

Intransparenz von liechtensteinischen Stiftungen

Der VwGH bestätigt seine Judikaturlinie (vergleiche 2011/13/0003, 2012/13/0033) zur Intransparenz von liechtensteinischen Stiftungen. Zu Besonderheiten dieses Verfahrens im Ermittlungsverfahren und Instanzenzug siehe ZFS 2015, 295 (mit Anm. *Frabberger*). EStG 1988 § 2; BAO § 24

VwGH 30.06.2015,
2012/15/0165

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

In Folge der Feststellungen einer Außenprüfung gemäß § 147 BAO iVm § 99 FinStrG ordnete das Finanzamt mit Bescheid gemäß § 232 BAO die Sicherstellung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 bis 2010 in Höhe von 11.416.418,25 EUR in das bewegliche und unbewegliche Vermögen des Beschwerdeführers an.

Begründend wurde vorgebracht, die sicherzustellenden Abgabenansprüche seien auf Grund nachstehender Sachverhalte entstanden und wie folgt ermittelt worden: Laut Firmenbuch seien der Beschwerdeführer und seine ehemalige Gattin an der 1995 gegründeten - im Bereich der Werbung und des Marketing tätige - M Werbung GmbH mit Sitz in Vorarlberg bis zum 30. Juni 1999 zu je 50% beteiligt gewesen. Vom 1. Juli 1999 bis zum 6. Juni 2003 habe die Beteiligung des Beschwerdeführers 100% betragen. Ab dem 7. Juni 2003 habe er 26% der Firmenanteile innegehabt und die in Österreich ansässige R Privatstiftung 74%. Stifter und Begünstigter der R Privatstiftung sei der Beschwerdeführer. Dieser sei auch bis zum 26. Juni 2009 Alleingeschäftsführer der M Werbung GmbH gewesen.

Zudem sei der Beschwerdeführer Begünstigter der C Stiftung mit Sitz in Liechtenstein, die er laut schriftlicher Stellungnahme seines steuerlichen Vertreters am 17. März 1998 treuhändig habe errichten lassen. Die C Stiftung halte sowohl 100% der Anteile der in Liechtenstein ansässigen M Werbung AG als auch 100% der Anteile der ebenfalls in Liechtenstein ansässigen S Anstalt.

Mit Rechnung vom 1. September 1998 habe die M Werbung GmbH an die M Werbung AG einen Firmenwert um 8 Millionen Schilling (581.382,67 EUR) veräußert. Der Leistungsinhalt sei in der Rechnung wie folgt beschrieben worden: „Für die Bereitstellung des (Beschwerdeführers) als Key Account verrechnen wir Ihnen einen einmaligen Firmenwert in Höhe von ATS 8.000.000,00“.

In der Folge sei am 2. September 1998 zwischen den verbundenen Unternehmen M Werbung AG und S Anstalt ein Treuhandvertrag abgeschlossen worden. Laut diesem Vertrag werde die M Werbung AG von der S Anstalt mit der treuhändigen Abwicklung der Aufträge eines Großkunden betraut, wofür ihr gemäß Pkt. 5.3. des Vertrages 22% der Zahlungen des Kunden an die M Werbung GmbH mittels Gutschrift weiterzuleiten seien.

Überdies sei auf Basis des mit 1. September 1998 datierten Veräußerungsvorganges am 3. September 1998 ein Kooperationsvertrag betreffend den Großkunden zwischen den verbundenen Unternehmen M Werbung GmbH und M Werbung AG abgeschlossen worden. Danach werde die M Werbung AG von der M Werbung GmbH mit der Erstellung eines Werbe- und Marketingkonzeptes sowie mit der Durchführung der Werbe- und Marketingmaßnahmen beauftragt. Für diese Dienstleistung habe die Auftraggeberin (M Werbung GmbH) der Auftragnehmerin (M Werbung AG) 25% der Zahlungen des Kunden mittels Gutschrift weiterzuleiten. Bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt (von 1998 bis 2010) habe die M Werbung GmbH Aufwendungen in der Höhe von mehr als 76 Millionen Euro verbucht, denen der verbuchte Key-Account-Erlös „Firmenwert“ (581.382,67 EUR) gegenüberstehe.

In den Abgabenverfahren bis einschließlich 2008 seien die Leistungsverrechnungen zwischen der M Werbung GmbH und der M Werbung AG erklärungsgemäß veranlagt worden.

Nunmehr vertrete das Finanzamt jedoch die Auffassung, dass der dargestellte Sachverhalt aufgrund der verbundenen Unternehmensstruktur unter dem Aspekt des Fremdvergleiches und unter Berücksichtigung der internationalen Aspekte wie folgt zu beurteilen sei:

Die die Grundlage für die gegenständliche Leistungsverrechnung bildende Veräußerung des „Firmenwertes“ - also die Bereitstellung des Beschwerdeführers als Key-Account von der M Werbung GmbH an das verbundene Unternehmen M Werbung AG entspreche nicht den Anforderungen des Fremdvergleiches. Erfolge die Veräußerung eines als „Firmenwert“ bezeichneten unkörperlichen Wirtschaftsgutes, welches als „Key-Account“ bzw. „Know how“ des Gesellschafter-Geschäftsführers (also des Beschwerdeführers) dargestellt werde, sei erforderlich, dass der konkrete Leistungsinhalt des Verkaufes dargestellt werde. Die Leistungsbeschreibung müsse in einem solchen Maße konkret sein, dass die Einschätzung des genauen Marktwertes des veräußerten Wirtschaftsgutes möglich sei und in der Folge auch beurteilt werden könne, ob ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre, die vom verbundenen Unternehmen erbracht worden sei. Einer besonders exakten Leistungsbeschreibung bedürfe es, wenn der Vertragsgegenstand in der Veräußerung einer schwer fassbaren Leistung wie im gegenständlichen Fall des „Key-Account“ bzw. des

„Know how“ bestünde. Gegenständlich sei zwischen den verbundenen Unternehmen weder eine klare inhaltliche Konkretisierung des Veräußerungsgegenstandes „Key-Account“ erfolgt, noch sei der verrechnete Wert bzw. die Wertermittlung nachvollziehbar bzw. dokumentiert. Aus der Sicht des Finanzamtes entspreche daher der Veräußerungsvorgang mit Rechnung vom 1. September 1998 nicht den seitens der höchstgerichtlichen Judikatur für Rechtsgeschäfte unter Angehörigen gestellten Anforderungen und wäre daher in dieser Form unter Fremden nicht abgeschlossen worden.

Auch der in weiterer Folge auf Basis dieses Veräußerungsvorganges am 3. September 1998 abgeschlossene Kooperationsvertrag betreffend den Großkunden sei allgemein gehalten und konkretisiere die Vertragsinhalte zur Leistungserbringung zwischen den verbundenen Unternehmen M Werbung GmbH und M Werbung AG nicht in einer zwischen Fremden üblichen Weise. Überdies werde das Entgelt für Dienstleistungsvergütungen, die auch bei verbundenen Unternehmen mit internationalem Bezug eine strukturierte Leistungsbeschreibung und Zuordnung erfordern würden, in der Regel nicht als fixer Prozentsatz eines Auftragsvolumens ermittelt, während laut Kooperationsvertrag als Auftragsvergütung pauschal 25% des Auftragsvolumens zu zahlen sei. Schließlich fehle für den Auftragsinhalt „know how“ zudem ein Vertragspassus, wonach sämtliche Ansprüche, Rechte und Werte aus der Vertragserfüllung auf die Auftraggeberin (M Werbung GmbH) übergingen, wie dies bei Vereinbarungen zwischen Fremden üblicherweise vorgesehen sei.

Der der Leistungsverrechnung zu Grunde liegende Veräußerungsvorgang „Firmenwert“ („Key Account“) stelle ein Scheingeschäft gemäß § 23 BAO dar und sei für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Das betreffende Veräußerungsgeschäft erfülle mangels fremdüblicher Konkretisierung des „Firmenwertes“ dem Grunde und der Höhe nach und mangels Leistungserbringung durch die M Werbung AG die Tatbestandsvoraussetzungen des § 23 BAO, weil zwischen den Vertragspartnern offensichtlich überhaupt keine Firmenwertveräußerung beabsichtigt gewesen sei. Es sei davon auszugehen, dass die Gesamtkonstruktion unter Einbeziehung einer Steueroase (Liechtenstein) ausschließlich gewählt worden sei, um eine Verminderung der Besteuerungsgrundlagen zum Nachteil der österreichischen Steuerbehörde zu bewirken. Es werde festgehalten, dass auch bis dato bei sämtlichen Verträgen mit dem Großkunden die M Werbung GmbH Vertragspartnerin sei. Die der Aufwandverrechnung zugrundeliegenden Verträge (Kooperationsvertrag zwischen der M Werbung GmbH und der M Werbung AG vom 3. September 1998 und Treuhandvertrag zwischen der S Anstalt und der M Werbung AG vom 2. September 1998 bzw. die „Firmenwert“-Veräußerung der M Werbung GmbH an die M Werbung AG mit Rechnung vom 1. September 1998) stellten Umweggeschäfte dar, die nur zum Schein als Grundlage für Betriebsausgaben abgeschlossen worden seien. Die von der M Werbung GmbH an die M Werbung AG geleisteten Zahlungen seien als verdeckte Gewinnausschüttung an den Beschwerdeführer, den tatsächlichen Machthaber der „verbundenen M-Unternehmen“, zu beurteilen: Neben der objektiven Tatbestandsvoraussetzung der überhöhten Aufwendungen der M Werbung GmbH bedingt durch nicht fremdübliche und fiktive Aufwandsverrechnungen sei auch das subjektive Tatbild durch die Umsetzung und Abwicklung durch den Beschwerdeführer verwirklicht. Dieser sei Machthaber der gesamten Unternehmensstruktur M (insbesondere M Werbung GmbH, M Werbung AG und S Anstalt) und erfülle als verantwortlicher Entscheidungsträger das subjektive Tatbestandselement der verdeckten Gewinnausschüttung. Die Kapitalertragsteuer gemäß § 27 iVm § 95 Abs. 1 EStG werde auf Basis von § 95 Abs. 5 EStG 1988 mittels Abgabenbescheid gemäß § 201 BAO direkt vorgeschrieben werden, wobei Bemessungsgrundlage der als „Key-Account“ bezeichnete Aufwand bei der M Werbung GmbH sei.

Um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung zu begegnen, könne die Abgabenbehörde nach Entstehung des Abgabenanspruches bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit einen Sicherstellungsauftrag erlassen.

Der Beschwerdeführer, der laut Firmenbuch bis zum 26. Juni 2009 als Gesellschafter-Geschäftsführer der M Werbung GmbH tätig gewesen sei und nunmehr mittelbarer Gesellschafter sei, habe seinen bisherigen österreichischen Wohnsitz bereits mit 20. Juni 2011 aufgegeben und sei nach Liechtenstein verzogen. Da dort auch die Lebenspartnerin des Beschwerdeführers mit dem gemeinsamen Sohn wohnhaft sei, sei von einer dauerhaften Verlagerung des Lebensmittelpunktes ins Ausland auszugehen. Zudem werde der Beschwerdeführer ab 1. Juli 2011 keine Einkünfte mehr in Österreich erzielen, weil sowohl ein bisheriges Dienstverhältnis beendet als auch seine selbstständige Tätigkeit für die M Werbung GmbH per Ende Juni 2011 eingestellt worden sei. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien schon bisher aus Liechtenstein zugeflossen.

Die dargestellte Unternehmenskonstruktion zeige, dass der Beschwerdeführer als (mittelbarer) Gesellschafter der M Werbung GmbH wesentliche Verflechtungen ins angrenzende Ausland besitze und daher die Möglichkeit in Betracht zu ziehen sei, dass bereits vorhandenes Vermögen bzw. der gesamte Betriebsstandort der M Werbung GmbH ins Ausland verlagert werde und so dieses Vermögen dem Zugriff der Abgabenbehörde zur Deckung von Abgabenschulden entzogen sei. Im Rahmen des abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahrens sei diesbezüglich zudem bekannt geworden, dass der Beschwerdeführer für ein in Gründung befindliches Unternehmen in der Schweiz eine Bürofläche von ca. 300 m² anmieten wolle.

Mangels österreichischer Einkünfte und inländischen Wohnsitzes stünden dem österreichischen Fiskus auch keine Einkunftsquellen zur Abdeckung bereits entstandener Abgabenansprüche mehr zur Verfügung. Dies wiege umso schwerer, als mit Liechtenstein kein Vollstreckungsabkommen bestehe. In Österreich sei zwar Immobilienvermögen vorhanden, dieses reiche aber zur Deckung der bereits entstandenen Abgabenforderungen insbesondere deshalb nicht aus, weil dieses zum Teil mit Pfandrechten belastet sei. Überdies habe der Beschwerdeführer seine tatsächlichen Vermögensverhältnisse - insbesondere Auslandskonten und Vermögen - im Ausland bisher nicht offengelegt. Da zudem auch ein Verdacht der Abgabenverkürzung bestünde, sei insgesamt davon auszugehen, dass eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der gegenständlichen Abgabenansprüche vorliege, der nur durch die sofortige Erlassung eines Sicherstellungsauftrages entgegengetreten werden könne.

Gegen diesen Sicherstellungsbescheid erhob der Beschwerdeführer Berufung und beantragte dessen ersatzlose Aufhebung. Begründend führte er aus, er wende sich gegen den vom Finanzamt angenommenen Sachverhalt („Key-Account“-Übertragung als Scheingeschäft sowie von der M Werbung GmbH an die M Werbung AG gezahltes Entgelt für „Key-Account“ als verdeckte Gewinnausschüttung), und die daraus abgeleitete Folge des Entstehens eines KEST-Anspruches dem Grunde nach.

Wie nachweislich aus der der Großbetriebsprüfung am 10. Juni 2011 übermittelten Funktions- und Risikoanalyse hervorgehe, existiere innerhalb der M Gruppe eine klare Aufgabenteilung. Danach sei die M Werbung AG grundsätzlich für die Akquisition von Aufträgen und das Halten der Kundenbeziehung verantwortlich, während die M Werbung GmbH diese Aufträge operativ abarbeite. Es könne daher nicht nachvollzogen werden, weshalb eine tatsächlich von allen involvierten Rechtsträgern gelebte Aufgabenaufteilung ein Scheingeschäft im Sinne des § 23 BAO sein sollte. Maßgeblich sei bei einem Scheingeschäft die „Existenz des tatsächlich Gewollten“. Seien die Rechtsfolgen aber genauso beabsichtigt gewesen, wie sie in den Dokumenten stünden und letztlich auch gelebt worden seien, könne dem Grunde nach kein Scheingeschäft vorliegen.

Nicht nachvollzogen werden könne auch die Feststellung des Finanzamtes, wonach durch die Key-Account-Übertragung an die M Werbung AG keine Änderungen eingetreten seien, weil die M Werbung GmbH weiterhin sämtliche operativen Leistungen für den Großkunden erbringe. Der Großbetriebsprüfung sei schon mehrfach nachvollziehbar dargetan worden, dass es für den Großkunden Bedingung gewesen sei, die operativen Leistungen von einer EU-Adresse aus erbracht und fakturiert zu erhalten. Einzig deshalb sei der diese Zuständigkeit festlegende Kooperationsvertrag zwischen der M Werbung AG (= Auftragsakquisiteur hinsichtlich des Auftrages betreffend diesen Großkunden) und der M Werbung GmbH (= abarbeitende Einheit hinsichtlich des Auftrages betreffend diesen Großkunden) geschlossen worden, während gleichzeitig die M Werbung GmbH gegenüber dem Großkunden als Auftragnehmer auftrete - aus dieser Sicht sei sie gegenüber der M Werbung AG formal Auftraggeber für die Akquisition.

Vor diesem Hintergrund sei nicht verständlich, weshalb das Finanzamt den Vertretungs- und Kooperationsvertrag als reines Umgehungsgeschäft (offenbar also auf § 22 BAO basierend) zur Konstruktion künstlicher Betriebsausgaben ansehe. Eine solche Annahme würde die gelebte wirtschaftliche Realität ignorieren (vor dessen Hintergrund der Vertretungs- und Kooperationsvertrag weder umständlich noch ungewöhnlich sei), um damit ohne weitere Begründung mit der Floskel „Umgehung/Missbrauch“ einer sichtlich fiskalunliebsamen Steuergestaltung die Wirksamkeit abzuerkennen. Als sachverhaltsmäßige Begründung für einen Sicherstellungsbescheid sei dies aber nicht ausreichend.

In einer am 20. Juni 2011 an die Großbetriebsprüfung übermittelten Stellungnahme sei dargelegt worden, dass die M Werbung AG von Beginn an eine operative Einheit und damit weder Sitz- noch Briefkastengesellschaft gewesen sei und dass die M Werbung AG aufgrund des Kaufvertrages vom 1. September 1998 die Key-Account-Aktivität des Beschwerdeführers für einen Kaufpreis von 8 Mio Schilling (581.382,67 EUR) erworben habe.

Ob der Kaufpreis von 8 Mio Schilling (581.382,67 EUR) angemessen gewesen sei oder nicht, sei für die Frage des Überganges der Einkunftsquelle „Key-Account“ von der M Werbung GmbH zur M Werbung AG so lange nicht von Bedeutung, als diese Übertragung im September 1998 tatsächlich stattgefunden habe. Die Höhe des Entgelts für den Übergang des „Key-Accounts“ sei ein Bewertungs- und Besteuerungsproblem des Jahres 1998, aber kein Indikator für den tatsächlichen Übergang des „Key-Account“ von der M Werbung GmbH auf die M Werbung AG. Der tatsächliche Übergang des „Key-Account“ könne sich nur aus der gelebten Realität sowie aus Zeugenaussagen ergeben.

Verwiesen werde auch auf das der Berufung beigelegte Gutachten einer Marketingsachverständigen zu den Marktusancen beim Key-Account-Management, welches der Großbetriebsprüfung bereits am 21. Juli 2011 vorgelegt worden sei. Darin werde erläutert, was „Key-Account-Management“ bei Marketing und PR-Agenturen grundsätzlich bedeute, welche Entlohnungsformen in der Praxis vorkämen und in welcher Bandbreite (in Abhängigkeit vom Umfang der beauftragten Leistungen) sich Entlohnungen für den „Key-Account“ für die Weiterreichung eines akquirierten Auftrages an eine abarbeitende Werbeagentur bewegen würden.

Vor diesem Hintergrund sei es mehr als unverständlich, wenn das Finanzamt lapidar und ohne Begründung ausführe, dass Dienstleistungsvergütungen als fixer Prozentsatz des Auftragsvolumens nicht fremdüblich seien. Diese Aussage zeuge von Branchenunkenntnis des Finanzamtes und hätte durch Studium des obig angeführten Gutachtens, durch einen Fragenvorhalt an die Gutachterin oder die Beiziehung eines Amtssachverständigen für Marketing bereinigt werden können.

Die zwischen der M Werbung AG und der M Werbung GmbH vereinbarte „Umsatzquote“ von 25% des Auftragsvolumens liege nach der Beurteilung der Sachverständigen in der Bandbreite und könne daher auch der Höhe nach nicht als unangemessen oder fremdunüblich angesehen werden. Auch nach Aussage der Finanzprüfer in den bisherigen abgabenrechtlichen Prüfungen der M Werbung GmbH verbleibe der M Werbung GmbH im Vergleich mit anderen Werbeagenturen, nachweislich der Verprobung mit der „cost-plus“-Methode, sogar ein überproportional großer Teil des Ertrages.

Da sowohl das Entlohnungsmodell „Key-Account“ dem Grunde nach in der konkreten Branche üblich sei und die Höhe innerhalb der durch die Marketingsachverständigen festgestellten Bandbreite liege, könne der Rechtsmeinung, die „Key-Account“-Vereinbarung sei dem Grunde und der Höhe nach fremdunüblich, nicht gefolgt werden. Die Fremdüblichkeit von Verträgen sei jedenfalls nicht nach der Dicke des Vertragswerkes (Vergleich Vertrag mit dem Großkunden gegenüber mit innerhalb der M Gruppe geschlossenen Verträgen) zu bemessen, sondern nach den in der Praxis für vergleichbare Sachverhalte mit ungefähr denselben Inhalten abgeschlossenen Verträgen. Dabei sei die Behörde verpflichtet, im Fall der Unkenntnis der Branchengepflogenheiten diese von Amts wegen festzustellen.

Wie die Marketingsachverständige in ihrem Gutachten ausgeführt habe, seien hohe Umsatzquoten (von im Einzelfall bis zu 40%) für einen Key-Accounter anlässlich der Weiterreichung eines akquirierten Großauftrages keine Seltenheit in der Marketingbranche, wobei die wesentliche Leistung des Key-Accounters im Erlangen des Auftrages und im Halten des Auftrages gegenüber dem Kunden bestünde. Selbst wenn der Key-Accounter darüber hinaus keine gesonderten Leistungen erbrächte, würden in der Marketing-Branche unter fremden Dritten derartige Umsatzquoten bezahlt.

Die betreffenden Honorare seien von der Logik her Pauschalhonorare für eine abarbeitende Einheit bzw. eine essentielle Leistung. Daher würden auch unter fremden Dritten keine exakten Leistungsaufzeichnungen (wie bei einer Abrechnung von Steuerberatern auf Stundenbasis) geführt. Vielmehr würden die durch die Umsatzquote angefallenen Kosten durch betriebswirtschaftliche Schlüsselung im Rahmen der Kostenrechnung auf jene in einem Geschäftsjahr angefallenen Projekte umgelegt, die durch die Auftragsweiterreichung seitens des Key-Accounters erlangt worden seien.

Es werde zudem nochmals ausdrücklich betont, dass es sich bei Key-Account-Leistungen nicht um irgendwelche nach Stunden oder „Manntagen“ abzurechnenden Standard-Routineleistungen handle, die theoretisch von jedem im Marketingbereich einschlägig versierten Rechtsträger erbracht werden könnten, sondern um Leistungen mit extrem hohem Wert für den Abarbeiter, die letztlich realistisch Weise gar nicht in „Manntagen“ ausdrückbar seien.

Nach der Rechtsprechung liege eine Grenze derartiger branchenüblicher Vereinbarungen gerade im grenzüberschreitenden Kontext nur dort, wo durch Kooperationsvereinbarungen der gesamte Gewinn der abarbeitenden Einheit abgesaugt werde; das sei aber gegenständlich nachweislich nicht der Fall. Vielmehr hätten die bei der Prüfung der M Werbung GmbH tätigen Finanzprüfer ausdrücklich bestätigt, dass erstens verglichen mit anderen Unternehmen der Werbebranche, die übernommene Aufträge abarbeiteten, ein überproportional hoher Gewinn bei der M Werbung GmbH verbleibe und zweitens die mit der Finanzverwaltung vereinbarte „Kontrollrechnung“ („cost plus 15%“) stets übererfüllt worden sei.

Abschließend werde betont, dass die ab 1998 geplante Vorgangsweise vorab mit der Finanzverwaltung besprochen worden sei und in der Folge zwei abgabenrechtliche Prüfungen stattgefunden hätten, ohne dass der Vorwurf der fremdunüblichen Ausgestaltung erhoben worden sei. Die Wertung der gesamten Konstruktion als fremdunüblich würde daher auch gegen den Treu-und-Glauben-Grundsatz verstoßen.

Hinsichtlich des unterstellten Zuflusses einer verdeckten Gewinnausschüttung beim Beschwerdeführer werde auf die beiliegende, als Bestandteil dieser Berufung anzusehende schriftliche Stellungnahme verwiesen. In dieser werde die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung dem Grunde und der Höhe nach widerlegt. Widerlegt werde auch die faktische Machthaberposition des Beschwerdeführers sowohl über den österreichischen als auch über den liechtensteinischen Zweig der M Gruppe sowie der Zufluss (§ 95 Abs. 4 Z 4 EStG 1988) einer verdeckten Gewinnausschüttung beim Beschwerdeführer, welcher notwendige Voraussetzung einer KESt-Festsetzung sei. Mangels eines zweifelsfreien Bestands einer KESt-Schuld des Beschwerdeführers seien somit die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht gegeben.

Darüber hinaus fehlten die Voraussetzungen für die Erlassung eines Sicherstellungsbescheides auch deshalb, weil eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringlichkeit von Abgabenschulden beim Beschwerdeführer nicht vorliege, insbesondere weil sich dessen Vermögenssituation nicht verschlechtert habe. Auch die unterstellte Betriebsverlegung der M Werbung GmbH finde nicht statt und sei überdies für die KESt-Schuld des Beschwerdeführers unbeachtlich. Die Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen des Beschwerdeführers sei schließlich zwar für die DBA Anwendung steuerlich beachtlich, beeinflusse aber weder die Ertrags- und Vermögenslage des Beschwerdeführers noch verschlechtere sie die Exekutierbarkeit von dessen Vermögen.

Aber selbst wenn - entgegen den oben angeführten Argumenten - eine verdeckte Gewinnausschüttung der M Werbung GmbH an den Beschwerdeführer vorliegen sollte, wäre hinsichtlich der KESt-Vorschreibung an den Beschwerdeführer das Ermessen im Sinne der § 232 BAO iVm § 20 BAO iVm § 95 Abs. 3 und 5 EStG 1988 falsch ausgeübt worden. So habe das Finanzamt die KESt auf der Basis des § 95 Abs. 5 EStG 1988 direkt dem Beschwerdeführer vorgeschrieben. Es sei aber eine Ermessensentscheidung, ob die KESt dem Empfänger der Kapitalerträge oder dem Abzugsverpflichteten (im gegenständlichen Fall der M Werbung GmbH) vorgeschrieben werde. Dieses Ermessen sei nach Zweckmäßigkeit und Billigkeit auszuüben. Sofern bei einem der beiden Involvierten (GmbH und Ausschüttungsempfänger) eine Steuerdurchsetzung nicht oder nur mit großem Aufwand möglich sei, während sie beim jeweils anderen leicht möglich gewesen wäre, dann sei das Ermessen falsch geübt worden (weil die KESt jenem Rechtsträger vorgeschrieben worden sei, bei dem ein großer Aufwand bei der KESt-Eintreibung getätigt werden müsse).

Gegenständlich sei im angefochtenen Bescheid davon ausgegangen worden, dass die gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 vorgeschriebene KESt beim Beschwerdeführer nur schwerlich einzubringen sei, weshalb mit Pfändungsbescheiden dessen gesamtes inländisches bewegliches Vermögen gepfändet worden sei. Zweckmäßiger wäre es gewesen, das Haftungssubstrat der M Werbung GmbH (insbesondere deren unbelastete Liegenschaft) exekutiv in Anspruch zu nehmen, wie dies vom anwaltlichen Vertreter der M Werbung GmbH, der zugleich der anwaltliche Vertreter des Beschwerdeführers sei, der Finanzbehörde angeboten worden sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Begründend führte sie aus, in Streit stehe die Rechtmäßigkeit der Erlassung des Sicherstellungsauftrages insbesondere dahingehend, ob tatsächlich Abgabeanprüche entstanden seien, ob Umstände vorlägen, die die Annahme einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben rechtfertigten und ob die Ermessensausübung rechtsrichtig erfolgt sei.

Die M Werbung GmbH sei in den Streitjahren nicht nur alleiniger formeller Vertragspartner des Großkunden gewesen, einzig dieses Unternehmen sei auch faktisch gegenüber dem Großkunden aufgetreten. Die betreffenden rechtlichen Gestaltungen - Veräußerung des Key-Account-Managements durch eine vom Beschwerdeführer beherrschte Gesellschaft an eine andere ebenfalls vom Beschwerdeführer beherrschte Gesellschaft und zeitgleicher Rückkauf von Key-Account-Management-Leistungen, damit die vertraglichen Vereinbarungen der M Werbung GmbH gegenüber dem Großkunden erfüllt werden könnten - erschienen einzig aus Gründen der Steuervermeidung sinnvoll. Auch die an den Vertragsabschlüssen beteiligten, in Liechtenstein ansässigen Gesellschaften seien zeitgleich im März 1998 gegründet worden. Der Beschwerdeführer könne als Begünstigter der von ihm treuhändig errichteten und 100% der Anteile der M Werbung AG haltenden, liechtensteinischen C Stiftung über jene 76.136.769,70 EUR frei verfügen, die die M Werbung GmbH für den Zukauf der Key-Account-Management-Leistungen in den Streitjahren 1998 bis 2010 aufwenden habe müssen. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung komme die belangte Behörde daher zum Ergebnis, dass die obig angeführten vertraglichen Vereinbarungen ausschließlich dem Zweck dienten, dem Beschwerdeführer unter Vermeidung steuerlicher Folgen das wirtschaftliche Eigentum an jenen 76.136.769,70 EUR zu verschaffen, die in den Streitjahren 1998 bis 2010 den Gewinn der M Werbung GmbH vermindert hätten. Es liege ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 BAO zur Vermeidung der für Ausschüttungen an Gesellschafter zu entrichtenden Kapitalertragsteuer vor.

Von einem beherrschenden Einfluss des Beschwerdeführers hinsichtlich der M Werbung GmbH sei auszugehen, weil er zum Zeitpunkt des Abschlusses der als missbräuchlich erachteten Verträge im Jahr 1998 zu 50% an der Gesellschaft beteiligt und zudem deren Alleingeschäftsführer war. 50% seien von seiner damaligen Ehefrau gehalten worden, die aufgrund der damals aufrechten Ehe als nahestehende Person zu qualifizieren sei. Nach Auflösung der Ehe sei dann auch der 50%ige Anteil der ehemaligen Gattin auf den Beschwerdeführer übergegangen. Dass zu einem späteren Zeitpunkt 74% der Firmenanteile an eine mittlerweile aufgelöste österreichische Privatstiftung übergegangen seien, deren Stifter und Begünstigter ebenfalls der Beschwerdeführer gewesen sei, und in weiterer Folge 100% der Firmenanteile an die M Werbung Holding GmbH, werde schon deshalb nicht als entscheidend erachtet, weil gerade der Umstand, dass der Beschwerdeführer seit 22. Dezember 2011 alleiniger Gesellschafter der erwähnten M Werbung Holding GmbH sei, seine Machtposition innerhalb der M Gruppe unterstreiche.

Ein beherrschender Einfluss des Beschwerdeführers sei auch hinsichtlich der liechtensteinischen M Werbung AG zu bejahen, weil der Beschwerdeführer nicht nur deren gewerberechtlicher Geschäftsführer, sondern als Stifter und Begünstigter der C Stiftung zudem als deren mittelbarer Alleingesellschafter zu werten bzw. als wirtschaftlicher Eigentümer der Gesellschaftsanteile anzusehen sei.

Zu dieser rechtlichen Beurteilung sei die belangte Behörde deshalb gelangt, weil sämtliche Indizien dafür sprächen, dass es sich bei der in Liechtenstein ansässigen C Stiftung um eine transparente (kontrollierte) Stiftung handle. So sei der Beschwerdeführer unstrittig alleiniger, uneingeschränkter Begünstigter über das gesamte Stiftungsvermögen, die Erträge aus diesem Vermögen sowie ein allfälliges Liquidationsergebnis und damit wirtschaftlich Berechtigter des Stiftungsvermögens im Sinne der Vorschriften des liechtensteinischen Sorgfaltspflichtgesetzes 1996. Weiters sei die Stiftung fiduziarisch errichtet worden; formeller Stifter sei also eine Treuhandgesellschaft gewesen, während der Beschwerdeführer als Treugeber lediglich als wirtschaftlicher Stifter fungiert habe, sodass von der Existenz eines Mandatsvertrages auszugehen sei. Das Vorliegen eines Mandatsvertrages sei aber ein wesentliches Indiz dafür, dass das Stiftungsvermögen nicht aus dem Herrschaftsbereich des Stifters ausgeschieden sei. In einem Mandatsvertrag sei nämlich die Festlegung von konkreten und verbindlichen Verwaltungskriterien für das Stiftungsvermögen beinahe obligatorisch. Selbst wenn daher in Stiftungsstatuten weder Widerrufs- noch Änderungsbefugnisse vorgesehen seien, impliziere ein Mandatsvertrag, für den überdies Schriftlichkeit nach liechtensteinischem Recht nicht zwingend vorgesehen sei, dass sich der wirtschaftliche Stifter der Verfügungsmöglichkeit über das der Stiftung übertragene Vermögen nicht begeben habe.

Gegenständlich existiere zwar kein Widerrufsrecht, eine Änderung der Beistatuten bedürfe allerdings der Genehmigung des Beschwerdeführers. Durch dieses Gestaltungsrecht und auch deshalb, weil einziger Stiftungszweck neben dem Halten der 100%igen Beteiligungen an der M Werbung AG und der S Anstalt sowie der Verwaltung der aus diesen Gesellschaften nicht ausgeschütteten Gewinne die Zuwendung von Erträgen des Stiftungsvermögens und/oder die Verteilung von Stiftungsvermögen an den Beschwerdeführer sei, sei von diesem sichergestellt worden, dass gegen seinen Willen eine Übertragung des Stiftungsvermögens auf eine andere Person als ihn selbst nicht möglich sei. Hinzu komme, dass neben dem Stiftungsrat ein Familienbeirat als weiteres Stiftungsorgan existiere, dem als einziges Mitglied der Beschwerdeführer angehöre. Der Familienbeirat könne laut Beistatut unter anderem auch Zuwendungen aus dem Stiftungsvermögen bzw. seinen Erträgen empfehlen. Dieser „Empfehlung“ werde der Stiftungsrat wohl nachkommen müssen, weil Stiftungszweck Zuwendungen an den Beschwerdeführer als einzigem Stiftungsbegünstigten seien. Die Aussage des Stiftungsrates, er entscheide nach freiem Ermessen und nicht auf Weisung des wirtschaftlichen Stifters, werde somit als nicht mit der Wirklichkeit übereinstimmend erachtet. Es sei auch nicht maßgeblich, dass nach Aussage des Stiftungsrates bis dato noch keine Ausschüttungen an den Beschwerdeführer erfolgt seien, denn von Bedeutung sei einzig, ob solche Zuwendungen vom Beschwerdeführer bewirkt werden könnten.

Aus der Sicht der belangten Behörde spreche auch eine näher dargestellte, zum Teil vertragswidrige Umsetzung der Vertragswerke für die Verwirklichung des Missbrauchstatbestands des § 22 BAO.

Das dargestellte Gesamtkonstrukt sei nicht nur missbräuchlich im Sinne des § 22 BAO, weil sich außer zur Vermeidung der für Ausschüttungen an Gesellschafter zu entrichtenden Kapitalertragsteuer kein beachtlicher außersteuerlicher Grund für diese ungewöhnliche Gestaltung finden lasse, sie sei auf Grund der Widersprüchlichkeit der Verträge und ihrer vertragswidrigen Umsetzung auch fremdunüblich.

Für die gewählte Vertragskonstruktion habe weder eine wirtschaftliche noch vertragliche Notwendigkeit bestanden und erscheine eine derart unübliche Gestaltung nur aus Gründen der Steuerersparnis sinnvoll. Zudem bestehe ein beherrschender Einfluss des Beschwerdeführers auf sämtliche, am Abschluss der Verträge beteiligten Gesellschaften und wäre bei Wegdenken der Machtposition des Beschwerdeführers innerhalb der involvierten Gesellschaften der gegenständliche Vorgang nicht so abgewickelt worden. Aus diesen Feststellungen habe die belangte Behörde den Schluss gezogen, dass die beschriebene Vertragskonstruktion nicht nur als fremdunüblich, sondern auch als missbräuchlich im Sinne des § 22 BAO zu werten gewesen sei. Würden aber die steuerlich nicht anzuerkennenden Vertragswerke betreffend Veräußerung des Key-Account Managements, Treuhandvertrag und Kooperationsvertrag weggedacht bzw. würde eine den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessene Gestaltung vorgenommen, erfülle die von der M Werbung GmbH in den Streitjahren vorgenommene Erlöskürzung in Höhe von 25% der Zahlungen des Großkunden (durch Ansatz von entsprechenden Betriebsausgaben unter dem Titel „Key-Account“) das objektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung. Aus der Sicht der belangten Behörde sei auch das subjektive Tatbestandselement einer verdeckten Gewinnausschüttung verwirklicht, weil die beschriebene Machtposition des Beschwerdeführers den Schluss auf eine subjektive, auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung zulasse.

Keine Relevanz für die Frage, ob auf Grund der erwähnten zivilrechtlichen Vereinbarungen die in Bezug auf den Großkunden ausgeübte Key-Account-Tätigkeit in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der M Werbung AG oder der M Werbung GmbH zuzurechnen sei, hätten zudem die vom Beschwerdeführer in Auftrag gegebenen Privatgutachten einer Sachverständigen für Marketing. So erläutere das erste Gutachten ganz allgemein den Begriff „Key-Account“ im Bereich Marketing und PR-Agenturen und zeige marktübliche Entlohnungsformen auf. Das zweite Gutachten befasse sich zwar konkret mit den Unternehmen der M Gruppe, sämtliche darin getätigte Aussagen basierten aber auf der Annahme, dass der Beschwerdeführer seit Gründung der M Werbung AG im Jahr 1998 ausschließlich für dieses Unternehmen tätig sei. Diese Auffassung werde aber von der belangten Behörde nicht geteilt, weil ein solches Tätigwerden zumindest in Bezug auf den gegenständlichen Großkunden im Außenverhältnis nicht zu Tage trete. Aus demselben Grund komme auch dem Einwand, wonach die M Werbung AG nachweislich weder eine Sitz- noch eine Briefkastengesellschaft, sondern eine operative Einheit sei, keine Bedeutung zu.

Zur Gefährdung bzw. wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgaben führte die belangte Behörde aus, der Beschwerdeführer habe mit 20. Juni 2011 seinen bisherigen österreichischen Wohnsitz aufgegeben und sei nach Liechtenstein verzogen. Seit Beendigung eines Dienstverhältnisses in Österreich und der Aufgabe der selbstständigen Tätigkeit für die österreichische M Werbung GmbH jeweils mit Ende Juni 2011 erziele er mit Ausnahme von Alppachteinkünften in Höhe von 1.000 EUR jährlich keine inländischen Einkünfte mehr. Das Vermögen des Beschwerdeführers in Österreich bestehe aus Liegenschaftsvermögen mit einem Verkehrswert von 2.750.000 EUR. Im Zuge der Verlegung seines Wohnsitzes nach Liechtenstein habe der Beschwerdeführer sein Bankkonto aufgelöst, sodass er seit diesem Zeitpunkt auch nicht mehr über Geldforderungen gegenüber inländischen Banken verfüge.

Aus den Akten sei zu ersehen, dass der Beschwerdeführer gewerbliche Einkünfte aus seiner Tätigkeit als gewerberechtlicher Geschäftsführer der liechtensteinischen M Werbung AG erziele und über weitere Vermögenswerte im Ausland, insbesondere in Liechtenstein, verfüge. Die Höhe dieser Einkünfte sowie der Wert des im Ausland gelegenen Vermögens seien dem Finanzamt nicht bekanntgegeben worden.

Die Aufgabe der Tätigkeiten in Österreich und die Verlagerung des Wohnsitzes nach Liechtenstein hätten zumindest zu einer wesentlichen Erschwerung der Einbringbarkeit der zu sichernden Abgabenansprüche geführt, weil mangels eines Vollstreckungsabkommens in Abgabensachen zwischen Österreich und Liechtenstein lediglich auf das in Österreich verbliebene, zur Befriedigung der Abgabenansprüche nicht annähernd ausreichende Vermögen gegriffen werden könne. Für die Annahme, dass das Finanzamt zu Recht vom Bestand eines objektiven sachlichen Bedürfnisses nach rechtzeitiger Deckung der Abgabenansprüche ausgegangen sei, spreche zudem die Tatsache, dass sowohl der Wohnsitzwechsel und damit verbunden die Auflösung des inländischen Bankkontos des Beschwerdeführers als auch die Einstellung aller inländischen Tätigkeiten erst nach Beginn der abgabenbehördlichen Prüfung nach § 99 FinStrG iVm § 147 BAO wegen eines Verdachts der Abgabenhinterziehung erfolgt seien. Ermöglicht würden dem Beschwerdeführer der Wohnsitzwechsel und die Weiterführung seiner Tätigkeiten im Ausland, weil er bereits seit längerem (seit dem Jahr 1998) grenzüberschreitend tätig gewesen sei.

Zudem sei auch eine zumindest teilweise Verlagerung der Tätigkeit der M Werbung GmbH in ein neu gegründetes Schweizer Unternehmen nicht auszuschließen. Denn obwohl die zwischen der M Werbung GmbH und ihrem Großkunden bestehenden Verträge bis zum Jahr 2016 Gültigkeit hätten, werde derzeit an ihrer Neuerstellung gearbeitet. Zwar werde sich nach Aussage der Vertreter des Beschwerdeführers durch diese Umstrukturierungen am Istzustand faktisch nichts ändern, weil das Schweizer Unternehmen die in Liechtenstein ansässige M Werbung AG mit der Durchführung der Werbemaßnahmen beauftragen werde, welches in der Folge wiederum die in Österreich ansässige M Werbung GmbH mit der operativen Tätigkeit betrauen werde, sodass die M Werbung GmbH letztendlich weiterhin 75% der Zahlungen des Großkunden für ihr Tätigwerden erhalten werde. Ob die Umsetzung allerdings tatsächlich zukünftig so gehandhabt werde oder ob das Ausscheiden der M Werbung GmbH als Vertragspartner des Großkunden zu einer Tätigkeitsverlagerung ins Ausland führe, könne zum jetzigen Zeitpunkt nicht beurteilt werden. Dies sei aber deshalb von Bedeutung, weil die Firmenanteile der M Werbung GmbH seit 1. Juni 2010 zu 100% im Eigentum der im Jahr 2009 gegründeten österreichischen M Werbung Holding GmbH stünden und an letzterer wiederum der Beschwerdeführer seit 22. Dezember 2011 zu 100% beteiligt sei. Eine teilweise oder gänzliche Verlagerung der derzeit noch von der M Werbung GmbH ausgeübten Tätigkeiten in die

Schweiz würde somit zu einer Verminderung des mittelbaren Beteiligungswertes des Beschwerdeführers führen und damit zu einer weiteren Erschwerung der Einbringung der Abgabenansprüche.

Der rechtliche Vertreter des Beschwerdeführers habe mit Eingabe vom 12. April 2012 angeboten, das Vermögen der aufgelösten österreichischen R Privatstiftung sowie das in Österreich befindliche Vermögen des Beschwerdeführers als Sicherheit für allfällige Steuerverbindlichkeiten des Beschwerdeführers so lange bei sich bereit zu halten, bis entweder eine bestandswirksame Einigung erzielt werde oder über eine allfällige Steuerschuld rechtskräftig und vollstreckbar entschieden worden sei. Diesbezüglich sei anzumerken, dass dem Beschwerdeführer als Letztbegünstigten der mit 5. Dezember 2011 aufgelösten Stiftung das Stiftungsvermögen, dessen Buchwert nach Angaben des Beschwerdeführers zum 1. Dezember 2011 rund 12.850.000 EUR betragen habe, nach Ablauf der zwölfmonatigen Sperrfrist gemäß § 36 Abs. 2 PSG ausgeschüttet werde. Das Finanzamt habe mit Bescheid vom 7. Dezember 2011 die Forderungen des Beschwerdeführers auf die Ausschüttung des Stiftungsvermögens gepfändet. Dabei habe sich das Finanzamt auf die Rechtsprechung des OGH gestützt, wonach Gläubiger des Stifters die Gesamtrechte des Stifters nach § 331 ff EO pfänden könnten, wenn sich der Stifter - wie gegenständlich der Beschwerdeführer - den Widerruf der Privatstiftung iSd § 34 PSG vorbehalten habe.

Zum Anbot selbst sei seitens der belangten Behörde auszuführen, dass ein Sicherstellungsauftrag in einem Rechtsmittelverfahren allein darauf zu überprüfen sei, ob im Zeitpunkt seiner Erlassung die hierfür erforderlichen sachlichen Voraussetzungen gegeben gewesen seien. Daher könne der Erlag einer Sicherheitsleistung nach Erlassung eines Sicherstellungsauftrages gemäß § 232 BAO expressis verbis lediglich zur Aufhebung von auf Grund des Sicherstellungsauftrages vollzogener Vollstreckungsmaßnahmen führen, nicht aber zur Aufhebung des Sicherstellungsauftrages selbst.

Die Erlassung von Sicherstellungsaufträgen liege im Ermessen der Abgabenbehörde und erfordere gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergebe sich, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden könne. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen würden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten.

Keine Berechtigung komme auch dem Einwand des Beschwerdeführers zu, wonach das Ermessen deshalb falsch ausgeübt worden sei, weil die Kapitalertragsteuer nicht demjenigen vorgeschrieben worden sei, bei dem die Einbringung am wahrscheinlichsten sei. Dies sei gegenständlich die M Werbung GmbH und nicht der Beschwerdeführer.

Dazu sei primär auszuführen, dass mit einem Sicherstellungsauftrag noch keine Abgaben vorgeschrieben würden. Abgesehen davon, sei gemäß § 95 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise dann vorzuschreiben, wenn der Abzugsverpflichtete die Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig gekürzt habe. Die verdeckte Gewinnausschüttung stelle einen typischen Anwendungsfall des § 95 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 dar, weil bei einer verdeckten Gewinnausschüttung in aller Regel die Kapitalertragsteuer nicht einbehalten werde. Sofern aber eine Direktvorschrift an den Abgabenschuldner gesetzlich zwingend vorgesehen sei, stelle eine solche Vorschrift keine Ermessensentscheidung dar.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften. Die Beschwerde moniert das Fehlen der Voraussetzungen für einen Sicherstellungsbescheid und macht insbesondere geltend, dass

- die Abgabenschuld (aus dem Titel „verdeckte Gewinnausschüttung aus der M Werbung GmbH) dem Grunde nach nicht entstanden sei, weil die Voraussetzungen für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht vorlägen;
- im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsbescheides keine die Gefährdung der Einbringlichkeit indizierenden Sachverhaltsmomente vorgelegen seien;
- selbst bei Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung aus der M Werbung GmbH ein Zufluss dieses Vorteils beim Beschwerdeführer nicht gegeben gewesen sei, weil zwischen ihm und der formal die Zahlungen aus der (österreichischen) M Werbung GmbH erhaltenden (liechtensteinischen) M Werbung AG die steuerlich intransparente liechtensteinische C Stiftung gestanden sei, auf deren Vermögen und Einkünfte der Beschwerdeführer (entgegen der Ansicht der belangten Behörde) nicht habe zugreifen können;
- selbst bei Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung aus der M Werbung GmbH und eines laufenden Zuflusses beim Beschwerdeführer die KEST in den Jahren 2005 bis 2010 nicht dem Beschwerdeführer, sondern der abzugsverpflichteten M Werbung GmbH vorgeschrieben werden müssten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat 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.

Eine Sicherstellung 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 genauen Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zu der Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefähr-

det 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 mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (vgl. zB das hg. Erkenntnis vom 31. Mai 2011, 2008/15/0288).

Zum Bestand einer Abgabenschuld dem Grunde nach:

Erste Voraussetzung für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages ist somit die Verwirklichung jenes Tatbestandes, an den die Abgabepflicht geknüpft ist. Die Verwirklichung dieses Tatbestandes muss im Hinblick auf die auch für Sicherstellungsaufträge geltende Begründungspflicht iSd § 93 Abs. 3 lit. a BAO in der Begründung des Sicherstellungsauftrages bzw. in der diesen bestätigenden Berufungsentscheidung dargetan werden.

Die belangte Behörde hat ihre Annahme einer verwirklichten Abgabenschuld - im Gegensatz zur erstinstanzlichen Entscheidung des Finanzamtes - nicht auf die Qualifikation der Zahlungen der M Werbung GmbH an die M Werbung AG als Scheingeschäft nach § 23 BAO gestützt. Vielmehr hat die belangte Behörde, gestützt u. a. auf § 22 BAO, eine unmittelbare Einkünftezurechnung beim Beschwerdeführer angenommen und dies vor allem mit dessen beherrschendem Einfluss auf die beteiligten Gesellschaften sowie der Ungewöhnlichkeit der Abwicklung der Werbeleistungen begründet.

Im Erkenntnis vom 25. Februar 2015, 2011/13/0003, hat der Verwaltungsgerichtshof zur Zurechnung von Einkünften ausgeführt, dass die Frage, ob Einkünfte einer in Liechtenstein ansässigen Stiftung oder aber den Stiftern oder den Begünstigten zuzurechnen sind, nach den dafür maßgeblichen Grundsätzen des österreichischen Rechts zu beurteilen ist.

Die dazu von der belangten Behörde angestellten - und hinsichtlich des Vorliegens eines Mandatsvertrages betreffend die C Stiftung überhaupt nur auf Vermutungsebene getroffenen - Schlussfolgerungen reichen nicht aus, um eine solche weit gehende Feststellung (Zurechnung der Einkünfte an den Beschwerdeführer) zu tragen (vgl. auch bereits das hg. Erkenntnis vom 25. März 2015, 2012/13/0033). Dabei weist die Beschwerde auch zutreffend darauf hin, dass die Stellung eines wirtschaftlich Berechtigten nach den liechtensteinischen Sorgfaltspflichtvorschriften zur Verhinderung von Geldwäsche den österreichischen einkommensteuerrechtlichen Zurechnungskriterien nicht gleichgesetzt werden kann (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 25. März 2015, 2012/13/0033).

Nach den Feststellungen des Finanzamtes habe die M Werbung GmbH, deren Gesellschafter und Geschäftsführer der Beschwerdeführer war, im Jahr 1998 einen „Firmenwert“ (bestehend aus dem „Know-how“ des Beschwerdeführers) der M Werbung AG „verkauft“ (Kaufpreis ca. 600.000 EUR), wobei dieser „verkaufte Firmenwert“ die Grundlage dafür habe bilden sollen, dass die M Werbung GmbH in den Jahren ab 1998 jeweils 25% ihrer Erlöse (aus ihren einem konkreten Großkunden gegenüber erbrachten Werbeleistungen) der M Werbung AG (für deren Betätigung durch Einsatz des „Firmenwertes“) bezahlt habe (Zahlungen an die M Werbung AG von mehr als 76 Mio EUR). Dieser „Firmenwert“ sei vom Beschwerdeführer trotz entsprechender Aufforderung nicht konkret spezifiziert, aber als „Key-Account“ bezeichnet worden. Die M Werbung GmbH habe diesem Großkunden bereits in den Jahren vor 1998 gleichartige Leistungen erbracht. Auf der Grundlage dieser Feststellungen hat das Finanzamt die streitgegenständliche Gestaltung als Scheingeschäft qualifiziert, durch welches Vermögenszuwendungen an den Beschwerdeführer verdeckt werden sollten, sodass die in Rede stehenden Zahlungen der M Werbung GmbH nicht durch ihren Betrieb veranlasste Zahlungen darstellen, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögenszuwendungen an den Beschwerdeführer.

Die belangte Behörde erörtert in der Begründung des angefochtenen Bescheides diese Überlegung des Finanzamtes und dessen entsprechendes Vorbringen nicht und lässt es solcherart völlig offen, aus welchen Gründen sie sich dieser Beurteilung nicht anschließt.

Dazu ist zudem auch auf die hg. Rechtsprechung (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 26. Jänner 2012, 2009/15/0032) zu verweisen, wonach es seitens eines Betriebsausgaben geltend machenden Abgabepflichtigen für die Darlegung der betrieblichen Veranlassung von Zahlungen einer besonders exakten Leistungsbeschreibung bedarf, wenn Zahlungen für die Erbringung schwer fassbarer Leistungen, wie Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung, „Bemühungen“, u.ä. erfolgt sein sollen. Die Anerkennung der betrieblichen Veranlassung solcher Zahlungen hat eine konkrete und detaillierte Beschreibung der erbrachten Leistungen zur Voraussetzung. Dies gilt auch für die im Beschwerdefall beschriebenen „Key-Account-Leistungen“, die die M Werbung AG der M Werbung GmbH in Rechnung gestellt hat, zumal schon die Übertragbarkeit des „Firmenwertes Key Account“ angesichts der dabei im Vordergrund stehenden persönlichen Eigenschaften grundsätzlich als nicht möglich erscheint (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Juni 2014, 2011/15/0028). Exakte Feststellungen zum Leistungsinhalt fehlen im angefochtenen Bescheid allerdings.

Lässt sich der Betriebsausgabencharakter von geleisteten Zahlungen nach dem beschriebenen Maßstab mangels bewertbarer und konkret umschriebener Leistungsinhalte nicht erhärten, kann dies durchaus für das Vorliegen verdeckter Gewinnausschüttungen sprechen.

Dazu bedarf es aber entsprechender Ermittlungen und Feststellungen der belangten Behörde einschließlich einer fallbezogenen Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Finanzamtes und der behaupteten Tätigkeit des Key Account Managements, die im angefochtenen Bescheid unterblieben sind.

Zur Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgaben:

Zweite Voraussetzung für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages ist das Vorliegen einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, liegt eine Gefährdung oder Erschwerung iSd § 232 Abs. 1 BAO vor, wenn aus der wirtschaftlichen Lage des Abgabepflichtigen und den besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint. Für eine Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung sprechen etwa drohende Insolvenzverfahren, Exekutionsführung von dritter Seite, Auswanderungsabsicht, Vermögensverschiebungen ins Ausland oder an Verwandte (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2013, 2012/15/0036).

Dabei hat sich das Verfahren über eine Berufung gegen einen Sicherstellungsauftrag auf die Überprüfung zu beschränken, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides, mit dem die Sicherstellung angeordnet worden ist, die erforderlichen Voraussetzungen gegeben waren (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2013).

Die Beschwerde bringt gegen das Vorliegen einer Gefährdung der Einbringlichkeit u.a. vor, dass der Wegzug des Beschwerdeführers nach Liechtenstein nichts am exekutiven Zugriff auf das inländische Vermögen geändert habe. Darüber hinaus bestehe auch im Inland Privatstiftungsvermögen zu Gunsten des Beschwerdeführers. Nach der zivilrechtlichen Rechtsprechung könnten Gläubiger die Stifterrechte pfänden, den Widerruf ausüben und sich damit in den Besitz des Stiftungsvermögens bringen. Dieses hätte jedenfalls ausgereicht, um die mittels Sicherstellungsbescheid geforderte Abgabensumme gegebenenfalls abzudecken. Da das Stiftungsvermögen nach einem Widerruf aufgrund von § 36 PSG nicht unmittelbar an den Letztbegünstigten ausgekehrt werden dürfe, sondern von Gesetzes wegen einem „Sperrjahr“ unterliege, habe auch keine Möglichkeit bestanden, dass dieses Vermögen frühzeitig an den Letztbegünstigten gehe. Darüber hinaus sei am Tag der Zustellung des Sicherstellungsbescheides das Widerrufsrecht in der Privatstiftung noch unausgeübt gewesen, d.h. der widerrufsberechtigte Stifter habe zu diesem Zeitpunkt keine „Fluchthandlung“ in Form eines Widerrufs gesetzt, die ihm wegen des oben zitierten „Sperrjahres“ ohnehin nicht viel genützt hätte.

Dieser Beschwerdeeinwand verfängt nicht, weil sich der Abgabengläubiger über das Rechtsinstitut des § 232 BAO gegen Vermögensauskehrungen absichern können soll. Die Erlassung eines Sicherstellungsbescheides nach § 232 BAO macht dabei naturgemäß nur zu einem Zeitpunkt Sinn, wo noch Vermögen in Österreich bzw. im exekutiven Zugriff Österreichs ist. Der Verweis auf (noch) nicht aufgelöstes inländisches Stiftungsvermögen als verbliebener Vermögensstock sowie auf die einjährige Sperrfrist des § 36 PSG für einen Stiftungswiderruf sind daher keine Hindernisse für die Erlassung eines Sicherstellungsbescheides. Sobald Indizien für bevorstehende Vermögensauskehrungen gegeben sind (hier:

Auslandsverzug nach Liechtenstein mit Kontoauflösung in Österreich), ist eine Sicherstellung zulässig (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2013).

Allerdings hätte sich die belangte Behörde - wie die Beschwerde insofern zutreffend geltend macht - vor Erlass eines Sicherstellungsbescheides sehr wohl mit der bestehenden Haftung der abzugspflichtigen M Werbung GmbH für die aus verdeckten Ausschüttungen resultierende Kapitalertragsteuer beschäftigen müssen, zumal nach dem EStG 1988 die Kapitalertragsteuer grundsätzlich vom Schuldner der Kapitalerträge abzuführen ist.

Wenn die belangte Behörde demgegenüber davon ausgeht, dass eine Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an die M Werbung GmbH nicht möglich war, weil eine Direktvorschreibung an den Abgabenschuldner „gesetzlich zwingend vorgesehen sei“, so verkennt sie die Rechtslage.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28. Mai 2015, Ro 2014/15/0046, ausgeführt hat, liegt es im Ermessen, ob die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht wird oder eine unmittelbare Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgt. Gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG wird insoweit auf die Entscheidungsgründe des genannten Erkenntnisses verwiesen.

Die belangte Behörde hätte vor diesem Hintergrund daher eine begründete Ermessensentscheidung treffen müssen, ob im Beschwerdefall die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht werden oder eine unmittelbare Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgen soll.

Erst auf Basis dieser Ermessensabwägung wäre die Gefährdungslage gemäß § 232 BAO beurteilbar gewesen, wobei im Falle einer beabsichtigten primären Inanspruchnahme der abzugsverpflichteten Gesellschaft und einer dabei zu gewärtigenden finanziellen Unterdeckung auch eine Sicherstellung eines Teilbetrages gegenüber dem Beschwerdeführer als Empfänger der Kapitalerträge in Betracht käme.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen (prävalierender) Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Von der Durchführung der beantragten Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Der Ausspruch über den Aufwandsersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 30. Juni 2015