



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Wirtschaftstreuhandgesellschaft Dkfm. Dr. Franz Burkert & Co., 1020 Wien, Praterstraße 33, vom 23. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 1. Februar 2006 betreffend Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO entschieden:

Der Berufung wird stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Sicherstellungsauftrag vom 1. Februar 2006 ordnete das Finanzamt zur Sicherung der im Betriebsprüfungsverfahren festgestellten voraussichtlichen Nachforderungen an Einkommensteuer 1999 im Betrag von € 3.933.000,00 sowie Einkommensteuer 2000 von € 91.400,00 die Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen des Berufungswerbers (Bw.) an, da laut Betriebsprüfungsbericht betreffend die A-GmbH als Nachfolgerin der D-KG vom 19. Dezember 2005 die gegenüber der in Panama ansässigen Offshore-Gesellschaft W-Inc.. bestehenden Verbindlichkeiten erfolgserhöhend auszubuchen gewesen wären, während die neue Verbindlichkeit jedoch mangels Titelerkunde sowie auf Grund anderer Ungereimtheiten (Datum, Unterschrift des Presidente, Höhe der Verbindlichkeit, mangelnde Mitwirkung) nicht hätte anerkannt werden können.

Eine Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben wäre zu befürchten, weil von den (gemeint wohl: vom) Abgabepflichtigen Handlungen gesetzt worden wären, welche den begründeten Verdacht einer Vermögensverschleppung rechtfertigen würden. So wären die Betriebsgrundstücke im Grundbuch mit einer Anmerkung der Rangordnung für eine beabsichtigte Veräußerung versehen worden. Da die Möglichkeit einer Abgabeneinbringung ohne

eine Besicherung vor Eintritt der Vollstreckbarkeit unrealistisch erscheine, erweise sich die Ausstellung eines Sicherstellungsauftrages als zweckmäßig im Sinne des § 20 BAO.

In dem am 3. Februar 2006 ausgefertigten Vermögensverzeichnis gab der Bw. an, über ein monatliches Bruttoeinkommen von ca. € 3.500,00 aus nichtselbständiger Tätigkeit bei der A-GmbH sowie ein Girokonto bei der X-Bank (die Höhe der Einlage wurde nicht bekanntgegeben) und einen Bausparvertrag zu verfügen. Es bestehe auch eine Lebensversicherung, deren Höhe noch mitgeteilt werde. Grundstücke besitze er nicht, der von ihm benutzte PKW sei ein Firmenwagen der A-GmbH, die Fahrnisse wären dem Pfändungsprotokoll zu entnehmen. An Beteiligungen halte er je 25% an der A-GmbH sowie der G. Privatstiftung. Weitere Vermögensrechte besitze der Bw. nicht. Hingegen wäre er unterhaltspflichtig für seine Ehegattin und vier Kinder.

Einer Aufforderung des Unabhängigen Finanzsenates vom 4. August 2006 zur Erstattung einer Ergänzung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse kam der Bw. nicht nach.

In der dagegen am 23. Februar 2006 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte der Bw. ein, dass die in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9. November 2005 betreffend Betriebsprüfung bei der Gesellschaft getroffenen Aussagen unlogisch, teilweise irreführend und teilweise schlichtweg unrichtig wären.

Weiters brachte der Bw. vor, dass der bekämpfte Bescheid betreffend die bescheidausstellende Behörde gemäß Stempelaufdruck wie folgt bezeichnet worden wäre:

"Großbetriebsprüfung Wien, 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 3

Im Namen und im Auftrag des zuständigen Finanzamtes"

Gemäß § 96 BAO müssten alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörden die Bezeichnung der Behörde enthalten sowie mit Datum und Unterschrift dessen versehen sein, der die Erledigung genehmigt hätte. Die Großbetriebsprüfung Wien wäre jedoch keine Abgabenbehörde. Der Hinweis *"Im Namen und Auftrag des zuständigen Finanzamtes"* lasse zwar Vermutungen zu, um welches Finanzamt es sich handeln könnte. Jedoch sei dies nach der Rechtsauffassung der Bw. keine ordnungsgemäße Bezeichnung der bescheiderlassenden Behörde.

Der Sicherstellungsauftrag vom 1. Februar 2006 wäre daher von keiner existierenden Abgabenbehörde erlassen worden, weshalb er nicht als Bescheid zu bezeichnen wäre.

Entgegen der Behauptung des Finanzamtes hätte der Bw. auch keine Handlungen gesetzt, die den begründeten Verdacht einer Vermögensverschleppung rechtfertigen würden. Der Bw. hätte mit Stiftungszusatzurkunde vom September 2000 seine ihm gehörenden Anteile an der damals noch existenten D-KG in die G. Privatstiftung eingebracht. Die vormalige D-KG wäre

sodann in die A-GmbH eingebracht worden. Die erwähnten Betriebsgrundstücke wären seit der Einbringung des Betriebes der GmbH zuzurechnen.

Hätte die Abgabenbehörde den Sachverhalt ordentlich ermittelt, so hätte sie erkannt, dass die nunmehr behaupteten Handlungen hinsichtlich zu befürchtender Vermögensverschleppungen in keiner Weise das Vermögen des Bw. betreffen würden. Aber selbst wenn die im Grundbuch eingetragenen Anmerkungen der Rangordnung für eine beabsichtigte Veräußerung Grundstücke betreffen würden, die dem Vermögen des Bw. mittelbar oder unmittelbar zuzurechnen wären, ergäbe sich aus diesen Anmerkungen noch keinesfalls zwingend der Verdacht einer Vermögensverschleppung.

Wie sich aus einer Vielzahl von OGH- und VwGH-Entscheidungen ergeben würde, müssten der Annahme einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgaben entsprechende Tatsachenfeststellungen und nicht bloße Vermutungen zugrunde liegen. Wie bereits das Betriebsprüfungsverfahren wäre aber nunmehr auch das Verfahren betreffend Sicherstellung ausschließlich auf bloße Vermutungen aufgebaut.

Der Bw. hätte seit dieser Einbringung keinerlei, und schon gar nicht im Zusammenhang mit dem Abschluss der Betriebsprüfung, irgendwelche Handlungen gesetzt, die dazu führen könnten, dass eine Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben zu befürchten wäre.

Da sowohl gegen den Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften als auch die davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheide Berufung eingebracht worden wäre, werde auch dem Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuern 1999 und 2000 stattzugeben sein, da sowohl die Erfolgsaussichten gegeben wären als auch kein auf die Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtetes Verhalten vorliegen würde, da der Bw. seit dem Jahr 2000 keine wie immer gearteten Handlungen gesetzt hätte, die zu einer Verminderung seines Vermögens geführt hätten, er seit seiner Geburt in Österreich aufrecht gemeldet wäre, seit Jahren unverändert einer Erwerbstätigkeit (nämlich als Geschäftsführer der A-GmbH) nachgehen und in geordneten finanziellen und familiären Verhältnissen leben würde.

Der die Betriebsprüfung durchführende Prüfer nahm zur Berufung mit Schreiben vom 26. April 2006 Stellung, indem dieser zunächst den Sachverhalt, der zur Festsetzung der Abgaben geführt hätte, ausführlich darstellte:

Da die Geschäfte damals von Herrn D.D. geführt und nach dessen Ableben von dem mittlerweile ebenfalls verstorbenen Herrn E.D. weitergeführt worden wären und die jetzigen Geschäftsführer erst im Laufe des Jahres 1998 ihre Tätigkeit aufgenommen hätten, könne zu den vorhergehenden Vorkommnissen keine genaue Angabe gemacht werden.

Die in Panama ansässige Firma W-Inc. . habe in den Jahren 1989 bis 1992 als Hauptlieferant Rohkaffee an die D-KG geliefert. Auf Aufforderung durch die Betriebsprüfung wären einige Rechnungskopien aus diesem Zeitraum vorgelegt worden. Der Lieferumfang hätte in den damaligen Umsätzen Deckung gefunden. Zwischen den beiden Firmen wären nicht näher definierte gesellschaftliche Verknüpfungen angedacht gewesen, die letztendlich aber nicht durchgeführt worden wären. Die aus der Geschäftsbeziehung entstandenen Verbindlichkeiten wären daher sukzessive bezahlt worden. Da diese Geschäfte von den verstorbenen Herren D. geführt worden wären, sei nicht bekannt, inwieweit Kontakte bis zum Jahr 1998 bestanden hätten und ob es Betreibungsmaßnahmen seitens der W-Inc. . bis zu diesem Zeitpunkt gegeben hätte.

Ebenso sei nicht bekannt, wie die in den Vorjahren gebildeten Rückstellungen für Zinsen des aushaftenden Kapitals errechnet worden wären, da der jeweilige Betrag von Herrn D.D. der steuerlichen Vertretung mitgeteilt worden wäre. Der Aufforderung der Betriebsprüfung zur Vorlage der Berechnungen hätte mangels Unterlagen nicht gefolgt werden können.

Im Jahr 1998 hätte Herr O.D. mehrmals telefonisch mit Herrn R.B., dem Präsidenten der W-Inc. ., konferiert und zur Klärung der Verbindlichkeitstilgung ein persönliches Treffen vereinbart. Dieses Treffen hätte am 20. oder 29. Dezember 1999 am Flughafen München stattgefunden. Dabei habe man – mangels gemeinsamer Sprache – unter Beiziehung eines Dolmetschs die Zinsverbindlichkeit von 29,5 Mio. US \$ auf 22,5 Mio. US \$ reduziert und einen Tilgungsplan bis 2003 vereinbart. Dieses Schriftstück wäre der Betriebsprüfung lediglich in Kopie übergeben, jedoch das Original trotz Aufforderung nicht vorgelegt worden. Auf Grund dieser Vereinbarung wären die auf das Lieferantenkonto umgebuchten Zinsrückstellungsbeträge mit 30. Juni 1999 ausgebucht und die Verbindlichkeit laut Vereinbarung eingestellt worden.

Da als Letztempfänger der Transaktionen verschiedene Schweizer Banken angegeben worden wären, wäre seitens der Betriebsprüfung Aufklärung hinsichtlich der Änderung der Bankverbindungen verlangt worden. trotz mehrmaliger Aufforderung wäre weder das Original noch hinsichtlich der anderen Änderungen Unterlagen, sondern lediglich eine Kopie des Schreibens an die W-Inc. . vorgelegt worden. Auch wäre nicht geklärt worden, auf welchem Weg die der Betriebsprüfung nicht zugänglichen Unterlagen dem geprüften Unternehmen zugekommen wären.

Da Überweisungen – soweit sie das Kapital (die Verbindlichkeit aus Warenlieferung) betroffen hätten – unter Angabe einer Rechnungsnummer erfolgt wären, wäre auch diesbezüglich Aufklärung verlangt worden. Hiezu wäre seitens des Unternehmens erklärt worden, dass die Zuordnung auf Grund von nicht mehr auffindbaren Listen erfolgt wäre.

Bei der Überprüfung des panamesischen Unternehmens hätte sich herausgestellt, dass es sich bei der im Jahr 1987 als Limited Liability Company gegründeten W-Inc. um eine Offshore-Gesellschaft handeln würde und diese keine eigenen Geschäftsräume unter der angegebenen Adresse inne hätte. Der im Firmenbuch eingetragene Präsident, Herr R.B. , geboren am 15. Juli 1918, wäre als Direktor bei insgesamt acht derartigen Offshore-Gesellschaften tätig gewesen, die alle während ihres Bestandes in den Räumlichkeiten der Rechtsanwaltskanzlei F&F die offizielle Geschäftsanschrift gehabt hätten. Diese Kanzlei fungiere als resident agent der W-Inc. .

Das Kapital der Gesellschaft betrage 10.000,00 US \$, die Anzahl der Anteile 100, wobei laut dem vom geprüften Unternehmen vorgelegten Gesellschaftsvertrag je ein Anteil auf Herrn B. (President) und Herrn S. (Secretary), die restlichen 98 Anteile auf den agente residente entfallen würden.

Die in den Büchern aushaftende Verbindlichkeit an die W-Inc. . setze sich aus dem Kapital und den Zinsen zusammen. In den Jahren 1993-1998 wären laut Auskunft des steuerlichen Vertreters auf Anweisung des Herrn D.D. ohne weitere Unterlagen Rückstellungen für Zinsen eingebucht worden. Auch gäbe es ansonsten weder Berechnungsunterlagen für das aushaftende Kapital noch für die Höhe der Zinsen. Vom geprüften Unternehmen wären diese Rückstellungen dann als Verbindlichkeiten umgebucht worden. Dafür wären aber wiederum keine Unterlagen vorgelegt worden, wie zB die Einforderung von Zinsen durch die W-Inc. .

Nach Ansicht der Betriebsprüfung bestünden keine Bedenken bezüglich Einstellung von Zinsrückstellungen im Rahmen des Vorsichtsprinzips, jedoch hätte der Sachverhalt rund um die Umqualifizierung der Rückstellungen als Verbindlichkeiten mangels Unterlagen nicht geklärt werden können.

Im Jahr 1999 wären die Zinsrückstellungen aufgelöst und neue Zinsverbindlichkeiten im Zuge des angeblichen Treffens und der Vereinbarung vom 20. oder 29. Dezember 1999 in München mit dem Präsidenten der W-Inc. . eingestellt worden. Laut Aussage von Herrn O.D. habe er bei diesem Treffen mit Herrn R.B. das aushaftende Kapital, die Zinsenbelastung in Höhe von 22.500 US \$ und den Tilgungsplan besprochen. Diese Vereinbarung wäre der Betriebsprüfung trotz wiederholter Aufforderung lediglich in Kopie vorgelegt worden. Auch wäre kein Nachweis für das Treffen erbracht worden, zumal der genaue Termin nicht hätte bekannt gegeben werden können.

Auf Grund der Einschaltung von Wirtschaftsdiensten liege der Betriebsprüfung eine Unterschrift des Herrn B. vor, die keinerlei Ähnlichkeit mit der auf der Vereinbarung vom 20. oder 29. Dezember 1999 befindlichen aufweisen würde. Dazu wäre vom Unternehmen keine Stellungnahme abgegeben worden. Ebenso unerwidert wäre die Feststellung geblieben, dass

die vom Unternehmen vorgelegten Unterschriftskopien nicht der spanischen Schreibweise entsprechen würden. Dem Vorschlag, Herrn B. vorstellig zu machen, wäre ebenfalls nicht entsprochen worden.

Nachdem die Betriebsprüfung weiters festgestellt hätte, dass Transaktionsdaten (Kontonummer und Bankverbindung) betreffend Zahlungen an die W-Inc. ident wären mit Überweisungen, die zu Beginn der 90er Jahre an das nahestehende Unternehmen S-Trading, getätigt worden wären, wären auf Betreiben und im Beisein des steuerlichen Vertreters Erhebungen bei der Hausbank (Y-Bank) durchgeführt worden. Infolge der Zwischenschaltung der Bank Z. hätte jedoch nicht ermittelt werden können, wo und wann die Geldbeträge letztlich angekommen wären.

Die Betriebsprüfung komme daher zu dem Schluss, dass die Titellurkunde nicht mit der W-Inc. „, vertreten durch Herrn R.B. abgeschlossen worden wäre, weshalb die aufwandswirksame Einbuchung einer Verbindlichkeit von 300.122,867,39 US \$ zu versagen gewesen wäre.

Anhand des Sachverhaltes gehe nach Ansicht der Betriebsprüfung hervor, dass ausreichend Tatsachenfeststellungen vorliegen würden und eine Vermögensverschiebung ins Ausland bereits stattgefunden hätte. In diesem Lichte erscheine eine Anmerkung einer Rangordnung für eine beabsichtigte Veräußerung sehr wohl als wesentliche Erschwerung der Einbringung, wenngleich diese Maßnahme nicht vom Bw. als Privatperson, bzw. als ehemaliger Gesellschafter der D-KG ausgeführt worden wäre, hätte dieser als Geschäftsführer der A-GmbH von diesem Vorgang zumindest Kenntnis erlangen müssen. Weiters werde auf die bedingt durch die Verluste der Rösterei angespannte wirtschaftliche Lage des geprüften Unternehmens verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörden müssen gemäß § 96 BAO die Bezeichnung der Behörde enthalten sowie mit Datum und mit der Unterschrift dessen versehen sein, der die Erledigung genehmigt hat.

Aus dem Vorbringen des Bw., dass der bekämpfte Bescheid betreffend die bescheidausstellende Behörde gemäß Stempelaufdruck wie folgt bezeichnet worden wäre:

*"Großbetriebsprüfung Wien, 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 3
Im Namen und im Auftrag des zuständigen Finanzamtes",*

weshalb der Sicherstellungsauftrag vom 1. Februar 2006 daher von keiner existierenden Abgabenbehörde erlassen worden wäre, weil die Großbetriebsprüfung Wien keine Abgabenbehörde wäre, lässt sich nichts gewinnen, da nicht die Großbetriebsprüfung im eigenen Namen den Bescheid erließ, sondern im Namen und Auftrag des zuständigen Finanzamtes.

Entgegen der Ansicht des Bw. lässt dieser Hinweis nicht nur Vermutungen darüber zu, um welches Finanzamt es sich handeln könnte, da neben der Unterschrift des dafür zuständigen Organträgers des Finanzamtes sich der Stempelaufdruck „Finanzamt Wien 1/23“ befindet.

Damit aber wurde die bescheiderlassende Behörde ordnungsgemäß bezeichnet. Ein rechtswirksamer Bescheid liegt somit vor.

Gemäß § 232 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabenschuldigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung zu begegnen.

Ein Sicherstellungsauftrag ist kein abschließender Sachbescheid, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme, aus deren Natur sich ergibt, dass die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich ist (VwGH 7.2.1990, 89/13/0047), zumal er dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zu der Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern 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 (VwGH 27.8.1998, 98/13/0062).

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages setzt somit die Entstehung eines noch nicht vollstreckbaren Abgabenanspruches sowie die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraus.

Zunächst war daher die Entstehung des Abgabenanspruches zu untersuchen. Zwar ist die mit Bescheiden vom 2. Februar 2006 erfolgte Festsetzung der dem Sicherstellungsauftrag zu Grunde liegenden Abgaben (Einkommensteuer 1999 in Höhe von € 3.983.103,57 sowie Einkommensteuer 2000 in Höhe von € 318.968,34) ein Indiz für die Entstehung des Abgabenanspruches, obwohl dieser grundsätzlich unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit entsteht, er demnach keine diesbezügliche Bescheiderlassung voraussetzt (VwGH 19.2.1997, 95/13/0046).

Ebenso ist im Berufungsverfahren nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als Ausnahme vom Grundsatz, wonach für Berufungsentscheidungen grundsätzlich die Sachlage zur Zeit der Entscheidung maßgeblich ist, lediglich zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides die diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben waren (VwGH

20.2.1997, 95/15/0057), somit nicht, ob sie im Zeitpunkt der Berufungserledigung noch vorliegen.

Dennoch konnte nicht unberücksichtigt bleiben, dass mittlerweile das Ausmaß der Abgabenschuld feststeht, da mit Bescheiden vom 2. November 2006 bzw. 14. Dezember 2006 die Einkommensteuern für 1999 mit € 0,00 und für 2000 mit einer Gutschrift von € 137.000,00 festgesetzt wurden. Da die dem Sicherstellungsauftrag zugrundeliegenden Abgabennachforderungen demnach nicht mehr existieren, kann daher von der Entstehung des Abgabenspruches keine Rede mehr sein.

Somit ist die kumulative Voraussetzung des § 232 Abs. 1 BAO nicht als erfüllt anzusehen.

Aus den dargelegten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 4. Jänner 2007