhältnisse dieser Stiftungen sei nicht nachgekommen worden. Es sei daher auch nach Bescheiderlassung ein Verhalten an den Tag gelegt worden, das eine Gefährdung der Einbringung darstelle. Zu den Stiftungen werde weiters angeführt, dass bei der durch das Landesgericht Linz angeordneten Kontoöffnung bei der P-Bank bekannt geworden sei, dass der Berufungswerber als Sicherheiten für einen Privatkredit in Höhe von 625.000,00 € Wertpapierdepots angeboten habe. Für diese Wertpapierdepots würden die erwähnten Stiftungen als Pfandgeber in Erscheinung treten, d.h. sowohl für eine Firma, an welcher der

Berufungswerber beteiligt gewesen sei, als auch für dessen Privatdarlehen würden Wertpapierdepots lautend auf liechtensteinische Firmen als Pfand hinterlegt. Für die Gefährdung der Einbringlichkeit im Sinne des § 212a Abs. 2 lit. c BAO sei die mit dem Verhalten verbundene objektive Gefährdungseignung entscheidend, nicht die Motivation des Abgabepflichtigen. Bedeutsam sei nicht nur ein im engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Aussetzungsantrag stehendes Verhalten des Abgabepflichtigen, sondern auch ein zeitlich davor liegendes Verhalten (VwGH 29.6.1999, 98/14/0123).

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 28.2.2007, eingelangt am 1.3.2007, Berufung erhoben. Der Berufungswerber habe aus Beteiligungsverhältnissen bisher ohnehin kein Einkommen bezogen, da – ausgenommen von einer vergleichsweise geringen Ausschüttung bei der Firma W-GmbH – es zu keinen Ausschüttungen an Gesellschafter gekommen sei. Durch den Verkauf von Einrichtungsgegenständen wären dem Berufungswerber keine Einkunftsquellen entzogen worden. Auch Abtretungen von Gesellschaftsanteilen zum Nominalen hätten keinen Einfluss auf die Einkünfte des Berufungswerbers. Dieser habe in den Prüfungsjahren und bis dato im wesentlichen Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als hoch qualifizierter Gastronomiefachmann und aus Vermietungen bezogen. Als Gastronomiefachmann sei er hinsichtlich seines Einkommens nicht von Aufträgen von N-Betrieben abhängig. Zu den vom Finanzamt angesprochenen Stiftungen wurde darauf hingewiesen, dass bei Übernahme von Bürgschaften durch Dritte (z.B. eine Stiftung) für eine Gesellschaft gegenüber Kreditgebern damit die Vermögens- und Einkommensverhältnisse von beteiligten Gesellschaftern nicht automatisch berührt würden. Hinsichtlich der Einbringlichkeit sei dies völlig irrelevant, die Bedienung von Firmenkrediten liege in der Sphäre der Gesellschaft und nicht der Gesellschafter. Besicherungen von Privatdarlehen durch Stiftungen hätten keinen Einfluss auf die Einbringlichkeit.

Mit Vorladung vom 23.4.2007 wurde der Berufungswerber aufgefordert, zur Erhebung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse am 2.5.2007 um 9:00 Uhr beim Finanzamt vorzusprechen, und dazu ein beigelegtes Formular betreffend Vermögensverzeichnis ausgefüllt mitzunehmen.

Zu dieser Vorladung wurde mit Eingabe vom 26.4.2007 mitgeteilt, dass aufgrund des gegen den Berufungswerber laufenden gerichtlichen Finanzstrafverfahrens dem Finanzamt keinerlei Auskünfte erteilt würden, und der Vorladung daher nicht nachgekommen werde.

Am 3.5.2007 erließ das Finanzamt einen Vollstreckungsbescheid gemäß § 230 Abs. 7 BAO, um die mit dem Aussetzungsantrag bzw. mit der gegen die Abweisung dieses Antrages eingebrachten Berufung verbundene Hemmung der Einbringung zu beseitigen. Dabei wurde zunächst auf die oben wiedergegebene Begründung im Bescheid vom "7.2.2007" (richtig: 6.2.2007) verwiesen, mit dem der Aussetzungsantrag abgewiesen worden war. Sodann

wurden die allgemeinen Voraussetzungen für die Erlassung eines Vollstreckungsbescheides dargestellt. Dabei wurde unter anderem darauf hingewiesen, dass das Vorliegen einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung regelmäßig nur auf Grund einer Gegenüberstellung der Abgabenforderung und des dem Abgabepflichtigen zur Begleichung dieser Forderung zur Verfügung stehenden Einkommens und Vermögens beurteilt werden könne. Eine solche Gegenüberstellung sei mangels Mitwirkung des Abgabenschuldners nicht möglich gewesen, da der Vorladung vom 23.4.2007 nicht Folge geleistet worden sei. Dem Finanzamt sei folgendes Vermögen des Berufungswerbers bekannt: ein Kraftfahrzeug (BMW X5 Bj. 2003), Liegenschaftshälfteanteil GB L, Ansprüche aus Er- und Ablebensversicherungen, Einkünfte aus der R-GmbH und B GmbH, Einkünfte aus der Vermietung der G GmbH, Gesellschaftsanteile bei diversen (beispielhaft angeführten) Kapitalgesellschaften. Der Berufungswerber sei zwar Hälfteeigentümer der genannten Liegenschaft, jedoch bestehe auf seinem Anteil ein Pfandrecht in Höhe von 400.000,00 € zugunsten der Raiffeisenbank. Ob die Lebensversicherungen vinkuliert seien und ob es sich beim gegenständlichen Fahrzeug um ein Leasingfahrzeug handle, habe nicht ermittelt werden können. Eine Verwertung könnte daher nicht bzw. nur schwer möglich sein. Vom Berufungswerber seien auch keine Vermögenswerte angegeben worden, die eine Abdeckung der Abgabenforderungen in einem überschaubaren Zeitraum ermöglichen würden. Die Erlassung eines Vollstreckungsbescheides liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergebe sich, dass nur durch den eine Sofortmaßnahme darstellenden Vollstreckungsbescheid dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden könne. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen würden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur in Ausnahmefällen – etwa bei Geringfügigkeit der Abgabenforderung oder des durch die Vollstreckungshandlung zu erzielenden Einbringungserfolges – könnte daher von der Erlassung eines Vollstreckungsbescheides abgesehen werden. Davon habe im gegenständlichen Fall jedoch nicht ausgegangen werden können.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 10.5.2007 Berufung erhoben. In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, die Erlassung eines Vollstreckungsbescheides setze voraus, dass während der Zeit der Hemmung der Einbringung (durch die Aussetzungsanträge) Umstände hervorkommen, die die Einbringung der Abgaben gefährden oder zu erschweren drohen. Die Zeit der Hemmung beginne mit der Ersteingabe, das sei der 19.1.2007. Mit Bescheid vom 6.2.2007 seien die Aussetzungsanträge abgewiesen worden, über die dagegen eingebrachte Berufung sei noch nicht abgesprochen worden. Demnach habe die Hemmung der Einbringung am 19.1.2007 begonnen und dauere fortwährend an. Im Vollstreckungsbescheid würden zwar weitwendig Umstände beschrieben, aus denen die

Behörde ein Gefährdungspotenzial ableite, allerdings werde kein einziger Umstand angeführt, der während der Zeit der Hemmung der Einbringung hervorgekommen sei. Die im Vollstreckungsbescheid angeführten Veräußerungen vom 15.5.2006, Prüfungsfeststellungen vom 1.2.2006, Anteilsabtretungen vom 12.1.2006 und vorläufigen Prüfungsfeststellungen (Vorhalt) vom 5.12.2006 erfüllten nicht die Tatbestandsvoraussetzungen des § 230 Abs. 7 BAO, weil sie nicht während der Zeit der Hemmung der Einbringung hervorgekommen seien. Die Behörde sehe in der Einstellung eines Geschäftsbetriebes, an dem der Berufungswerber als Gesellschafter oder Mitunternehmer beteiligt sei, ein auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben gerichtetes Verhalten. Dem sei zu entgegnen, dass die Einstellung eines Betriebes nichts mit der Einbringlichkeit der Abgaben des Gesellschafters zu tun habe. Eine solche Betriebseinstellung sei betriebswirtschaftlich geboten, wenn Verluste erzielt werden und keine Möglichkeit bestehe, den "turn around" zu schaffen. In einem solchen Fall bedeute die Einstellung des Betriebes sogar eine Verbesserung der Einbringlichkeit. Die Behörde sehe in der Veräußerung der Einrichtungsgegenstände der E GmbH an die B GmbH am 15.5.2006 ein gefährdendes Verhalten. Zudem würde auf die Einkünfte des Berufungswerbers aus der B GmbH verwiesen, sodass die Veräußerung von Gegenständen an diese GmbH nichts sein könne, was die Einbringlichkeit von Abgaben des Berufungswerbers in irgendeiner Art und Weise beeinflusse, jedenfalls keineswegs verschlechtere. Weiters sei nicht nachvollziehbar, warum sich die Bonität des Berufungswerbers ändere, wenn eine GmbH, an der er beteiligt sei, Einrichtungsgegenstände an eine andere GmbH veräußere. Es sei anzunehmen, dass die veräußernde GmbH für den Wert der veräußerten Gegenstände eine angemessene Gegenleistung erhalte. Bei den Veräußerungen von Lokalen durch die N GmbH handle es sich nicht um Verschleuderung von Vermögen, sondern um Veräußerungen gegen ein angemessenes Entgelt. Hierbei handle es sich um einen Aktivtausch und keinesfalls um eine Verminderung des Vermögens. Weiters werde die Abtretung von Gesellschaftsanteilen als gefährdender Umstand angeführt. Dem sei entgegen zu halten, dass der Berufungswerber in den Prüfungsjahren und bis heute im Wesentlichen Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als hochqualifizierter Gastronomiefachmann und aus Vermietungen erzielt habe, und Abtretungen von Gesellschaftsanteilen, welche zum Nominale erfolgt seien, keinen Einfluss auf die Einkünfte des Berufungswerbers hätten. Eine Gewinnausschüttung aus diesen Beteiligungen habe es überdies auch niemals gegeben. Auch die im Zusammenhang mit den Stiftungen angeführten Umstände zeigten keine Gefährdung der Einbringlichkeit und kein Gefährdungsverhalten des Berufungswerbers auf. Wenn durch Dritte (z.B. eine Stiftung) Bürgschaften für eine Gesellschaft gegenüber Kreditgeber abgegeben werden, würden damit die Vermögens- und Einkommensverhältnisse von beteiligten Gesellschaftern nicht automatisch berührt. Wenn die Behörde anführe, dass der Berufungswerber als Sicherheiten für einen Privatkredit

Wertpapierdepots angeboten habe, für welche wiederum Stiftungen als Pfandgeber in Erscheinung treten würden, so zeige dies kein einbringungsgefährdendes Verhalten auf, sondern ganz im Gegenteil die Bemühungen des Berufungswerbers um Absicherung seiner finanziellen Verpflichtungen. Die Besicherung von Privatdarlehen habe, wenn überhaupt, nur einen höchst positiven Einfluss auf die Einbringlichkeit der Abgaben. Da die Behörde selbst keine Umstände aufzeige, die während der Zeit der Hemmung der Einbringung hervor gekommen seien, und die angeführten Umstände nicht geeignet wären eine Gefährdung oder drohende Erschwerung der Einbringung der Abgaben anzunehmen, sei der Bescheid mit Rechtswidrigkeit belastet und ersatzlos aufzuheben. Der Berufungswerber beantragte eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

In weiterer Folge wurden die vorläufigen KESt-Bescheide vom 19.12.2006 mehrfach durch geänderte vorläufige Bescheide ersetzt, und auch für das Jahr 1999 ein vorläufiger KESt-Bescheid erlassen. Am 27.2.2008 ergingen endgültige KESt-Bescheide für die Jahre 1999 bis 2005 mit einer Gesamtforderung an Kapitalertragsteuer in Höhe von rund 2,7 Mio. €.

In der am 14. Oktober 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde im Wesentlichen ergänzend darauf hingewiesen, dass die dem Vollstreckungsbescheid zugrunde liegenden Abgabenbescheide betreffend die Kapitalertragsteuern nicht rechtskräftig wären, dessen ungeachtet aber Exekution geführt werde. Weiters wurde auf den aktuellen Stand des gegen den Berufungswerber beim Landesgericht Linz laufenden Finanzstrafverfahrens verwiesen. In diesem zeige sich bereits jetzt deutlich, dass ein Großteil der vorgeschriebenen Abgaben (auch der gegenständlichen Kapitalertragsteuern) unrichtig sei. Ferner wurde vorgebracht, dass nach Erlassung des Vollstreckungsbescheides vom Finanzamt hinsichtlich der strittigen Abgaben im vollen Umfang eine Aussetzung der Einhebung bewilligt worden wäre. Spätestens zu diesem Zeitpunkt sei der Vollstreckungsbescheid rechtswidrig geworden. Dem hielt der Vertreter des Finanzamtes entgegen, dass die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung mit einem auf § 299 BAO gestützten Bescheid vom 23.6.2008 wieder rückgängig gemacht worden wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehr des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der

Abgabenschuld. Dies gilt sinngemäß, wenn mit einer Berufung die Inanspruchnahme für eine Abgabe angefochten wird.

Die Aussetzung der Einhebung ist nicht zu bewilligen,

- a) insoweit die Berufung nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint, oder
- b) insoweit mit der Berufung ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er nicht von einem Anbringen des Abgabepflichtigen abweicht, oder
- c) wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist (§ 212a Abs. 2 BAO).

Anträge auf Aussetzung der Einhebung können bis zur Entscheidung über die Berufung (Abs. 1) gestellt werden. Sie sind zurückzuweisen, wenn sie nicht die Darstellung der Ermittlung des gemäß Abs. 1 für die Aussetzung in Betracht kommenden Abgabenbetrages enthalten. Weicht der vom Abgabepflichtigen ermittelte Abgabenbetrag von dem sich aus Abs. 1 ergebenden nicht wesentlich ab, so steht dies der Bewilligung der Aussetzung im beantragten Ausmaß nicht entgegen (§ 212a Abs. 3 BAO).

Die für Anträge auf Aussetzung der Einhebung geltenden Vorschriften sind auf Berufungen gegen die Abweisung derartiger Anträge und auf solche Berufungen betreffend Vorlageanträge (§ 276 Abs. 2) sinngemäß anzuwenden (§ 212a Abs. 4 BAO).

Wurde ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt, so dürfen gemäß § 230 Abs. 6 BAO Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich der davon nach Maßgabe des § 212 a Abs. 1, 2 lit. b und 3 letzter Satz betroffenen Abgaben bis zu seiner Erledigung weder eingeleitet noch fortgesetzt werden (Hemmung der Einbringung).

Kommen während der Zeit, in der gemäß § 230 Abs. 6 BAO Einbringungsmaßnahmen nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden dürfen, Umstände hervor, die die Einbringung einer Abgabe gefährden oder zu erschweren drohen, so dürfen gemäß § 230 Abs. 7 BAO Einbringungsmaßnahmen durchgeführt werden, wenn spätestens bei Vornahme der Vollstreckungshandlung ein Bescheid zugestellt wird, der die Gründe der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung anzugeben hat (Vollstreckungsbescheid). Mit der Zustellung dieses Bescheides treten bewilligte Zahlungserleichterungen außer Kraft.

Im gegenständlichen Fall sind zunächst zwei grundsätzliche Feststellungen zu treffen. Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung zum Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO die Auffassung, dass im Berufungsverfahren zu prüfen ist, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides die diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben waren (Judikaturnachweise bei Ritz, BAO³, § 232 Tz 11). Begründet wird diese Auffassung damit, dass die Anwendung der bei reformatorischen Entscheidungen zu berücksichtigenden

Grundsätze (vor allem der Maßgeblichkeit der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Berufungsentscheidung) in den Fällen, in denen die Änderung des vermeintlichen Sachverhaltes nur auf die Erfüllung der Ansprüche zurückzuführen ist, zu deren Sicherstellung der angefochtene, gleichwohl aber schon in Vollzug gesetzte Sicherstellungsauftrag dienen sollte, zur Folge hätte, dass die Berufungsbehörde nicht in die Lage kommen könnte, zu entscheiden, ob der Sicherstellungsauftrag seinerzeit rechtmäßig erlassen wurde. Die Rechtsprechung geht daher dahin, dass ein angefochtener Sicherstellungsauftrag ohne Rücksicht auf Oppositionsgründe (anspruchsaufhebende oder hemmende Tatsachen, die erst nach Entstehung des Exekutionstitels eingetreten sind) allein darauf zu überprüfen ist, ob im Zeitpunkt seiner Erlassung hiefür die erforderlichen sachlichen Voraussetzungen gegeben waren oder nicht (Stoll, BAO, 2403).

Die gleichen Überlegungen gelten auch für das Vollstreckungsbescheidverfahren. Wird beispielsweise aufgrund eines wegen Gefährdung der Einbringung der Abgaben erlassenen Vollstreckungsbescheides erfolgreich Exekution geführt, so fällt mit der Abdeckung des Abgabenrückstandes die Gefährdung der Einbringlichkeit weg. Einer in diesem Zeitpunkt noch anhängigen Berufung gegen den Vollstreckungsbescheid müsste daher stattgegeben werden, weil im Zeitpunkt der Berufungsentscheidung die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 230 Abs. 7 BAO nicht mehr vorliegen. Wird aber ein Vollstreckungsbescheid mit Berufungsentscheidung aufgehoben, so ist die Vollstreckung gemäß § 16 Z 4 AbgEO einzustellen und sind alle während der Hemmung (§ 230 Abs. 1 bis 6) vollzogenen Vollstreckungsakte aufzuheben (Ritz, BAO³, § 230 Tz 18 mit Hinweis auf Stoll, BAO, 2390). Damit müssten beispielsweise Erlöse aus der Versteigerung gepfändeter Fahrnisse oder Überweisungen eines Drittenschuldners aufgrund einer Forderungspfändung wieder rückerstattet werden, die abgedeckten Abgaben würden wieder unberichtigt aushaften, und auch die durch das erfolgreich verlaufene Exekutionsverfahren beseitigte Gefährdung der Einbringlichkeit würde gleichsam "wieder aufleben". Es kann daher auch im Vollstreckungsbescheidverfahren ebenso wie im Sicherstellungsverfahren bei der Berufungsentscheidung nur zu prüfen sein, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides die Voraussetzungen dafür vorlagen.

Die zweite grundsätzliche Feststellung betrifft den in der Berufungsverhandlung vorgebrachten Einwand, dass aufgrund des Vollstreckungsauftrages bereits vor Rechtskraft der Abgabenbescheide Exekutionsmaßnahmen ergriffen würden. Dabei wird jedoch übersehen, dass der gegenständliche Vollstreckungsbescheid gerade zur Durchbrechung der mit dem Aussetzungsantrag bzw. der Berufung gegen diesen Antrag abweisenden Bescheid verbundenen vollstreckungshemmenden Wirkung diente. In einem solchen Fall liegt naturgemäß noch keine rechtskräftige Abgabenfestsetzung vor. Sind Abgabenforderungen rechtskräftig, somit das Berufungsverfahren beendet, und auch das Aussetzungsverfahren gemäß § 212a

BAO erledigt (etwa durch den anlässlich der Berufungserledigung zu verfügenden Ablauf der Aussetzung) kann ein Vollstreckungsbescheid iSd § 230 Abs. 6 und 7 BAO nicht mehr erlassen werden.

Die Erlassung eines Vollstreckungsbescheides setzt voraus, dass während der Zeit der Hemmung der Einbringung Umstände hervorkommen, die die Einbringung der Abgabe gefährden oder zu erschweren drohen.

Eine solche Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung (iSd § 230 Abs. 7) ist aus den gleichen Gründen anzunehmen, welche bei noch nicht vollstreckbaren Abgabenforderungen zur Erlassung eines Sicherstellungsauftrages (§ 232) Anlass geben können (Ritz, BAO³, § 230 Tz 13 mit Hinweis auf Stoll, BAO, 2390; VwGH 25.3.1999, 97/15/0030).

Solche Umstände müssen „hervorkommen“, somit der Abgabenbehörde in dem Zeitraum der Hemmung der Einbringung (erstmals) bekannt werden. Nicht relevant ist, zu welchem Zeitpunkt diese Umstände tatsächlich eingetreten sind; sie müssen allerdings im Zeitpunkt der Erlassung des Vollstreckungsbescheides noch aufrecht sein (VwGH 20.9.2001, 98/15/0193).

Ob eine solche Gefährdung vorliegt, ist auf Grund der Gegenüberstellung der Abgabenforderung und des zur Begleichung der Forderung zur Verfügung stehenden Einkommens und Vermögens zu beurteilen. Es reicht, wenn das Aufkommen in Gefahr gerät. Eine solche Gefährdung darf nicht nur vermutet werden, es müssen Anhaltspunkte tatsächlicher Art gegeben sein (VwGH 20.4.1989, 88/16/0243, 0244).

Für eine solche Gefährdung bzw. Erschwerung sprechen etwa drohende Konkurs- oder Ausgleichsverfahren, Exekutionsführung von dritter Seite, Auswanderungsabsicht, Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte (vgl. zu § 232 BAO z.B. VwGH 7.2.1990, 89/13/0047; 25.3.1999, 97/15/0030).

Zur Beseitigung der gemäß § 230 Abs. 6 bestehenden Hemmungswirkung eines noch unerledigten Aussetzungsantrages darf ein Vollstreckungsbescheid nur erlassen werden, wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit (iSd § 212a Abs. 2 lit. c) gerichtet ist (Ritz, BAO³, § 230 Tz 16 mit Hinweis auf Ellinger/Wetzel/Mairinger, BAO, 150; RAE, Rz 1462). Begründet wird diese Auffassung damit, dass gemäß § 212a Abs. 2 lit. c BAO nur ein auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtetes Verhalten des Abgabepflichtigen der Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung entgegensteht, nicht aber eine Gefährdung der Einbringlichkeit schlechthin. Daher ist bei einer dem Sinn des Gesetzes entsprechenden Ermessensübung die Erlassung eines Vollstreckungsbescheides wegen Gefährdung der Einbringlichkeit ohne ein Verhalten im vorstehenden Sinn unzulässig.

Um die vollstreckungshemmende Wirkung eines Aussetzungsantrag mittels eines Vollstreckungsbescheides durchbrechen zu dürfen, müssen daher nicht nur Umstände hervorkommen, die die Einbringung der Abgaben gefährden oder zu erschweren drohen, sondern auch ein auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtetes Verhalten des Abgabepflichtigen.

Zur Frage der Gefährdung der Einbringlichkeit wurden bereits im angefochtenen Bescheid ausreichende Feststellungen getroffen. Das Finanzamt listete jene Vermögenswerte des Berufungswerbers auf, die durch Abfragen des Firmenbuches (Gesellschaftsanteile), des Grundbuches (Liegenschaftsanteile) sowie des KFZ-Zentralregisters des BMI erhoben werden konnten. Weiters wurden die aus dem Veranlagungsakt ersichtlichen Einkünfte und Vermögenswerte (Lebensversicherungen) angeführt. Das Finanzamt stellte fest, dass der Berufungswerber zwar Hälfteeigentümer der genannten Liegenschaft sei, jedoch auf seinem Anteil ein Pfandrecht in Höhe von 400.000,00 € zugunsten der Raiffeisenbank bestehe. Ob die Lebensversicherungen vinkuliert seien und ob es sich bei den gegenständlichen Fahrzeugen um Leasingfahrzeuge handle, habe nicht ermittelt werden können. Eine Verwertung könnte daher nicht bzw. nur schwer möglich sein. Vom Berufungswerber seien auch keine Vermögenswerte angegeben worden, die eine Abdeckung der Abgabenforderungen in einem überschaubaren Zeitraum ermöglichen würden. All diesen Feststellungen trat der Berufungswerber nicht entgegen. Bei dieser Sachlage ging das Finanzamt angesichts der KESt-Nachforderungen in Höhe von annähernd 300.000,00 € zu Recht von einer Gefährdung der Einbringlichkeit aus.

Da wie bereits oben ausgeführt im Vollstreckungsbescheidverfahren ebenso wie im Sicherstellungsverfahren auf die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides abzustellen und daher nur zu prüfen ist, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Vollstreckungsbescheides die diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben waren, kann auf sachverhaltsmäßig erst in weiterer Folge eingetretene Umstände nicht Bedacht genommen werden, auch wenn diese die vom Finanzamt angenommene Gefährdung der Einbringlichkeit weiter stützen. Dies betrifft insbesondere den Umstand, dass mit den endgültigen KESt-Bescheiden vom 27.2.2008 Abgabenforderungen in Höhe von rund 2,7 Mio. € geltend gemacht wurden. Zu berücksichtigen ist aber sehr wohl, dass wiederholt Anträge auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für 2006 und Folgejahre bzw. 2007 und Folgejahre gestellt wurden. Die Vorauszahlungen für 2006 betrugen zunächst 132.647,93 €, und wurden mit Bescheiden vom 16.2.2006 auf 98.000,00 € und vom 11.8.2006 auf 50.000,00 € herabgesetzt. Auch damit wurde eine massive Verminderung der Einkünfte des Berufungswerbers dokumentiert, die für eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben sprach. Laut Einkommensteuerbescheiden vom 14.3.2006 betrug

das steuerpflichtige Einkommen 2004 noch 273.542,58 € und jenes im Jahr 2005 noch 211.580,66 € (im Veranlagungsbescheid vom 27.6.2008 wird für das Jahr 2006 nur mehr ein Einkommen von 49.447,44 € ausgewiesen wird). Zu berücksichtigen ist ferner der Antrag des Berufungswerbers vom 15.2.2007 auf Herabsetzung der Einkommensteuer 2007 auf 31.000,00 € gegenüber bisher 50.000,00 € (in einem weiteren Antrag vom 15.5.2007 wurde das zu erwartende steuerpflichtige Einkommen mit nur mehr 29.253,47 € beziffert und daher die Herabsetzung der Vorauszahlungen auf 7.700,00 € begehrt; diesem Antrag wurde mit Bescheid vom 25.7.2007 Rechnung getragen).

Ein auf die Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtetes Verhalten des Berufungswerbers liegt schon in der Weigerung, seine Vermögensverhältnisse gegenüber dem Finanzamt offen zu legen. Der diesem Zweck dienenden Vorladung vom 23.4.2007 wurde nicht entsprochen. Das gegen den Berufungswerber laufende gerichtliche Finanzstrafverfahren vermag die Verweigerung der Offenlegung der wirtschaftlichen Verhältnisse gegenüber der Abgabenbehörde nicht zu rechtfertigen. Gemäß § 143 BAO, der dem § 1 AbgEO zufolge auch im Vollstreckungsverfahren anzuwenden ist (vgl. VwGH 20.11.1990, 90/14/0177), ist die Abgabenbehörde berechtigt, Auskunft über alle für die Erhebung von Abgaben maßgebenden Tatsachen zu verlangen. Unter Erhebung im Sinne der Bundesabgabenordnung sind alle der Durchführung der Abgabenvorschriften dienenden Maßnahmen zu verstehen (§ 49 Abs. 2 BAO). Dazu zählen alle Maßnahmen, die die Ermittlung, Festsetzung, Einhebung und zwangsweise Einbringung zum Ziel haben (Ritz, BAO³, § 49 Tz 6 mit Hinweis auf VwGH 25.4.1996, 96/16/0068). Gemäß § 143 Abs. 3 BAO finden die Bestimmungen der §§ 170 bis 174 BAO auch auf Auskunftspersonen sinngemäß Anwendung, allerdings begrenzt. Wird ein Abgabepflichtiger in eigener Sache "als Auskunftsperson" befragt, so kann er in Bezug auf seine Person nicht die Aussageverweigerungsgründe geltend machen, die Dritte schützen sollen. Ein Arzt darf daher beispielsweise die Aussage über seine Einkünfte nicht mit dem Argument verweigern, sich damit der Gefahr einer finanzstrafbehördlichen Verfolgung auszusetzen (§ 171 Abs. 1 lit. b BAO greift diesfalls also nicht), wohl aber darf der Arzt unter Hinweis auf seine ärztliche Schweigepflicht (§ 171 Abs. 1 lit. c BAO) die Aussage verweigern, wenn dabei auch geschützte Geheimnisse Dritter (der Patienten) zur Sprache kommen würden (Stoll, BAO, 1806). Bei Vorliegen eines Verschwiegenheitsgrundes nach § 171 Abs. 1 lit. a und b BAO hat ein Abgabepflichtiger, der in eigener Sache als Auskunftsperson vernommen wird, somit keine Berechtigung, die Aussage zu verweigern (Stoll, BAO, 1807). Ergänzend sei noch angemerkt, dass ein Beschuldigter im Finanzstrafverfahren zwar gemäß § 84 Abs. 1 FinStrG berechtigt ist, zur Sache nicht auszusagen. Dieses Aussageverweigerungsrecht bezieht sich jedoch nicht auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse,

die der Beschuldigte nach der ausdrücklichen Anordnung des § 84 Abs. 3 FinStrG auch im Finanzstrafverfahren offen legen muss.

Durch die Weigerung der Offenlegung der Vermögensverhältnisse wird die Einbringung der Abgaben erschwert, das Verhalten des Berufungswerbers ist in einem solchen Fall unzweifelhaft auf eine Erschwerung und Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtet (vgl. dazu VwGH 28.11.2002, 2002/13/0045 zu § 232 BAO).

Zutreffend erblickte das Finanzamt auch in der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen ein Gefährdungsverhalten. Gesellschaftsanteile stellen im gerichtlichen Exekutionsverfahren gemäß den §§ 331 ff EO pfändbare Vermögensrechte dar. Werden diese Anteile veräußert, wird das Einbringungsverfahren regelmäßig erschwert, weil eine Pfändung dieser Anteile nicht mehr möglich ist, und die aus der Veräußerung erzielten Erlöse erfahrungsgemäß dem Zugriff des Abgabengläubigers entzogen werden. Wird der Erlös auf ein Bankkonto überwiesen, so setzt die Pfändung eines Guthabens auf einem Girokonto gemäß § 65 AbgEO voraus, dass der Abgabengläubiger nähere Daten zu diesem Konto in Erfahrung bringt (Kreditinstitut, Kontonummer), da die gepfändete Forderung genau und bestimmt zu bezeichnen ist. Wird wie im gegenständlichen Fall die Offenlegung der Vermögensverhältnisse verweigert, ist dies in der Praxis nur schwer bzw. kaum möglich. Auch wenn der Erlös aus dem Anteilsverkauf auf ein Sparbuch eingelegt wird, ist eine Exekutionsführung ungleich schwieriger als eine Pfändung des Gesellschaftsanteils, da eine Pfändung von Forderungen aus Sparbüchern gemäß § 67 AbgEO deren Abnahme durch den Vollstrecker voraussetzt. Da Sparbücher nur selten freiwillig an Exekutionsbeamte herausgegeben werden, findet eine Pfändung von Sparbüchern in der Praxis in den meisten Fällen nur im Rahmen von Hausdurchsuchungen statt, welche wieder eines entsprechenden (gerichtlichen) Auftrages bedürfen.

Unzutreffend ist der Einwand des Berufungswerbers, die Abtretungen der Gesellschaftsanteile hätten auch deswegen keinen Einfluss auf seine Einkünfte, da es ohnehin nie Gewinnausschüttungen aus den Beteiligungen gegeben hätte. Abgesehen davon, dass in der Berufung vom 28.2.2007 gegen die Abweisung des Aussetzungsantrages Ausschüttungen bei der W-GmbH zugestanden wurden, übersieht der Berufungswerber, dass die KEST-Nachforderungen gerade aus (verdeckten) Gewinnausschüttungen resultieren. Darüber hinaus wird auch durch Verkauf der von Lokalen, die von der Fa. N GmbH betrieben wurden, deren Geschäftsfeld eingeschränkt, was naturgemäß nicht nur mit geringeren Umsätzen verbunden ist, sondern auch geringere Gewinne erwarten lässt, die an die Gesellschafter ausgeschüttet werden können.

Zu den vom Finanzamt ins Treffen geführten liechtensteinischen Stiftungen wurde im Abweisungsbescheid gemäß § 212a BAO vom 6.2.2007 festgestellt, dass diese dem

Berufungswerber zuzurechnen wären, und dieser einer Aufforderung zur Offenlegung der Vermögensverhältnisse dieser Stiftungen nicht nachgekommen sei. Auch diesen Feststellungen trat der Berufungswerber nicht entgegen. Wird Vermögen an liechtensteinische Stiftungen übertragen, liegt eine Vermögensverschiebung ins Ausland und damit ein Verhalten vor, welches eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben indiziert. Nebenbei bemerkt wurde in einem Vorhalt des Finanzamtes vom 5.6.2008 betreffend Vermögensdeckung festgehalten, dass in den Jahren 1999 bis 2002 Vermögenszugänge bei den Stiftungen in Höhe von rund 3,7 Mio. € zu verzeichnen waren. Nähere Angaben zu diesem Vorhalt wurden in einer Stellungnahme vom 15.7.2008 mit dem Hinweis auf das beim Landesgericht Linz anhängige Finanzstrafverfahren abgelehnt.

Unter Berücksichtigung aller Umstände ging daher das Finanzamt zu Recht von einem auf die Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben gerichteten Verhalten des Berufungswerbers bzw. einer bestehenden Gefährdung der Einbringung aus. In diesem Zusammenhang wird bemerkt, dass aus vom Abgabenschuldner selbst gesetzten Gefährdungshandlungen die Annahme einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung von Abgaben unmittelbar abzuleiten ist (VwGH 28.11.2002, 2002/13/0045 mit Hinweis auf VwGH 26.4.2000, 97/14/0003).

Zum Einwand des Berufungswerber, dass vom Finanzamt keine Umstände aufgezeigt worden wären, die während der Zeit der Hemmung der Einbringung durch den Aussetzungsantrag vom 17.1.2007 hervorgekommen wären, ist zweierlei festzustellen. Zum einen wurde bereits oben darauf hingewiesen, dass es nicht relevant ist, wann die eine Gefährdung der Einbringung begründenden Umstände tatsächlich eingetreten sind oder das Gefährdungsverhalten des Abgabenschuldners gesetzt wurde; diese Tatsachen müssen nur der Abgabenbehörde im Zeitraum der Hemmung der Einbringung (erstmals) bekannt werden (vgl. zu § 230 Abs. 7 BAO neuerlich VwGH 20.9.2001, 98/15/0193; zum Gefährdungsverhalten im Sinne des § 212a wurde bereits im Abweisungsbescheid vom 6.2.2007 zutreffend auf VwGH 29.6.1999, 98/14/0123 verwiesen). Ein Gefährdungsverhalten war wie aufgezeigt in der Weigerung des Berufungswerbers zur Offenlegung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse zu erblicken. Die diesbezügliche Vorladung datiert vom 23.4.2007, die dazu abgegebene negative Stellungnahme vom 26.4.2007. Dieses Gefährdungsverhalten wurde daher unbestreitbar während der Zeit der Hemmungswirkung gesetzt. Aber auch die übrigen angeführten Umstände wurden dem für die Erlassung eines Vollstreckungsbescheides zuständigen Team Abgabensicherung beim Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr erst während dieser Zeit bekannt. Wie dem Berufungswerber bekannt ist, wurde die eingangs erwähnte bundesweite Prüfung von der Prüfungsabteilung Strafsachen in Innsbruck koordiniert und geleitet. Es liegt in der Natur einer solchen Prüfung, dass die dabei gewonnenen Erkenntnisse und getroffenen

Feststellungen erst mit zeitlicher Verzögerung an die festsetzenden und einhebenden Finanzämter weitergeleitet werden können. So ergingen auch wiederholt und über einen relativ langen Zeitraum geänderte vorläufige KEST-Bescheide (erste Bescheide vom 19.12.2006), in denen sukzessive die verdeckten Gewinnausschüttungen aus den einzelnen Gesellschaften berücksichtigt wurden, bis schließlich am 27.2.2008 die endgültigen KEST-Bescheide erlassen wurden, in denen neun (verdeckt ausschüttende) Gesellschaften angeführt werden. Bei der Frage, wann die Gefährdung der Einbringlichkeit dem Finanzamt bekannt geworden ist, kommt es aber weder darauf an, wann die einbringungsgefährdenden Umstände gesetzt worden sind, noch wann die Prüfungsabteilung Strafsachen in Innsbruck im Zuge der Prüfung von diesen Umständen Kenntnis erlangt bzw. diese festgestellt hat, sondern wann diese dem für die Erlassung eines Vollstreckungsbescheides zuständigen Team Abgabensicherung beim festsetzenden Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr bekannt geworden sind. Hilfsweise wird in diesem Zusammenhang auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 303 BAO verwiesen, wonach das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel iSd § 303 Abs. 4 BAO nicht aus der Sicht der Behörde als Gesamtorganisation, sondern aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen ist. Tatsachen und Beweismittel kommen dabei neu hervor, wenn sie der für die zur Abwicklung eines bestimmten Verfahrens berufenen Organisationseinheit der Behörde noch nicht bekannt gewesen sind (VwGH 18.9.2003, 99/15/0262 mwN; vgl. auch Ritz, BAO³, § 303 Tz 14 zum Neuhervorkommen der Kenntnisse des Lohnsteuerprüfers für die zuständige Veranlagungsabteilung). Es kommt daher im vorliegenden Fall nicht darauf an, wann die Prüfungsabteilung Strafsachen Innsbruck oder das Team Betriebliche Veranlagung 21 beim Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr (welches die KEST-Bescheide und auch die Abweisungsbescheide gemäß § 212a BAO erlassen hat) von den einbringungsgefährdenden Umständen Kenntnis erlangt hat, sondern wann diese dem für die Erlassung des angefochtenen Vollstreckungsbescheides zuständigen Team Abgabensicherung bekannt wurden. Das war hier erst nach der Einbringung des Aussetzungsantrages der Fall. Der konkrete Fall wurde im B-Verfahren (EDV-Verfahren Einbringung) erst am 9.2.2007 eröffnet, die im Rahmen der Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse erstellten Firmenbuchabfragen datieren ebenso vom 2.5.2007 wie die Grundbuchsabfrage und eine SV-Abfrage (Auskunft über Versicherungsträger und Dienstgeber). Die Abfrage im KFZ-Zentralregister der BMI datiert vom 16.4.2007. Im Übrigen wird das Team Abgabensicherung regelmäßig erst dann aktiv, wenn Abgaben festgesetzt worden sind und diese fällig und vollstreckbar sind. Insgesamt gesehen ergeben sich aus den vorliegenden Akten keine Anhaltspunkte dafür, dass das Team Abgabensicherung vor Beginn der Hemmungswirkung des Aussetzungsantrages Kenntnis von den einbringungsgefährdenden Umständen gehabt hätte. Diese sind daher erst

in dem in § 230 Abs. 6 und 7 BAO normierten Zeitraum hervorgekommen. Abgesehen davon widerspräche es Sinn und Zweck der Bestimmungen über den Vollstreckungsbescheid, wenn ein solcher nur deswegen nicht mehr erlassen werden dürfte, weil das Finanzamt von den einbringungsgefährdenden Umständen beispielsweise schon zwei Tage vor Beginn der Hemmungswirkung der im § 230 BAO angeführten Fristen erfahren hatte. Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages gemäß § 232 BAO würde in einem solchen Fall schon allein aus zeitlichen Gründen scheitern, da diese nur bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit im Sinne des § 226 BAO zulässig ist. Die zeitgerechte Ausfertigung und Zustellung des Sicherstellungsauftrages wäre in einem solchen Fall regelmäßig nicht mehr zu bewerkstelligen. Damit wäre dem Finanzamt aber trotz erkannter Gefährdung der Einbringlichkeit jede Besicherungs- bzw. Exekutionsmöglichkeit verwehrt. Gleiches gilt etwa für den Fall, dass trotz Kenntnis der einbringungsgefährdenden Umstände bereits während der Zahlungsfrist gemäß § 230 Abs. 2 BAO die Erlassung eines Vollstreckungsbescheides – aus welchen Gründen immer – unterbleibt. Auch in diesem Fall wäre es nicht sachgerecht, einen Vollstreckungsbescheid zur Durchbrechung der Hemmungswirkung der erst später beginnenden Frist gemäß § 230 Abs. 6 BAO (aufgrund eines Aussetzungsantrages) nur deswegen nicht mehr zuzulassen, weil die einbringungsgefährdenden Umstände bereits vor Beginn dieser Frist bekannt waren. Zur Vermeidung solcher Ergebnisse sollte daher zumindest bei einer Fristenkette darauf abgestellt werden, ob die einbringungsgefährdenden Umstände im Zeitraum ab Beginn der ersten Frist bekannt wurden. Die Frist des § 230 Abs. 2 begann im vorliegenden Fall mit Zustellung der KEST-Bescheide vom 19.12.2006.

Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen zur Erlassung des Vollstreckungsbescheides lagen daher vor.

Die Erlassung eines Vollstreckungsbescheides liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Ebenso wie bei der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages erfordert das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach 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 Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergibt sich aber, dass nur durch den eine Sofortmaßnahme darstellenden Vollstreckungsbescheid dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden kann. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur in Ausnahmefällen - etwa bei Geringfügigkeit der Abgabenforderung oder des durch die Vollstreckungshandlung zu erzielenden Einbringungserfolges - könnte daher von der Erlassung eines Vollstreckungsbescheides

abgesehen werden (vgl. zum Sicherstellungsauftrag VwGH 3.7.2003, 2000/15/0042). Wie das Finanzamt zutreffend festgestellt hat, konnte davon im gegenständlichen Fall jedoch nicht ausgegangen werden. Die dem angefochtenen Vollstreckungsbescheid zugrunde liegenden Abgabenforderung beträgt 296.984,97 €. Auch kann keine Rede davon sein, dass im gegenständlichen Fall keinerlei Vermögenswerte des Abgabenschuldners festgestellt werden hätten können, sodass sich das durch den Vollstreckungsbescheid erst ermöglichte Einbringungsverfahren von vornherein als völlig aussichtslos erweisen würde. Auf die im angefochtenen Bescheid angeführten Vermögenswerte wird verwiesen. Die Feststellung dieser Vermögenswerte rechtfertigte die Erlassung eines Vollstreckungsbescheides. Eine weitergehende Prüfung, inwieweit eine exekutive Verwertung der einzelnen angeführten Vermögenswerte im weiteren Verfahren tatsächlich durchführbar sein wird, war ebenso wenig erforderlich wie die Feststellung des voraussichtlich erzielbaren Erlöses. Dies gilt hier umso mehr, als der Berufungswerber nicht nur keine nähere Angaben zu den festgestellten Vermögensverhältnissen (z.B. allfällige Vinkulierung der Lebensversicherungen, Leasingvertrag betreffend das Kraftfahrzeug) machte, sondern eine umfassende Offenlegung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse überhaupt verweigerte. Eine solche Vorgangsweise legt im Übrigen die Vermutung nahe, dass tatsächlich noch weitere Vermögenswerte vorhanden sind, die gegenüber der Finanzverwaltung verborgen bleiben sollen.

Insgesamt gesehen lagen daher im Zeitpunkt der Erlassung des gegenständlichen Vollstreckungsbescheides alle Voraussetzungen für diese Einbringungsmaßnahme vor, weshalb sich dieser Bescheid als rechtmäßig erweist.

Der Vollstreckungsbescheid hat seine Rechtmäßigkeit auch nicht dadurch verloren, dass vom Finanzamt in weiterer Folge eine Aussetzung der Einhebung (auch) der gegenständlichen Kapitalertragsteuern bewilligt wurde, vielmehr wurde der Vollstreckungsbescheid dadurch wirkungslos.

Ungeachtet des Vollstreckungsbescheides wurde durch einen mit 10.4.2008 datierten Bescheid eine Aussetzung der Einhebung von Kapitalertragsteuern in Höhe von insgesamt rund 2,7 Mio. € bewilligt, darunter auch die im Vollstreckungsbescheid angeführten Kapitalertragsteuern. Die entsprechenden Buchungen am Abgabenkonto erfolgten bereits am 4.4.2008 und 9.4.2008. Nur hinsichtlich im vorliegenden Fall unmaßgeblicher Kapitalertragsteuern 2003 bis 2005 aus verdeckten Gewinnausschüttungen der Fa. N-GmbH in Höhe von insgesamt 76.077,05 € erfolgte eine abweisliche Erledigung.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 17.4.2008, beim Finanzamt eingelangt am 21.4.2008, Berufung erhoben, und eine Aussetzung der Einhebung auch dieser Kapitalertragsteuern begeht.

Mit einer als "Abweisungsbescheid" bezeichneten (ersten) Berufungsvorentscheidung vom 30.4.2008 wurde diese Berufung abgewiesen. Damit blieb die mit Bescheid vom 10.4.2008 ausgesprochene Bewilligung der Aussetzung der Einhebung im dort angeführten Ausmaß aufrecht, da die Abweisung einer Berufung als unbegründet so zu werten ist, als ob ein mit dem angefochtenen Bescheid im Spruch übereinstimmender Bescheid erlassen worden wäre, der fortan an die Stelle des angefochtenen Bescheides tritt (vgl. Ritz, BAO³, § 289 Tz 47 mit Judikaturnachweisen).

Mit Schriftsatz vom 7.5.2008 wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Daraufhin gab das Finanzamt mit einer (zutreffend auch so bezeichneten) zweiten Berufungsvorentscheidung vom 16.5.2008 der "Berufung vom 21.4.2008" (an diesem Tag war der Berufungsschriftsatz vom 17.4.2008 eingelangt) statt, und bewilligte die Aussetzung der Einhebung sämtlicher Nachforderungen an Kapitalertragsteuer.

Mit Bescheid vom 23.6.2008 wurde "der Bescheid über die Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO vom 16. Mai 2008 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes" gemäß § 299 BAO ersatzlos aufgehoben. Damit wurde aber lediglich die zweite Berufungsvorentscheidung vom 16.5.2008 aus dem Rechtsbestand beseitigt, mit der Folge, dass die erste Berufungsvorentscheidung vom 30.4.2008 wieder wirksam wurde. Hinsichtlich der im Erstbescheid vom 10.4.2008 angeführten Abgaben (einschließlich der dem gegenständlichen Vollstreckungsbescheid zugrunde liegenden Kapitalertragsteuern) ist daher nach wie vor eine Aussetzung der Einhebung aufrecht. Die am Abgabenkonto durchgeführten gegenteiligen Buchungen stimmen mit der Bescheidlage nicht überein, und wären daher von Amts wegen richtig zu stellen (Ritz, BAO³, § 214 Tz 3).

Wird nach Erlassung eines Vollstreckungsbeschiedes hinsichtlich der von diesem Bescheid umfassten Abgaben eine Aussetzung der Einhebung bewilligt, liegt der Fall einer materiellen Derogation vor. Der Aussetzungsbeschied derogiert dem Vollstreckungsbeschied, der mit der Erlassung des Bewilligungsbeschiedes außer Wirksamkeit tritt (vgl. zur materiellen Derogation etwa VwGH 11.12.2003, 2002/07/0158: Wenn durch einen zeitlich nachfolgenden Bescheid eben jene Anlage wasserrechtlich bewilligt wird, hinsichtlich der mit Bescheid derselben Behörde derselben Partei aufgetragen worden war, den Betrieb einzustellen, so ist davon auszugehen, dass der [spätere] Bewilligungsbeschied dem [früheren] dieselbe Anlage betreffenden wasserpolizeilichen Auftrag zur Betriebseinstellung mit der Folge materiell derogiert hat ["lex posterior derogat legi priori"], dass dieser mit der Erlassung des Bewilligungsbeschiedes außer Wirksamkeit getreten ist).

Der im Zeitpunkt seiner Erlassung rechtmäßige Vollstreckungsbescheid wird durch die nachfolgende Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung somit nicht rechtswidrig, sondern bleibt rechtmäßig, verliert aber seine Wirksamkeit (vgl. auch den Hinweis bei Ritz, BAO³, § 230 Tz 17 auf Ellinger/Wetzel/Mairinger, BAO, 150, wonach ein hinsichtlich gemäß § 212a BAO ausgesetzter Abgaben erlassener Vollstreckungsbescheid wirkungslos wäre).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 4. November 2008