

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

29.03.2006

**Geschäftszahl**

2004/14/0045

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des B P in R, vertreten durch Dr. Christoph Rogler, Rechtsanwalt in 4400 Steyr, Stelzhamerstraße 9, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 22. März 2004, RV/0814-L/03, betreffend Sicherstellungsauftrag (Einkommensteuer 1994 bis 1996), zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich der Sicherstellung der Einkommensteuer 1996 und hinsichtlich des gemäß § 232 Abs. 2 lit. d BAO festgesetzten Betrages wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Im Übrigen, also hinsichtlich der Sicherstellung der Einkommensteuer 1994 und 1995, wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von insgesamt EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Mit Sicherstellungsauftrag vom 20. November 2003 ordnete das Finanzamt die Sicherstellung von Einkommensteuer 1994 (EUR 2.300,-), 1995 (EUR 59.100,-) und 1996 (EUR 212.700,-) in das Vermögen des Beschwerdeführers an. Weiters wurde ausgesprochen, dass die Hinterlegung eines Betrages von EUR 274.100,- bewirke, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben würden.

Zur Begründung wurde im Bescheid - im Wesentlichen durch einen Verweis auf das schriftliche "Besprechungsprogramm" - zum Ausdruck gebracht, die ATS Inc. (mit Sitz in den USA) habe eine Beteiligung an der Agricola S.A. in Chile geplant. Der Beschwerdeführer als Projektverantwortlicher der ATS Inc. habe diese jedoch bei der Gründung der Agricola S.A. in Chile nicht "hineingenommen", sondern sich selbst beteiligt. Der Beschwerdeführer habe bereits vor der am 16. Jänner 1996 erfolgten Gründung der Agricola S.A. 1 Mio. USD nach Chile transferiert, über welche nachträglich ein Darlehensvertrag mit der ATS Inc. geschlossen worden sei. Der tatsächliche Darlehensnehmer sei der Beschwerdeführer gewesen, der damit offensichtlich seine Beteiligung an der Agricola S.A. finanziert habe. Das Darlehen der ATS Inc. sei in der Folge zu einem großen Teil dadurch zurückgezahlt worden, dass der Beschwerdeführer Aktien diverser Anleger (insbesondere Aktien an der ATS Ltd.) an die PPB-GmbH (mit Sitz in Linz) zurückverkauft habe, den über dem seinerzeitigen Ankaufspreis gelegenen Verkaufspreis der Aktien aber nicht an die Anleger weitergegeben, sondern zur Tilgung seines Darlehens verwendet habe. Die Aktien seien von einzelnen Anlegern dem Beschwerdeführer übergeben worden, der den Rückkauf an die PPB-GmbH ermöglicht habe, wobei beträchtliche "Spekulationsgewinne" erzielt worden seien. Die Anleger, z.B. Dr. WB, hätten lediglich den ursprünglich investierten Betrag vom Beschwerdeführer zurückerhalten, sodass der Beschwerdeführer die Gewinne für sich selbst lukriert habe. Allein aus diesem Titel habe der Beschwerdeführer im Jahr 1996 "Spekulationsgewinne" von 2,5 Mio. S erzielt.

Der Beschwerdeführer habe des Weiteren Aktien der ATS Inc. sowie der SGAL Ltd. vermittelt und auch daraus Gewinne (in Form von Provisionen) erzielt (vgl. hierzu das hg. Erkenntnis vom 29. Juni 2005, 2003/14/0089, betreffend eine Beschwerde des auch nunmehrigen Beschwerdeführers gegen die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens). Dies sei unter Einschaltung der PPB-GmbH (mit Sitz in Linz) als Vertriebsorganisation erfolgt. Zur Verschleierung seiner Aktienvermittlungsgeschäfte habe der Beschwerdeführer sich der CCC Ltd., einer Domizilgesellschaft mit Sitz in A, bedient.

Da das Grundkapital der Agricola S.A. allein im Jahr 1996 von 28 Mio. S auf 105 Mio. S angestiegen sei, sei davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer auch Aktien der Agricola S.A. vermittelt habe. Die Höhe der Vermittlungserlöse (Provisionen) werde auf Basis des Kapitalzuwachses im Jahr 1996 geschätzt:

"Vermittlungserlöse Chile- Beteiligungen:	1996
Grundkapital Stand Jänner 1996:	28.080.000,00
Grundkapital Stand Dezember 1996:	105.300.000,00
ergibt Kapitalzuwachs:	77.220.000,00
davon 10% Vermittlungsprovision:	7.722.000,00
davon Anteil (Beschwerdeführer) (geschätzt):	2.000.000,00"
	=====

"Einkünfte aus der Vermittlung von Aktien:	1995	1996
Provisionen aus der Vermittlung von ATS Ltd.- und SGAL-Aktien:	1.800.000,00	1.100.000,00
geldwerter Vorteil PKW-Nutzung von der PPB-GesmbH:	28.627,00	11.805,00
Provisionen aus der Vermittlung von Chile-Aktien:	0,00	2.000.000,00
	1.828.627,00	3.211.805,00
Betriebsausgaben (12% pauschal):	- 219.435,00	-385.417,00
	1.609.192,00	2.826.388,00
Einkünfte aus Vermittlungsgeschäften (gerundet):	1.600.000,00	2.800.000,00"
	=====	=====

Der Beschwerdeführer sei zudem für die ATS-GmbH mit Sitz in Linz, eine 100 %ige Tochter der ATS Inc., über welche die österreichischen Projekte abgewickelt worden seien, als Unternehmensberater tätig gewesen. Eine weitere steuerliche Auswirkung ergebe sich nach Ansicht des Finanzamtes daraus, dass konkret benannte Beträge, welche der Beschwerdeführer bei Ermittlung des Gewinnes aus seiner Unternehmensberaterstätigkeit als Betriebsausgaben abgezogen habe, nicht anerkannt werden könnten (Aufwendungen für das "Projekt Chile", weil der Beschwerdeführer gar nicht im Auftrag der ATS Ltd. bzw. der ATS-GmbH in Chile gewesen sei; als Betriebsausgaben geltend gemachte Beträge, denen in Wahrheit Darlehenscharakter zukomme; um einen Privatanteil zu kürzende Aufwendungen beim betrieblichen Pkw).

Im Sicherstellungsauftrag wird sodann ausgeführt, die angeführten Umstände führten zu folgenden Nachforderungen an Einkommensteuer: für 1994: EUR 2.300,-, für 1995: EUR 59.100,- und für 1996: EUR 212.700,-. Die Einbringung der Abgabennachforderungen sei gefährdet bzw. wesentlich erschwert. Das Vermögen des Beschwerdeführers bestehe aus zwei Einfamilienhäusern. Auf diesen lasteten Höchstbetragshypotheken im Ausmaß von EUR 963.000,-, zudem sei im Grundbuch auf allen Liegenschaften des Beschwerdeführers ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten der Ehefrau des Beschwerdeführers eingetragen. Die Abgabenbehörde könne daher auf diese Liegenschaften nicht zugreifen. Aus dem laufenden Einkommen von EUR 3.000,- bis EUR 4.000,- netto pro Monat könne der Beschwerdeführer die (vorläufigen) Abgabennachforderungen nicht bedienen. Er habe die Gewinne aus der Vermittlung der Aktien sowie die Gewinne aus dem Rückkauf von Aktien (diverser Anleger) an die PPB-GmbH bisher in den Abgabenerklärungen nicht erfasst. Erschwerend komme dazu, dass er zur Verschleierung seiner Einkünfte eine Domizilgesellschaft mit Sitz in A eingeschaltet habe. Zudem habe er ein wesentliches Vermögen nach Chile verbracht, wo er sich 1996 an der Agricola S.A. beteiligt habe. Er habe im bisherigen Verfahren wiederholt nachweislich falsche Auskünfte über seine Einkünfte erteilt. Daraus ergebe sich, dass die Einbringung der Abgaben gefährdet oder wesentlich erschwert sei.

Der Beschwerdeführer brachte Berufung gegen diesen Bescheid ein. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus, das Finanzamt habe das Grundkapital der "Chile-Beteiligung" zum Jänner 1996 (120 Mio. chilenische Pesos) mit ca. 28 Mio. S umgerechnet. Bei richtiger Umrechnung ergäben sich lediglich ca. 2,4 Mio. S.

Mit Berufungsvorentscheidung gab das Finanzamt der Berufung insofern teilweise Folge, als es die sicherzustellenden Einkommensteuernachforderung 1996 auf EUR 154.500,- , die sicherzustellenden Abgaben

insgesamt damit - ebenso wie den gemäß § 232 Abs 2 lit d BAO festgesetzten Betrag - auf EUR 215.900,-- verminderte. Dies hatte seinen Grund darin, dass die Provisionen aus der Vermittlung von "Chile-Aktien" nicht mehr mit 2 Mio. S sondern mit bloß S 200.000,-- angesetzt wurde. Die Berufungsvorentscheidung enthält u.a. folgende Berechnung:

**"Berichtigte Berechnung der Einkünfte aus Aktienvermittlung"**

<b><u>Vermittlungserlöse Chile- Beteiligungen:</u></b>	<b><u>1996</u></b>
<b><u>Grundkapital Stand Jänner 1996:</u></b>	<b><u>2.832.000,00</u></b>
<b><u>Grundkapital Stand Dezember 1996:</u></b>	<b><u>10.530.000,00</u></b>
<b><u>ergibt Kapitalzuwachs:</u></b>	<b><u>7.698.000,00</u></b>
<b><u>davon 10% Vermittlungsprovision:</u></b>	<b><u>769.800,00</u></b>
<b><u>davon Anteil (Beschwerdeführer) (geschätzt):</u></b>	<b><u>200.000,00</u></b>
	<b><u>=====</u></b>

Einkünfte aus der Vermittlung von Aktien:	1995	1996
Provisionen aus der Vermittlung von ATS Ltd. und SGAL-Aktien:	1.800.000,00	1.100.000,00
geldwerter Vorteil PKW-Nutzung von der PPB- GesmbH:	28.627,00	111.805,00
Provisonen aus der Vermittlung von Chile-Aktien:	0,00	200.000,00
	1.828.627,00	1.411.805,00
Betriebsausgaben (12% pauschal):	- 219.435,00	-169.417,00
	1.609.192,00	1.242.388,00
Einkünfte aus Vermittlungsgeschäften (gerundet):	1.600.000,00	1.200.000,00
	<u>=====</u>	<u>=====</u>

**Grundkapital Agricola y Forestal Tequalda S.A.**

	ch. Pesos	ATS
Kurs Ende Jänner 1996:	100,00	2,36
Kurs Ende Dezember 1996:	100,00	2,34
Kurs Ende Jänner 1997:	100,00	2,52
	<u>=====</u>	<u>=====</u>

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

Der Beschwerdeführer stellte einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Er führte aus, die Berechnungen des Finanzamtes gingen davon aus, dass das Kapital bei der chilenischen Gesellschaft zur Gänze

einbezahlt gewesen sei, tatsächlich sei aber das Kapital nur teilweise einbezahlt worden. Hinsichtlich des Rückkaufes von Aktien (durch die PPB-GmbH) wurde ausgeführt, alle Investoren hätten das eingesetzte Geld zurückerhalten. Der Rückkauf der Aktien sei zum ursprünglichen Kaufpreis und nicht zu einem höheren Kaufpreis erfolgt. Der Beschwerdeführer habe daher auch keine Provision erhalten. Der Beschwerdeführer warf die Frage auf, wie und von wem eine Provision gezahlt werden sollte, wenn beispielsweise ein Investor S 500.000,-- investiert und diese S 500.000,-- später zurückerhalten habe? Weiters wurde vorgebracht, wenn das "Projekt Chile" in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dem Beschwerdeführer zugeordnet werde, müssten auch die damit verbundenen Kosten, insbesondere die Zinsen von rund USD 113.000,-- für das Darlehen von rund USD 1,100.000,-- berücksichtigt werden.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Berufung im Umfang der Berufungsvorentscheidung (teilweise) Folge gegeben. Ein Sicherstellungsauftrag sei kein abschließender Sachbescheid, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme, welche dazu diene, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zur Annahme bestehe, dass die spätere Einbringung der Abgaben gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Für die Erlassung des Sicherstellungsauftrages sei die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschulden nicht erforderlich. Im vorliegenden Fall sei dies auch nicht möglich, weil der Beschwerdeführer von sich aus den steuerlich relevanten Sachverhalt nicht bzw. nicht ausreichend offen gelegt habe. Es seien zahlreiche und umfangreiche Ergänzungsersuchen der Abgabenbehörde erster Instanz unbeantwortet gelassen worden.

Im Einzelnen wird sodann im angefochtenen Bescheid ausgeführt:

1.) Gewinn aus dem Rückkauf von Aktien (diverser Anleger) durch die PPB-GmbH: Es habe festgestellt werden können, dass der Beschwerdeführer die bei der Rückgabe von Aktien an die PPB-GmbH erzielten Gewinne ("Spekulation") nicht an die jeweiligen Anleger weitergegeben, sondern selbst lukriert habe. Eine genaue Überprüfung dieses Sachverhaltes sei nicht möglich, weil der Beschwerdeführer trotz eines Vorhaltes keine Auskünfte dazu erteilt habe und auch keine Dokumente vorgelegt habe. Die Gewinne ("Spekulationsgewinne") hätten insgesamt S 2.087.119,59 betragen, wobei dieser Betrag mit Sicherheit nicht vollständig sei. In diesem Zusammenhang verwies die belangte Behörde auf die dem Beschwerdeführer als Vorhalt übermittelte Stellungnahme des Betriebsprüfers zum Vorlageantrag, auf welche der Beschwerdeführer weder schriftlich noch mündlich reagiert habe. Die Gewinne seien ihrer Höhe nach zu schätzen und dem Beschwerdeführer für den Veranlagungszeitraum 1996 zuzurechnen.

2.) Gewinne aus der Vermittlung von Aktien: Der Beschwerdeführer habe Erlöse aus Aktienvermittlungsgeschäften nicht in seinen Aufzeichnungen erfasst und nicht in seinen Abgabenerklärungen angegeben. Trotz mehrfachen Ersuchens des Finanzamtes habe er diesbezügliche Unterlagen nicht vorgelegt, weshalb die Behörde zur Schätzung verpflichtet gewesen sei. Die zu schätzenden Vermittlungserlöse beträfen Aktien an der ATS Ltd. und der SGAL Ltd.. Die Schätzung orientiere sich an den allgemein bei der PPB GmbH verbuchten Vermittlungserlösen und an der "Liquidationsrechnung" der CCC Ltd.. Zu erfassen seien weiters Vermittlungserlöse aus der Vermittlung von Aktien der Agricola S.A. Die Höhe dieser Vermittlungserlöse werde auf der Basis des Kapitalzuwachses der Agricola S.A. im Jahr 1996 geschätzt, wobei für den Beschwerdeführer ein geringer Anteil an den möglichen Gesamtprovisionen angesetzt worden sei. Der Provisionssatz sei bei den Aktien der Agricola S.A. mit 10% äußerst niedrig gewählt worden. Dass dem Finanzamt zunächst bei Umrechnung des Grundkapitals der Agricola S.A. von chilenischen Pesos in österreichische Schilling ein Fehler passiert sei, treffe zu; diese Unrichtigkeit habe das Finanzamt aber in der Berufungsvorentscheidung korrigiert. Der Beschwerdeführer behaupte in diesem Zusammenhang, keine Vermittlungsprovisionen erhalten zu haben. Der Behörde lägen allerdings Kopien von Vermittlungsaufträgen für den An- und Verkauf vor; daraus sei ableitbar, dass es sich um zwei jeweils unabhängige Geschäfte gehandelt habe und nicht um die Rückgängigmachung des ursprünglichen Geschäfts. Bei der PPB-GmbH seien allgemein Provisionen für die Aktienvermittlung als Betriebsausgaben verbucht worden. Die "Theorie" des Beschwerdeführers, gerade er habe keine Provisionen erhalten, entbehre jeder Logik und sei als Schutzbehauptung zu qualifizieren.

3.) Diverse Aufwendungen: Der Beschwerdeführer habe Aufwendungen geltend gemacht, die im Zusammenhang damit angefallen sein sollten, dass er für die ATS Ltd. eine Beteiligung an der Agricola S.A. habe eingehen sollen. Da es jedoch ein solches Projekt der ATS Ltd. niemals gegeben habe, könne der Beschwerdeführer auch nicht im Auftrag dieser Gesellschaft Tätigkeiten entfaltet haben, weshalb die geltend gemachten "Projektkosten" nicht betrieblich veranlasst seien. Der Beschwerdeführer habe weiters am 31. Dezember 1996 auf dem Konto 7680 einen Betrag von S 400.000,-- aufwandswirksam mit dem Vermerk verbucht, dass der Betrag von der ATS Ltd. wieder zurückgezahlt werde. Bei seiner Befragung vom 18. Februar 1998 habe der Beschwerdeführer angegeben, dass er diesen Betrag für die ATS Ltd. oder die ATS GmbH vorfinanziert habe. Nach Ansicht der belangten Behörde könne eine Vorfinanzierung, die ein

Unternehmensberater (hier für die ATS Ltd. oder für ATS GmbH) vornehme, nicht zu einer Betriebsausgabe führen.

4.) Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit sei jedenfalls bei drohendem Konkurs- oder Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte oder bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung gegeben. Auch schwer wiegende Mängel in den Büchern und Aufzeichnungen, welche die Annahme begründeten, dass sich der Abgabepflichtige der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen trachten werde, rechtfertigten, ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des Steuerpflichtigen, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten lasse, eine Sicherstellung. Im gegenständlichen Fall sei zu beachten, dass die Finanzverwaltung auf die Liegenschaften des Beschwerdeführers nicht zugreifen könne, weil diese einerseits "mit den Höchstbeträgen" belastet seien, andererseits auf allen Liegenschaften ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten der Ehefrau des Beschwerdeführers einverleibt sei. Aus dem laufenden Einkommen des Beschwerdeführers könnten die gegenständlichen Abgabennachforderungen nicht getilgt werden. Der Beschwerdeführer habe Teile seiner Einkünfte der Abgabenbehörde gegenüber nicht erklärt und sich zur Verschleierung seiner Einkünfte einer Domizilgesellschaft mit Sitz in A. bedient. Außerdem habe er "wesentliches Vermögen" nach Chile verbracht. Solcherart müsse angenommen werden, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Einbringung voraussichtlich gesichert erscheine.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

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 an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung zu begegnen. Der Abgabepflichtige kann durch Erlag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages setzt zunächst die Verwirklichung jenes Tatbestandes voraus, an den die Abgabepflicht geknüpft ist. Im Hinblick auf die auch für Sicherstellungsaufträge geltende Begründungspflicht (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO, § 288 Abs. 1 lit. d BAO) muss die Begründung der einen Sicherstellungsauftrag bestätigenden Berufungsentscheidung erkennen lassen, welcher konkrete Sachverhalt der Entscheidung zugrundegelegt wurde und welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung maßgebend waren (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 3. Juli 2003, 2000/15/0042 und vom 25. September 2002, 97/13/0070).

Ein Sicherstellungsbescheid ist kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine den Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende "Sofortmaßnahme", welche dazu dient, selbst vor Feststellung der genauen Höhe der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zur Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgaben gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur der Sache einer solchen Maßnahme, dass diese nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern dass es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich bedeutsamen Tatbestandes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für die Höhe der Abgabe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 25. September 2002). Dies enthebt die belangte Behörde jedoch nicht der Pflicht, sich in der Berufungsentscheidung mit dem Berufungsvorbringen auseinander zu setzen, soweit dieses Zweifel an der Richtigkeit des erstinstanzlichen Bescheides betreffend die Abgabenschuld dem Grunde nach, die gewichtigen Anhaltspunkte für deren Höhe bzw. die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung betrifft.

Der Beschwerdeführer bringt im Wesentlichen vor, ein Sicherstellungsauftrag habe unter anderem die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld sowie insbesondere auch die Gründe dafür zu enthalten, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergebe. Der angefochtene Bescheid entspreche in materiellrechtlicher Hinsicht diesen Vorgaben nicht. Einerseits sei die im Bescheid angeführte voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld willkürlich und ohne jegliches taugliches Tatsachensubstrat auf der Basis von Hypothesen angenommen worden. Andererseits stelle die Begründung zur Gefährdung bzw. Erschwerung der Einbringung eine bloße Scheinbegründung dar. In diesem Zusammenhang sei zu beachten, dass der Beschwerdeführer gegen den nach Erlassung des Sicherstellungsauftrages ergangenen Abgabebescheid (vom 5. April 2004) Berufung eingebracht und im Zusammenhang mit dieser Berufung gegen den Abgabebescheid die Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO beantragt habe. Da wie immer geartete Gründe gegen die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO nicht vorlägen und diese im Ergebnis zu bewilligen sein werde, sei der Sicherstellungsauftrag schon aus diesem Grund mit Rechtswidrigkeit belastet. § 212a BAO könne nicht durch einen Sicherstellungsauftrag für die fraglichen Abgaben unterlaufen werden. Zudem könne auch nicht von einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit im Sinne des § 232 Abs. 1 BAO gesprochen werden. Zwar habe die belangte Behörde wie auch das Finanzamt damit argumentiert, dass der Beschwerdeführer wesentliches Vermögen nach Chile verbracht habe; dabei handle es sich aber um eine reine Hypothese, die mit den tatsächlichen Gegebenheiten in Widerspruch stehe.

Im Zusammenhang mit dem "Rückkauf der Aktien" bringt der Beschwerdeführer vor, dem von ihm im Verwaltungsverfahren erstatteten Vorbringen betreffend die wirtschaftliche Betrachtungsweise komme Berechtigung zu, zumal von dem Beschwerdeführer zugegangenen Provisionen keine Rede sein könne. Die Feststellungen der Betriebsprüfung gingen von unrichtigen Prämissen aus. Die bloße Wiedergabe von Feststellungen der Betriebsprüfung könne keine taugliche und ausreichende Begründung für eine Berufungsentscheidung sein.

Der Beschwerdeführer verweist weiters darauf, dass er seine "angesprochene Beteiligung" an der Agricola S.A. zur Gänze mit Fremdmitteln finanziert habe, weshalb Zinsaufwand angefallen sei. Der angefochtene Bescheid könne auch nicht durch Berechnungs- und Rechenfehler begründet werden; so werde im angefochtenen Bescheid ausgeführt, das Grundvermögen des Beschwerdeführers sei mit EUR 963.000,-- belastet, welcher Betrag umgerechnet mehr als 17 Mio. S ausmache. Gerügt werde auch, dass die belangte Behörde das Bankkonto Nr. 988XX bei der Oberbank AG ungeprüft dem Beschwerdeführer zugeordnet habe, wiewohl einer Bankbestätigung vom 14. April 2004 zu entnehmen sei, dass der Beschwerdeführer weder Kontoinhaber sei noch über eine Zeichnungsberechtigung verfügt habe. Schließlich werde gerügt, dass die belangte Behörde völlig ungeprüft die unrichtige Feststellung des Finanzamtes übernommen habe, wonach die erste Chilereise des Beschwerdeführers am 31. Jänner 1996 stattgefunden habe; tatsächlich sei der Beschwerdeführer bereits im Jahre 1995 erstmals nach Chile gereist.

In seinem Vorlageantrag vom 18. Dezember 2003 hat der Beschwerdeführer eingewendet, er habe Aktien (diverser Anleger) zum ursprünglichen Kaufpreis (sohin ohne Gewinne) an die PPB-GmbH zurückverkauft. Wenn alle Aktien (der diversen Anleger) zum ursprünglichen Kaufpreis zurückverkauft worden seien, könne für den Beschwerdeführer nichts übrig geblieben sein. Der Beschwerdeführer hat in diesem Zusammenhang auf eine Niederschrift S. vom 16. Mai 2003 sowie auf eine Niederschrift über die Aussage des Dr. B verwiesen.

Im angefochtenen Bescheid unterlässt die belangte Behörde jegliche Auseinandersetzung mit diesen Einwendungen bzw mit dem Inhalt der beiden angeführten Niederschriften. Die belangte Behörde verweist lediglich darauf, dass ihr Kopien von Vermittlungsaufträgen für den Ankauf und den Verkauf vorlägen, woraus sich ergebe, dass es sich um "zwei jeweils unabhängige Geschäfte" handle und nicht um ein Rückgängigmachen des ursprünglichen Geschäftes. Dieses Argument der belangten Behörde beinhaltet allerdings keine Auseinandersetzung mit der Behauptung des Beschwerdeführers, der Rückkauf wäre zum gleichen Preis vorgenommen worden wie der Ankauf. Im Übrigen verweist der angefochtene Bescheid im gegebenen Zusammenhang lediglich auf das - auch zur Begründung des erstinstanzlichen Bescheides erhobene - Besprechungsprogramm vom 13. November 2003 (insbesondere dessen Punkt 1b), welchem sich allerdings nicht nachvollziehbar entnehmen lässt, auf Grund welcher Beweismittel die jeweiligen Preise für den Ankauf und den Rückkauf der Aktien ermittelt worden sind.

Im Vorlageantrag vom 18. Dezember 2003 hat der Beschwerdeführer weiters eingewendet, die Schätzung betreffend die Provisionen aus dem Verkauf von Aktien an der Agricola S.A. sei unrichtig, weil sie von der Annahme ausgehe, das Grundkapital sei zur Gänze eingezahlt. Tatsächlich sei das Kapital nach der Kapitalerhöhung vom 9. Februar 1997 von 25,1 Mio. S nur zu rund 15 Mio. S einbezahlt gewesen. Schließlich hat der Beschwerdeführer im Vorlageantrag vorgebracht, nachdem in wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Projekt Chile ihm zugerechnet werde, sei auch das damit verbundene Darlehen und die darauf entfallenden Zinsen von rund USD 113.000,-- zu berücksichtigen. Dieser Zinsenanteil sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise in Abzug zu bringen, sodass keine Provisionen übrig blieben. Auch eine Auseinandersetzung mit diesem Vorbringen fehlt im angefochtenen Bescheid zur Gänze.

Der Umstand, dass dem Beschwerdeführer die Stellungnahme des Betriebsprüfers zum Vorlageantrag übermittelt worden ist und der Beschwerdeführer hierauf nicht entgegnet hat, hat die belangte Behörde nicht von der Verpflichtung entbunden, sich mit dem Berufungsvorbringen auseinander zu setzen. Im Übrigen sei auch darauf verwiesen, dass sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid die in der Stellungnahme des Betriebsprüfers enthaltene Argumentation nicht zu Eigen gemacht hat.

Die von der belangten Behörde übergangenen Einwendungen des Beschwerdeführers (in seinem Vorlageantrag) betreffen den Rückkauf von Aktien durch die PPB-GmbH sowie die Vermittlung von Aktien an der chilenischen Agricola S.A. Für den erstgenannten Vorgang hat die belangte Behörde Erlöse von S 2.500.000,-- im Veranlagungsjahr 1996 angenommen, für die zweitgenannten Vorgänge Erlöse von S 200.000,-- ebenfalls im Veranlagungsjahr 1996. Die aufgezeigten Mängel bewirken, dass in diesem Bereich die Beweiswürdigung der belangten Behörde der verwaltungsgerichtlichen Schlüssigkeitskontrolle nicht standhält. Sie betreffen den angefochtenen Bescheid allerdings nur insoweit, als er sich auf Einkommensteuer 1996 bezieht. Insoweit ist der angefochtene Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet.

Soweit der angefochtene Bescheid sich auf Einkommensteuer 1994 und 1995 bezieht, ist darauf zu verweisen, dass der Beschwerdeführer im Berufungsverfahren die erstinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen betreffend das Entstehen der Abgabe dem Grunde nach sowie deren Höhe nach nicht konkret bekämpft hat. Auch die Beschwerde wendet sich nicht gegen diese Feststellungen.

Die Beschwerde enthält zwar den Hinweis, dass der Beschwerdeführer im Jahre 1995 nach Chile gereist sei, führt aber nicht aus, dass sich daraus abgabenrechtliche Konsequenzen ergäben, insbesondere solche für die "voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld" im Sinne des § 232 BAO.

Nicht verständlich ist, was der Beschwerdeführer mit seinem Vorbringen betreffend eine Überweisung auf ein Konto bei der Oberbank AG im September 1997 darzutun beabsichtigt. Es ist allerdings darauf hinzuweisen, dass die in der Beschwerde in diesem Zusammenhang erwähnte Bestätigung der Oberbank AG vom 14. April 2004 von der belangten Behörde schon deshalb nicht berücksichtigt werden konnte, weil der angefochtene Bescheid bereits vorher, nämlich am 25. März 2004, erlassen worden ist.

Eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung einer Abgabenschuld liegt schon dann vor, wenn aus der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen und den besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Februar 1997, 95/15/0057). Beispielsweise werden derartige Gefährdungen oder Erschwerungen bei drohendem Konkurs oder Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte oder bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung gegeben sein. Auch schwer wiegende Mängel in den Büchern und Aufzeichnungen, welche die Annahme begründen, dass sich der Abgabepflichtige auch der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen trachten wird, ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des Abgabepflichtigen, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten lässt, können eine Maßnahme durch § 232 BAO rechtfertigen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 3. Juli 2003, 2000/15/0042).

Im angefochtenen Bescheid stützt die belangte Behörde die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben darauf, dass auf die Liegenschaften des Beschwerdeführers im Hinblick auf das zu Gunsten seiner Ehefrau einverleibte Belastungs- und Veräußerungsverbot (sowie im Hinblick auf die Hypotheken) nicht exekutiv zugegriffen werden könne, die voraussichtlichen Abgaben aus dem laufenden Einkommen des Beschwerdeführers (monatlich netto EUR 3.000,- bis EUR 4.000,-) nicht getilgt werden könnten, der Beschwerdeführer einen Teil seiner Einkünfte der Abgabenbehörde nicht erklärt habe und sich zur Verschleierung seiner Einkünfte einer Domizilgesellschaft in A bedient habe. Die belangte Behörde verweist zur Abrundung des Bildes darauf, dass der Beschwerdeführer auch Vermögen nach Chile verbracht habe.

Die wiedergegebenen Ausführungen des angefochtenen Bescheides vermögen auch ohne den Hinweis auf die Verbringung von Vermögen nach Chile die Annahme einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben zu stützen, sodass auf das Beschwerdevorbringen, die belangte Behörde sei zu Unrecht von einer Vermögensverschiebung nach Chile ausgegangen, mangels Relevanz nicht mehr eingegangen zu werden braucht.

Im erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrag wird im Zusammenhang mit der Darstellung der Vermögenslage des Beschwerdeführers ausgeführt, seine in Österreich gelegenen Grundstücke wären mit einer Höchstbetragshypothek von EUR 963.000,-

- belastet, welcher Betrag umgerechnet mehr als S 13.000.000,- betrage. Bei der Wiedergabe des erstinstanzlichen Bescheides in der Begründung des angefochtenen Bescheides ist der belangten Behörde dahingehend ein Schreibfehler unterlaufen, als sie ausführt, dem erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrag sei zu entnehmen, die EUR 963.000,- entsprächen umgerechnet einem Wert von S 17.000.000,-. Durch diesen in der Beschwerde gerügten Schreibfehler (betreffend die Höhe der Pfandrechte auf seinen Liegenschaften) wird der Beschwerdeführer in keiner Weise in seinen Rechten verletzt, weil sich dieser Unterschied nicht auf die Beurteilung der Vermögenslage des Beschwerdeführers ausgewirkt hat.

Der Beschwerdeführer hat am 5. April 2004, sohin nach Erlassung des angefochtenen Bescheides, Berufung gegen die (mit Ausfertigungsdatum 3. Februar 2004) ergangenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 1994 bis 1996 eingebracht und in diesem Zusammenhang die Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO beantragt. Schon im Hinblick auf diesen zeitlichen Ablauf, vor allem aber deshalb, weil es sich bei einem Bescheid im Sinn des § 232 BAO um eine bloße Sicherungsmaßnahme handelt, bewirkt ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung im Sinn des § 212a BAO (oder dessen bescheidmäßige Erledigung) nicht die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides.

Wie sich aus dem Vorstehenden ergibt, war der angefochtene Bescheid, soweit er Einkommensteuer 1996 betrifft (und als Folge dessen auch hinsichtlich des gemäß § 232 Abs. 2 lit. d BAO festgesetzten Befreiungsbetrages, vgl. hierzu das hg. Erkenntnis vom 3. Juli 2003, 2000/15/0042) gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Im Übrigen war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 29. März 2006