

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des ME, gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz zu vom 21. Jänner 2002 und vom 1. August 2003 betreffend Sicherstellung gemäß § 232 BAO entschieden:

- 1) Der Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag vom 21. Jänner 2002 wird Folge gegeben, und der angefochtene Bescheid aufgehoben.
- 2) Der Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag vom 1. August 2003 wird teilweise Folge gegeben. Die Abgabenansprüche, zu deren Sicherung das Finanzamt die Sicherstellung angeordnet hat, werden auf folgende Beträge reduziert:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag in Euro
1996	Einkommensteuer	5.290,29
1997	Einkommensteuer	12.244,79
1998	Einkommensteuer	450,28
1999	Einkommensteuer	3.406,98
2000	Einkommensteuer	3.100,59
2001	Einkommensteuer	3.001,39
2002	Einkommensteuer	467,68
gesamt		27.962,00

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

## Entscheidungsgründe

Mit Sicherstellungsauftrag vom 21.1.2002 ordnete das Finanzamt die Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen des Berufungswerbers (Bw.) zur Sicherung folgender Abgabenansprüche an:

Zeitraum	Abgabentyp	Betrag in Euro
1996	Einkommensteuer	4.100,-
1997	Einkommensteuer	4.300,-
1998	Einkommensteuer	4.300,-
1999	Einkommensteuer	4.300,-
2000	Einkommensteuer	4.300,-
gesamt		21.300,-

In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass die Höhe der Abgabennachforderung aus „dem Finanzamt vorliegenden Informationen“ resultiere, wonach der Bw. seit zumindest 1996 seinen Lebensunterhalt durch den Handel mit Suchtgift finanzieren „soll“. Diese Informationen seien insbesondere deshalb plausibel, da der Bw. in diesem Zeitraum keine nennenswerten anderen Einkünfte zur Bestreitung seines Lebensunterhaltes erzielt habe. Die Berechnung der sicherzustellenden Beträge an Einkommensteuer sei unter Zugrundelegung von jährlichen Gewinnen in Höhe von € 20.000,- erfolgt, die nicht nur zur Bestreitung des Lebensunterhaltes ausreichen würden, sondern auch in Ansehung der vom Bw. gehandelten Ware plausibel erscheinen würden. Der Bw. habe gegenüber der Finanzbehörde keinerlei Einkünfte erklärt und damit dokumentiert, dass er offenkundig nicht gewillt sei, seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen. Seine Vermögenslage sei – auch im Hinblick auf die Begleichung möglicher Abgabennachforderungen – ungeklärt. Somit sei, wie auch auf Grund der Tatsache, dass der Bw. seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bisher nicht nachgekommen sei, nur durch die Sofortmaßnahme des Sicherstellungsauftrages einer Erschwerung der Abgabeneinbringung zu begegnen.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung vom 22.2.2002 wurde der vom Finanzamt unterstellte Handel mit Suchtgift in Abrede gestellt. Auch im Zuge durchgeföhrter Hausdurchsuchungen sei kein wie immer gearteter Hinweis auf den behaupteten Suchtgifthandel vorgefunden worden.

In einer Stellungnahme vom 15.7.2002 wies der Bw. neuerlich darauf hin, dass er nie etwas mit Suchtgifthandel zu tun gehabt habe. Er sei jahrelang nur als geringfügig beschäftigt gemeldet gewesen. Weitere Einkünfte habe er aus Gelegenheitsarbeiten gehabt, dabei jedoch nur geringfügige Einkünfte erzielt. Ab Februar 1998 habe er gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin in einer Form, die juristisch und steuerlich als Gesellschaft bürgerlichen Rechts anzusehen sei, ein Haus gemietet, instand gesetzt und in der Folge die darin

befindlichen Wohnungen untervermietet. Eine der sechs Wohnungen habe er mit seiner Lebensgefährtin selbst bewohnt, fünf andere seien zur Vermietung gestanden. Er sei bemüht, aus den vorhandenen Belegen Einnahmen-Ausgabenrechnungen für den Zeitraum 1996 bis 2001 zu erstellen. Durch die Vorlage derselben werde bewiesen werden, dass er keine Einkünfte gehabt habe, die zur Vorschreibung von Einkommensteuer geführt hätten. Die Mutter des Bw. besitze in Kanada den Rohbau eines Holzhauses. Die bisherigen Kosten dafür wären sehr gering gewesen, der Rohbau sei unbewohnbar. Eine Auswanderung dorthin sei aufgrund der kanadischen Einwanderungsbestimmungen für den Bw. unmöglich, eine Vermögensverschleppung ebenso, denn es sei ja kein Vermögen mehr vorhanden. Was der Bw. an Geld und Geldeswert gehabt habe, sei vom Finanzamt aus Anlass des Sicherstellungsauftrages beschlagnahmt worden. Er besitze weder Sparbücher noch habe er ein Bankkonto.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12.6.2003 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag als unbegründet ab.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 3.7.2003 vertrat der Bw. die Ansicht, dass vom Finanzamt keine Berufungsvorentscheidung mehr erlassen werden hätte dürfen, da er eine Säumnisbeschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben habe. Im Übrigen wiederholte der Bw. im Wesentlichen das bisherige Vorbringen.

Die vom Bw. erwähnte Säumnisbeschwerde hatte der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 27.5.2003, 2003/14/0044, zurückgewiesen.

Mit einem weiteren Sicherstellungsauftrag vom 1.8.2003 ordnete das Finanzamt die Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen des Bw. zur Sicherung folgender Abgabenansprüche an:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag in Euro
1996	Einkommensteuer	5.290,29
1997	Einkommensteuer	12.244,79
1998	Einkommensteuer	2.317,39
1999	Einkommensteuer	5.884,46
2000	Einkommensteuer	5.517,03
2001	Einkommensteuer	5.585,05
2002	Einkommensteuer	2.129,68
gesamt		38.968,69

In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Höhe der Abgabennachforderungen aus den Ermittlungen durch die Prüfungsabteilung Strafsachen resultiere. Der Bw. erkläre zumindest seit 1996 keine nennenswerten Einkünfte, die zur Besteitung seines Lebensunterhaltes

notwendig wären. In der Niederschrift vom 23.1.2002 habe er angegeben, seinen Lebensunterhalt einerseits aus den Einnahmen seiner Lebensgefährtin, andererseits aus anderweitigen Tätigkeiten wie z.B. Isolierung von Häusern und LKW-Fahrten zu bestreiten. Weiters sei von ihm und seiner Lebensgefährtin eine GesbR zur Vermietung und Verpachtung von Räumlichkeiten ab 1998 gegründet worden. Diese GesbR erziele jedoch laut Angaben des Bw. lediglich geringe Gewinne bzw. Verluste. Die Lebensgefährtin erziele ebenso keine nennenswerten Einkünfte, um für den Lebensunterhalt von ihr und dem Bw. aufkommen zu können. Die Berechnung der sicherzustellenden Beträge an Einkommensteuer sei einerseits unter Zugrundelegung von durch die Abgabenbehörde nach § 184 BAO geschätzten Gewinnen der GesbR und andererseits durch die Zuschätzung von Gewinnen, die zur Bestreitung des Lebensunterhaltes ausreichen würden, erfolgt. Der Bw. habe keinerlei bzw. lediglich geringe Einkünfte erklärt und damit dokumentiert, dass er offenkundig nicht gewillt sei, seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen wahrheitsgemäß nachzukommen. Seine Vermögenslage sei – auch im Hinblick auf die Begleichung der Abgabennachforderungen – ungeklärt.

Gegen diesen Sicherstellungsauftrag wurde mit Eingabe vom 28.8.2003 Berufung erhoben. Der Bw. führte darin im Wesentlichen aus, es bestehe kein Grund zur Annahme, dass die spätere Einbringung der Abgaben gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Wie er schon in der Berufung gegen die „Bescheidflut vom 24. und 25. Juli 2003“ (mit diesen Bescheiden wurden unter anderem die Einkommensteuern für die Jahre 1996 bis 2002 festgesetzt) ausgeführt habe, seien die Zuschätzungen exorbitant und völlig wirklichkeitsfremd. Solide Grundlagen der ihm unbekannten Schätzung würden daher fehlen. Sein Verhalten sei keineswegs auf die Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtet. Der „Mittelpunkt seiner Existenz“ und die Möglichkeit, Einkommen zu erzielen, seien in Linz. Er werde diese sicher nicht aufgeben. Er habe keinen Grund, sein wenig Hab und Gut zu verschleiern oder ins Ausland zu verschieben oder zu fliehen. Seiner Vermögenslage sei nicht ungeklärt, sondern bescheiden und wahrheitsgemäß in seinen Abgabenerklärungen dargestellt.

### ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

#### **1) Sicherstellungsauftrag vom 21. Jänner 2002**

Gemäß § 232 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschrift die Abgabepflicht knüpft, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Gemäß § 232 Abs. 2 BAO hat der Sicherstellungsauftrag unter anderem die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld, sowie

die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt, zu enthalten.

Ein Sicherstellungsauftrag ist kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende "Sofortmaßnahme", die 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 dass es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach (nämlich gemäß § 4 BAO) mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind. Von einer solchen Gefährdung bzw. wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung kann im Wesentlichen dann gesprochen werden, wenn aus der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen und den besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden muss, dass nur bei raschem Zugriff der Behörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint. Derartige Gefährdungen oder Erschwerungen werden unter anderem bei drohendem Konkurs- oder Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, Vermögensverschleuderung, bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte sowie bei dringendem Verdacht der Abgabenhinterziehung gegeben sein. Dabei reicht der objektive Tatbestand einer Gefährdung oder Erschwerung aus; eine vom Abgabenschuldner selbst gesetzte Gefährdungshandlung ist nicht erforderlich. In all diesen Fällen genügt es, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint.

Da ein Sicherstellungsauftrag unter anderem somit nur ergehen darf, wenn die Abgabenschuld dem Grunde nach entstanden ist, und Gründe vorliegen, die die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe befürchten lassen, muss auch die Begründung des Bescheides klare Aussagen darüber enthalten, dass und auf welche Weise ein bestimmter abgabenrechtlicher Tatbestand verwirklicht worden ist, welcher konkrete Sachverhalt als schuldbegründend angenommen wurde und welche schlüssigen Erwägungen für diese Annahmen im Rahmen der freien Beweiswürdigung maßgebend waren. Weiters hat der Bescheid darzutun, in welcher Höhe eine dem Grunde nach bereits bestehende Abgabe (§ 4) zur Vorschreibung (Festsetzung) gelangen wird, deren Hereinbringung zu besorgen ist, wobei nicht das genaue Ausmaß der Abgabenschuld ermittelt und dem Sicherstellungsauftrag zugrunde gelegt sein muss. Es müssen aber entsprechende Tatsachen (Sachverhalte) ermittelt und angeführt werden, aus denen fundiert auf die Höhe der Abgabe, die

sicherzustellen beabsichtigt ist, geschlossen werden kann (Stoll, BAO-Kommentar, 2398 mit Judikaturnachweisen).

Diesen Anforderungen genügt der Sicherstellungsauftrag vom 21.1.2002 nicht. In den vorgelegten Akten findet sich zu den im Bescheid angeführten, „dem Finanzamt vorliegenden Informationen“, wonach der Bw. seit zumindest 1996 seinen Lebensunterhalt durch den Handel mit Suchtgift finanzieren „soll“, nur eine diesbezügliche anonyme Anzeige. Bei den beim Bw. durchgeführten Hausdurchsuchungen konnten keinerlei Anhaltspunkte für den unterstellten Suchtgifthandel gefunden werden konnten. Der Verdacht des Suchtgifthandels konnte auch im weiteren Verfahren nicht erhärtet werden, wie die Prüfungsabteilung Strafsachen in einer Stellungnahme vom 28.5.2004 einräumen musste.

Zur vorgenommenen Art der Berechnung der sicherzustellenden Beträge an Einkommensteuer, die unter Zugrundelegung von jährlichen Gewinnen in Höhe von € 20.000,- erfolgte, ist anzumerken, dass stets konkrete Sachverhaltsfeststellungen vorliegen müssen, aus denen fundiert auf die Höhe der Abgabe geschlossen werden kann. Der bloße Hinweis, dass die angenommenen Gewinne nicht nur zur Bestreitung des Lebensunterhaltes ausreichen würden, sondern auch in Ansehung der vom Bw. gehandelten Ware plausibel erscheinen würden, genügt dazu nicht.

Da somit insgesamt gesehen nicht davon ausgegangen werden konnte, dass der Bw. einen Handel mit Suchtgift betrieben, daraus Einkünfte erzielt, und dadurch einen Tatbestand verwirklicht hätte, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht (im gegenständlichen Fall Einkommensteuerpflicht) knüpfen, lagen die Voraussetzungen für die Erlassung des Sicherstellungsauftrages vom 21.1.2002 nicht vor, und war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## **2) Sicherstellungsauftrag vom 1. August 2003**

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages setzt zunächst die Verwirklichung jenes Tatbestandes voraus, an den die Abgabepflicht geknüpft ist. Die Verwirklichung dieses Tatbestandes muss im Hinblick auf die auch für Sicherstellungsaufträge geltende Begründungspflicht im Sinne des § 93 Abs. 3 lit. a BAO in der Begründung des Sicherstellungsauftrages dargetan werden. Die Begründung muss in diesem Zusammenhang jedenfalls erkennen lassen, welcher konkrete Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde und welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung dafür maßgebend waren.

Wie bereits unter Punkt 1) ausgeführt wurde, ist ein Sicherstellungsauftrag kein abschließender Sachbescheid, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme, die dazu dient, selbst vor Feststellung der exakten Höhe der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zur Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabenschuld gefährdet oder wesentlich

erschwert wäre. Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass diese nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grund nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Tatbestandes entstanden ist, und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe gegeben sind.

In der Begründung des angefochtenen Bescheid wurde lediglich ausgeführt, dass die Berechnung der sicherzustellenden Beträge an Einkommensteuer unter Zugrundelegung von gemäß § 184 BAO geschätzten Gewinnen der GesbR und durch Zuschätzung von Gewinnen, die zur Bestreitung des Lebensunterhaltes ausreichen würden, erfolgt sei.

Auch Schätzungsergebnisse unterliegen nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO der Pflicht zur Begründung. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse (Darstellung der Berechnung) darzulegen.

Der Sicherstellungsauftrag erläutert weder die Schätzungsmethode noch die Ableitung der Schätzungsergebnisse. Zu Recht wies der Bw. daher in der gegenständlichen Berufung auf die ihm „unbekannte Schätzung“ hin. Dieser Begründungsmangel wurde jedoch in weiterer Folge saniert. Mit Schreiben vom 13.1.2004 übermittelte das Finanzamt dem Bw. eine Stellungnahme der Prüfungsabteilung Strafsachen zu seiner Berufung gegen die mittlerweile ergangenen Abgabenbescheide, der auch jener Ermittlungsbericht angeschlossen war, der Grundlage für den gegenständlichen Sicherstellungsauftrag war, und in dem die im Sicherstellungsauftrag angeführte Schätzung eingehend dargestellt wird.

In diesem Bericht finden sich zur Frage der Einkünfte der GesbR und des Bw. insbesondere folgende Feststellungen:

### **Sachverhalt**

*Am 23.01.2002 und am 17.07.2002 wurden Hausdurchsuchungen durchgeführt. In weiterer Folge wurden gegen Manfred E (Bw.) und Christa K (Lebensgefährtin des Bw.) ein Finanzstrafverfahren eingeleitet.*

*Am 15.07.2002 wurden Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1998 und 1999 von Manfred E beim FA Linz eingereicht. Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2000 bis 2002 folgten im September 2002 bzw. März 2003. Es wurden geringe Einkünfte (1999 bis 2001) bzw. Verluste (1998 und 2002) aus Gewerbebetrieb als Beteiligter an der E & K GesbR erklärt. Diese GesbR wurde als Folge der durchgeföhrten Hausdurchsuchungen errichtet. Gegenstand bildet die Vermietung von Wohnungen im Gebäude S-Gasse 5, 4020 Linz. Steuererklärungen betreffend Prostitutionseinkünfte der Christa K werden laut steuerlicher Vertretung nachgereicht.*

*Nach Durchsicht der beschlagnahmten Unterlagen, sowie nach durchgeföhrten Ermittlungen und auf Grund der vorgenommenen Vernehmungen ist jedoch festzustellen, dass die bisher erklärten Einnahmen keinesfalls vollständig sein können.*

*Auch wurde von Manfred E in der Niederschrift vom 23.01.2002 erklärt, dass er seinen Lebensunterhalt einerseits aus den Prostitutionseinnahmen der Christa K und andererseits aus Gelegenheitsarbeiten (Isolierung von Häusern, LKW-Fahrer) bestreite, jedoch keine*

Aufzeichnungen über die Einnahmen in der S-Gasse und den diversen Tätigkeiten führe. Ebenso erklärte Christa K bei der Einvernahme am 23.01.2002, weder Aufzeichnungen über die eigenen Prostitutionseinkünfte noch über die Mieteinnahmen zu führen.

Die Bemessungsgrundlagen mussten daher gem. § 184 BAO geschätzt werden.

### **Feststellungen**

#### **Manfred E**

Ab Ende 1995 mietete E eine Wohnung für K in Linz, S-Gasse 5, von Maria J. (Niederschrift E vom 23.01.02, Seite 2).

Ab Anfang 1997 mietete E das gesamte Gebäude S-Gasse 5. (Niederschrift E vom 23.01.02, Seite 2). Ab Februar bzw. März 1998 ist E alleiniger Mieter des gesamten Gebäudes S-Gasse 5 (Niederschrift J vom 28.01.02)

Vermietet werden diese Räumlichkeiten an Prostituierte, die in der S-Gasse 5 ihrem Gewerbe nachgehen. Laut Aussage von E in der Niederschrift vom 23.01.02, Seite 2, sind dort monatlich jeweils 2 bis 4 Mädchen eingemietet.

Den Lebensunterhalt bestreitet E einerseits aus Einnahmen von K, andererseits sei er auch noch anderweitig tätig - z.B. Isolierung von Häusern bzw. bis vor 4 Jahren LKW-Fahrer (Niederschrift E vom 23.01.02, Seite 2). K gibt in der Niederschrift vom 23.01.2002 an, dass sie glaube, E arbeite bei einer Werbefirma, bei der er ATS 5.000,-- bis ATS 6.000,-- pro Monat verdiene.

#### **Christa K**

K war bis ca. Ende 1995 als Prostituierte bei Horst L im „MAXIM“ beschäftigt (Niederschrift E vom 23.01.02, Seite 2 bzw. Niederschrift K vom 23.01.2002, Seite 2).

Ab Ende 1995 geht sie der Wohnungsprostitution in der S-Gasse 5 nach. (Niederschrift E vom 23.01.02, Seite 2).

Laut Unterlagen der amtärztlichen Untersuchungen (KRIPO Linz) ist sie ab 08.01.1998 in der S-Gasse gemeldet.

### **Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen (Schätzung gem. § 184 BAO)**

#### **E & K GesbR**

Die Einnahmen mussten geschätzt werden. Obwohl E am 23.01.2002 zu Protokoll gab, dass er ab Anfang 1997 das gesamte Haus S-Gasse 5 miete, wird angenommen, dass die Vermietung dieser Räumlichkeiten für gewerbliche Zwecke erst im Jahre 1998 begonnen wurde. Die beantragten Ausgaben wurden fast zur Gänze berücksichtigt. Lediglich die Energiekosten wurden von den 7 beantragten Kostenstellen auf 5 herabgesetzt.

### **Feststellung der Einkünfte**

	<u>1998</u>	ATS
<b>NETTOBERECHNUNG</b>		
<i>Einnahmen geschätzt (3 Wohnungen x 9 Monate x 30 Tage)</i>		810.000,00 810.000,00
<i>Ausgaben</i>		
Miete	483.333,00	
Kommunikation	40.282,00	
Energie (von 7 auf 5 Kostenstellen gekürzt *)	23.615,00	
Bankspesen	660,00	
Gas	42.139,00	
Versicherungen	3.041,00	
Wasser/Abwasser	9.440,00	602.510,00
<b>Einkünfte</b>		<b>207.490,00</b>

\*) Energie: In der Erklärung wurden 7 Kostenstellen angegeben. Da vom Raumangebot her nur 6 Wohnungen möglich sind und die Räumlichkeiten von K nicht berücksichtigt werden, können nur 5 Wohnungen (Kostenstellen) anerkannt werden.

Einkünfte lt. Erklärung 1998 (in ATS): - 8.958,--

	<u>1999</u>	ATS
<b>NETTOBERECHNUNG</b>		
<i>Einnahmen geschätzt</i>		
(4 Wohnungen x 10 Monate x 30 Tage)	1.200.000,00	1.200.000,00
<i>Ausgaben</i>		
Miete	600.000,00	
Kommunikation	40.440,00	
Energie (von 7 auf 5 Kostenstellen gekürzt *)	24.742,00	
Bankspesen	720,00	
Gas	45.970,00	
Versicherungen	3.318,00	
Wasser/Abwasser	10.298,00	725.488,00
<b>Einkünfte</b>		<b>474.512,00</b>

\*) Energie: In der Erklärung wurden 7 Kostenstellen angegeben. Da vom Raumangebot her nur 6 Wohnungen möglich sind und die Räumlichkeiten von K nicht berücksichtigt werden, können nur 5 Wohnungen (Kostenstellen) anerkannt werden.

Einkünfte lt. Erklärung 1999 (in ATS): 41.340,--

	<u>2000</u>	ATS
<b>NETTOBERECHNUNG</b>		
<i>Einnahmen geschätzt</i>		
(4 Wohnungen x 10 Monate x 30 Tage)	1.200.000,00	1.200.000,00
<i>Ausgaben</i>		
Miete	600.000,00	
Kommunikation	30.001,00	
Energie (von 7 auf 5 Kostenstellen gekürzt *)	27.158,00	
Bankspesen	720,00	
Gas	45.970,00	
GWG	5.748,00	
Versicherungen	3.318,00	
Wasser/Abwasser	10.298,00	723.213,00
<b>Einkünfte</b>		<b>476.787,00</b>

\*) Energie: In der Erklärung wurden 7 Kostenstellen angegeben. Da vom Raumangebot her nur 6 Wohnungen möglich sind und die Räumlichkeiten von K nicht berücksichtigt werden, können nur 5 Wohnungen (Kostenstellen) anerkannt werden.

Einkünfte lt. Erklärung 2000 (in ATS): 159.740,--

	<u>2001</u>	ATS
<b>NETTOBERECHNUNG</b>		
<i>Einnahmen geschätzt</i>		
(4 Wohnungen x 10 Monate x 30 Tage)	1.200.000,00	1.200.000,00
<i>Ausgaben</i>		
Miete	600.000,00	
Kommunikation	37.299,00	
Energie (von 7 auf 5 Kostenstellen gekürzt *)	25.405,00	
Bankspesen	720,00	
Gas	45.970,00	

Versicherungen	3.317,00
Wasser/Abwasser	9.439,00
<b>Einkünfte</b>	<b>722.150,00</b>

\*) Energie: In der Erklärung wurden 7 Kostenstellen angegeben. Da vom Raumangebot her nur 6 Wohnungen möglich sind und die Räumlichkeiten von K nicht berücksichtigt werden, können nur 5 Wohnungen (Kostenstellen) anerkannt werden.

Einkünfte lt. Erklärung 2001 (in ATS): 37.140,--

<u>2002</u>		EURO	ATS
<b>NETTOBERECHNUNG</b>			
<i>Einnahmen geschätzt</i>			
(4 Wohnungen x 8 Monate x 30 Tage)	69.765,92	960.000,00	960.000,00
<i>Ausgaben</i>			
Miete	43.603,70	600.000,00	
Kommunikation	2.124,88	29.239,00	
Energie (von 7 auf 5 Kostenstellen gekürzt *)	1.631,58	22.451,00	
Bankspesen	69,96	825,00	
Gas (Bemessung lt. voriger Zeiträume)	3.340,77	45.970,00	
Versicherungen	502,97	6.921,00	
Wasser/Abwasser	741,84	10.208,00	715.614,00
<b>Einkünfte in ATS</b>			<b>244.386,00</b>
<b>Einkünfte in EURO</b>			<b>17.760,22</b>

\*) Energie: In der Erklärung wurden 7 Kostenstellen angegeben. Effektiv handelt es sich jedoch um 5 Wohnungen (6 höchstmögliche Plätze abzüglich der Wohnung von K).

Gas: Laut Erklärung wurden € 5.915,04 als Ausgaben angegeben. Es ist nicht ersichtlich, warum die Kosten für Gas um beinahe 50 % im Gegensatz zu den Vorjahren gestiegen sind. Also wurden auch für das Jahr 2002 die Gaskosten mit € 3.340,-- wie in den Vorjahren angenommen.

Einkünfte lt. Erklärung 2002 (in EURO): - 13.880,30

### Manfred E

#### Ermittlung der Einkünfte

Einkünfte 1996 lt. Ermittlung (in ATS)

<b>Ungeklärte Einkünfte 1996</b>	<b>305.833,--</b>
<b>n.s.A. Einkünfte von Ö-GmbH GesmbH</b>	<b>11.620,--</b>

Einkünfte 1996 lt. Erklärung (in ATS)

n.s.A. Einkünfte von Ö-GmbH GesmbH: 11.620,--

Einkünfte 1997 (in ATS)

<b>Ungeklärte Einkünfte 1997</b>	<b>494.449,--</b>
<b>n.s.A. Einkünfte von Ö-GmbH GesmbH</b>	<b>28.920,--</b>

Einkünfte 1997 lt. Erklärung (in ATS)

n.s.A. Einkünfte von Ö-GmbH GesmbH: 28.920,--

Einkünfte 1998 (in ATS)

<b>Einkünfte aus der E-K GesbR</b>	<b>103.745,--</b>
<b>Eigenverbrauch (Hälften Wohnung S-Gasse 5)</b>	<b>90.000,--</b>
<b>Einkünfte gesamt 1998</b>	<b>193.745,--</b>

*Einkünfte 1998 lt. Erklärung (in ATS): - 4.479,--*

*Einkünfte 1999 (in ATS)*

<i>Einkünfte aus der E-K GesbR</i>	237.256,-
<i>Eigenverbrauch (Hälfte Wohnung S-Gasse 5)</i>	90.000,-
<b><i>Einkünfte gesamt 1999</i></b>	<b>327.256,-</b>

*Einkünfte 1999 lt. Erklärung (in ATS): 20.670,--*

*Einkünfte 2000 (in ATS)*

<i>Einkünfte aus der E-K GesbR</i>	238.393,50
<i>Eigenverbrauch (Hälfte Wohnung S-Gasse 5)</i>	90.000,-
<b><i>Einkünfte gesamt 2000</i></b>	<b>328.393,50</b>

*Einkünfte 2000 lt. Erklärung (in ATS): 79.870,--*

*Einkünfte 2001 (in ATS)*

<i>Einkünfte aus der E-K GesbR</i>	238.925,-
<i>Eigenverbrauch (Hälfte Wohnung S-Gasse 5)</i>	90.000,-
<b><i>Einkünfte gesamt 2001</i></b>	<b>328.925,-</b>

*Einkünfte 2001 lt. Erklärung (in ATS): 18.569,91*

*Einkünfte 2002 (in EURO)*

<i>Einkünfte aus der E-K GesbR</i>	8.880,11
<i>Eigenverbrauch (Hälfte Wohnung S-Gasse 5)</i>	5.540,56
<b><i>Einkünfte gesamt 2002</i></b>	<b>14.420,67</b>

*Einkünfte 2002 lt. Erklärung (in EURO): - 6.940,15*

*Da E für die Jahre 1996 und 1997 lediglich geringe Einkünfte aus n.s.A. erklärte, mussten die Einkünfte auf Basis einer Ausgabenberechnung geschätzt werden. Die genaue Berechnung wird unten dargestellt.*

### **Ausgaben E und K**

*Da es nicht möglich war, alle Ausgaben den konkreten Personen zuzuordnen und außerdem E die gesamten Zahlungen leistete bzw. veranlasste, werden die Ausgaben je zur Hälfte E und K zugeordnet. Weiters wurden die Ausgaben folgendermaßen errechnet:*

*Für die Jahre 2000 und 2001 wurden bei den Hausdurchsuchungen beschlagnahmte bezahlte Erlagscheine als Basis herangezogen und die bereits anerkannten Ausgaben für die gewerbliche Vermietung der S-Gasse 5 abgezogen.*

*Als zusätzliche Ausgaben wurden Flüge nach Halifax herangezogen, wobei lt. Niederschrift E vom 23.01.2002, er selbst 1 – 2 mal jährlich nach Halifax fliegt, seine Lebensgefährtin ihn jedoch nicht jedes Mal begleitet. Laut telefonischer Auskunft beim Landesreisebüro Linz vom 20.02.2003 kostet ein Hin- und Rückflug von ca. Euro 599,-- bis Euro 699,-- zusätzlich Flughafengebühr von ca. Euro 100,--. Es wurden somit zwei Aufenthalte pro Jahr für E und jährlich ein Aufenthalt für K in Halifax angesetzt. Es wird darauf hingewiesen, dass keine*

Hotelkosten (obwohl diese angefallen sind), als Ausgaben angesetzt wurden.

Unterhaltszahlungen und Mietenzahlungen für weitere Wohnungen wurden ebenfalls als Ausgaben angesetzt.

Dabei wurden folgende Privatausgaben errechnet:

### **1996**

Miete S-Gasse mtl. ATS 15.000,--	180.000,--
Unterhaltszahlungen Gerald K geschätzt	60.000,--
lt. Auskunft Magistrat war K bis 17.12.1996 in der H-Straße. 5 gemeldet	
Miete 12 X ca. ATS 7.300	88.000,--
Miete Z-Weg geschätzt	45.000,--
Lebenshaltungskosten geschätzt	480.000,--
Gesamt:	853.000,--
Davon konnte K mit ihren Einkünften aufkommen	- 486.000,--
Verbleiben als ungeklärte Einkünfte bei E brutto	367.000,--
die mit Nettoeinkünften in Höhe von ATS 305.833,-- festgesetzt werden	

### **1997**

Miete Wohnung S-Gasse mtl. ATS 15.000,--	180.000,--
Unterhaltszahlungen Gerald K geschätzt	60.000,--
Zusätzlich Anzahlung Golden Forest	150.000,--
zuzüglich USt für Anzahlung	68.000,--
zusätzlich Kreditraten Golden Forest (ATS 9.477,-- x 7 Monate)	66.339,--
zuzüglich Flüge Halifax geschätzt	30.000,--
Lebenshaltungskosten geschätzt	480.000,--
Miete Z-Weg – geschätzt	45.000,--
Gesamt:	1.079.339,--
Davon konnte K mit ihren Einkünften aufkommen	- 486.000,--
Verbleiben als ungeklärte Einkünfte bei E brutto	593.339,--
die mit Nettoeinkünften in Höhe von ATS 494.449,-- festgesetzt werden	

### **1998**

Unterhaltszahlungen Gerald K geschätzt	60.000,--
Kreditraten Golden Forest (ATS 9.477,-- x 12 Monate)	113.724,--
zuzüglich Flüge Halifax geschätzt	30.000,--
Lebenshaltungskosten geschätzt	480.000,--
E war von Okt. 98 - April 99 in Kremsmünster	
F-Garten 3 gemeldet – MIETE mtl. ATS 3.000 (geschätzt)	9.000,--
Vermieter H	
Miete Z-Weg (geschätzt)	45.000,--
ERSPARNISSE - lt. Pfändungsprotokoll, 25%-Anteil	60.620,--
Gesamt:	798.344,--
Davon konnte K mit ihren Einkünften aufkommen	- 486.000,--
Davon konnte mit den Einkünften aus der GesbR aufgekommen werden	- 207.490,--
Würden als ungeklärte Einkünfte bei E verbleiben brutto	104.854,--
die jedoch als Eigenverbrauch i.H.v. ATS 90.000,-- festgesetzt werden	

### **1999**

Unterhaltszahlungen Gerald K geschätzt	60.000,--
--	-----------

Kreditraten Golden Forest (ATS 9.477,-- x 12 Monate)	113.724,--
zuzüglich Flüge Halifax geschätzt	30.000,--
Lebenshaltungskosten geschätzt	480.000,--
Miete Kremsmünster, F-Garten 3 – mtl. 3.000 (geschätzt)	12.000,--
Miete Z-Weg 30 (geschätzt)	45.000,--
ERSPARNISSE - lt. Pfändungsprotokoll, 25%-Anteil	60.620,--
Gesamt:	801.344,--
Davon konnte K mit ihren Einkünften aufkommen	- 486.000,--
Davon konnte mit den Einkünften aus der GesbR aufgekommen werden	- 474.512,--

2000

Unterhaltszahlungen Gerald K	60.000,--
Miete an Wohnungsanlagen M-Weg	47.124,--
zuzüglich bezahlte Erlagscheine	1.048.294,--
abzüglich Ausgaben für V+V	- 723.213,--
abzüglich ATS 107.124,--	- 107.124,--
	325.081,--
zuzüglich Flüge Halifax geschätzt	30.000,--
zuzüglich Kreditraten Golden Forest (9.477,-- x 5 Monate)	47.385,--
Lebenshaltungskosten geschätzt (Bekleidung, Ernährung, Toilettartikel, KFZ-Kosten, etc.) – 40.000,-- / Monat	480.000,--
ERSPARNISSE - lt. Pfändungsprotokoll, 25%-Anteil	60.620,--
Gesamt:	943.086,--
Davon konnte K mit ihren Einkünften aufkommen	- 486.000,--
Davon konnte mit den Einkünften aus der GesbR aufgekommen werden	- 476.787,--

2001

Unterhaltszahlungen Gerald K	72.000,--
Miete an Wohnungsanlagen M-Weg	48.420,--
zuzüglich bezahlte Erlagscheine	1.167.303,--
abzüglich Ausgaben für V+V	- 722.150,--
abzüglich ATS 120.420,--	- 120.420,--
	445.153,--
zuzüglich Flüge Halifax geschätzt	30.000,--
(pro Hin- und Retour-Flug ca. ATS 10.000,-- / Person + pro ATS 20.000,-- Überstellung PKW)	
Lebenshaltungskosten geschätzt	480.000,--
Notebook	21.990,--
ERSPARNISSE - lt. Pfändungsprotokoll, 25%-Anteil	60.620,--
Gesamt:	1.037.763,--
Davon konnte K mit ihren Einkünften aufkommen	- 486.000,--
Davon konnte mit den Einkünften aus der GesbR aufgekommen werden	- 477.850,--
Würden als ungeklärte Einkünfte bei E verbleiben brutto	73.913,--
die jedoch als Eigenverbrauch i.H.v. ATS 90.000,-- festgesetzt werden	

Diese von der Prüferin ermittelten Einkünfte der GesbR und des Bw. wurden auch den an die GesbR ergangenen Feststellungbescheiden und den an den Bw. ergangenen Einkommensteuerbescheiden mit der Maßgabe zugrunde gelegt, dass der bei den Einkünften des Bw. von der Prüferin in Ansatz gebrachte Eigenverbrauch bei der Ermittlung der Einkommensteuer nicht berücksichtigt wurde. In den Einkommensteuerbescheiden 1998 bis 2002 sind jeweils

---

nur die Einkünfte aus der Beteiligung an der GesbR enthalten. Dieser Umstand wurde auch im gegenständlichen Verfahren berücksichtigt, und die Sicherstellung auf jene Nachforderungen an Einkommensteuer eingeschränkt, die das Finanzamt bescheidmäßig festgesetzt hat.

Wie bereits oben ausgeführt wurde, ist ein Sicherstellungsauftrag kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgaben einbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme, wobei es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Tatbestandes entstanden ist, und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe gegeben sind. Diese Voraussetzungen lagen aufgrund der oben wiedergegebenen umfangreichen und eingehend begründeten Feststellungen der Prüferin vor. Da der Bw. über seine Tätigkeiten keine Aufzeichnungen geführt hatte, gehen die mit jeder Schätzung verbundenen Ungenauigkeiten und Ungewissheiten zu seinen Lasten. Es ist auch nicht Aufgabe des Sicherstellungsverfahrens die Richtigkeit der nachfolgenden Abgabenfestsetzung zu überprüfen. Die Erörterung der in der Berufung gegen die Abgabenbescheide erhobenen Einwendungen muss daher diesem Berufungsverfahren vorbehalten bleiben.

Sicherstellungsaufträge setzen eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraus. Diese liegt vor, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint. Solche Umstände liegen nach der Judikatur unter anderem bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung vor, wobei stets auch auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Abgabepflichtigen Bedacht zu nehmen ist.

Aufgrund der oben wiedergegebenen Feststellungen der Prüfungsabteilung Strafsachen war jedenfalls von einem dringenden Verdacht einer Abgabenhinterziehung auszugehen. Am 19.4.2002 wurde auch ein Finanzstrafverfahren gegen den Bw. eingeleitet. Im Zuge der Zustellung des gegenständlichen Sicherstellungsauftrages durch einen Vollstreckungsbeamten des Finanzamtes Linz am 11.8.2003 wurde außerdem festgestellt, dass keine pfändbaren Gegenstände vorhanden waren. Die Wohnungseinrichtung wurde im Rechenschaftsbericht als veraltet, wertlos oder im Fremdeigentum stehend bezeichnet. Ein auf den Bw. zugelassener PKW-Anhänger (Erstzulassungsdatum 29.9.1964) wurde als wertlos qualifiziert. Sonstiges Vermögen wurde vom Vollstrecker nicht festgestellt. Der Bw. besitzt zwar auch eine Eigentumswohnung in Enns, die laut Kaufvertrag vom 4.12.2001 um S 900.000,- (€ 65.405,55) erworben wurde. Auf diesem Liegenschaftsanteil ist jedoch ein diesen Kaufpreis übersteigendes Pfandrecht zugunsten der Erste Bank AG in Höhe von € 74.100,- eingetragen. Der Bw. hatte schließlich selbst in der Stellungnahme vom 15.7.2002 ausgeführt, dass kein Vermögen mehr vorhanden sei. Was er an „Geld und Geldeswert“

gehabt habe, sei vom Finanzamt aus Anlass des (ersten) Sicherstellungsauftrages beschlagnahmt worden. Er besitze weder Sparbücher noch habe er ein Bankkonto.

Bei dieser Sachlage konnte das Finanzamt von einer Gefährdung bzw. wesentlichen Erschwerung der Einbringung der gegenständlichen Abgaben ausgehen.

Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordert 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 wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergibt sich nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes, dass nur durch die Sofortmaßnahme 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 des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit - ist daher von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzusehen (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0042 mit Hinweis auf Ritz, Verwaltungsökonomie als Ermessenskriterium, ÖStZ 1996, 70). Davon kann im vorliegenden Fall aber keine Rede sein. Der Sicherstellungsauftrag umfasst Abgabenansprüche in Höhe von € 27.962,- und war Exekutionstitel für die Pfändung der bei der Hausdurchsuchung am 23.1.2002 vorgefundenen Silbermünzen und Banknoten im Nominalwert von ATS 44.150,-, CAD 5.100,-, und USD 1.980,-.

Insgesamt gesehen lagen somit die gesetzlichen Voraussetzungen für die Erlassung des gegenständlichen Sicherstellungsauftrages vor, und war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 22. Oktober 2004