

Verwaltungsgerichtshof

Zl. 2007/15/0131-15

(früher: 2000/15/0137)

I M N A M E N D E R R E P U B L I K !

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kinsky, über die Beschwerde des WH in E, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 3. Juli 2000, Zl. RV 231/1-6/99, betreffend Sicherstellungsauftrag, zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich der Sicherstellung der Abgabenansprüche Einkommensteuer 1992 bis 1994 und hinsichtlich des gemäß § 232 Abs. 2 lit. d BAO festgesetzten Betrages wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben; im Übrigen, also hinsichtlich der Sicherstellung der Abgabenansprüche Einkommensteuer 1995 und 1996 wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e :

Der Beschwerdeführer ist Geschäftsführer der 1984 gegründeten S, die sich mit dem Handel von Kosmetikprodukten befasst. Von 1989 bis 1997 war auch Rudolf G. Geschäftsführer der S. Alleingesellschafterin der S ist die CH.

Mit Bescheid vom 3. Dezember 1998 ordnete das Finanzamt gemäß § 232 BAO in das Vermögen des Beschwerdeführers die Sicherstellung der Abgabenansprüche Einkommensteuer 1992 bis 1996 in einer (voraussichtlichen) Gesamthöhe von S 118,994.088,-- (die voraussichtliche Höhe für jedes Jahr ist gesondert ausgewiesen) an. Weiters wurde ausgesprochen, dass eine Hinterlegung eines Betrages von S 118,994.000,-- bewirke, dass Maßnahmen zur Vollziehung des

(26. Juli 2007)

Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben werden.

In der Begründung führte das Finanzamt dazu aus wie folgt:

Die sicherzustellenden Abgabenansprüche seien auf Grund folgender Sachverhalte entstanden und seien wie folgt ermittelt worden:

Rudolf G., ein ehemaliger Geschäftspartner des Beschwerdeführers, habe in seiner Selbstanzeige vom 31. Jänner 1998 angegeben, der Beschwerdeführer sei an der Ch AG in L im doppelten Ausmaß wie er - Rudolf G. - beteiligt. Dieses Beteiligungsverhältnis sei - ungeachtet der Frage, inwieweit eine namentlich genannte Person tatsächlich Treuhänder gewesen sei - auch vom Beschwerdeführer nicht bestritten worden. Rudolf G. gestehe in der Selbstanzeige ein, von der Ch. AG in den Jahren 1992 bis 1996 Zahlungen in Höhe von rund S 116 Mio. entgegengenommen zu haben. Der Beschwerdeführer selbst habe in einem Rechtsstreit ausgesagt, ebenfalls derartige Zahlungen erhalten zu haben. Auf Grund dieses Beteiligungsverhältnisses und der Angaben des Rudolf G. in der Selbstanzeige würden sich an den Beschwerdeführer Zuflüsse von S 232 Mio. ergeben und zwar im Jahr 1993 S 20 Mio., im Jahr 1994 S 60 Mio., im Jahr 1995 S 102 Mio. und 1996 S 50 Mio. Der mindestens anzunehmende konkrete Finanzierungsbedarf des Beschwerdeführers untermauere die grundsätzliche Richtigkeit dieser Zuflüsse. Der Finanzierungsbedarf des Beschwerdeführers sei mit S 220 Mio. anzunehmen und zwar im Jahr 1994 für den Ankauf von Aktien und Genussscheinen an einer näher genannten AG in Höhe von S 6 Mio. bzw. S 26 Mio., im Jahr 1995 ebenfalls durch den Ankauf von Aktien und Genussscheinen an dieser AG im Ausmaß von S 6 Mio. und S 32 Mio. und schließlich für ein Haus in E. mit einem Versicherungswert von S 150 Mio.

Nach dem (derzeitigen) Wissensstand der Betriebsprüfung sei als erwiesen anzunehmen, dass der Beschwerdeführer mindestens ab 1992 in Österreich unzweifelhaft durchgehend einen Wohnsitz innegehabt habe und weiterhin innehabe.

Des Weiteren sei auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Beschwerdeführers in Österreich gelegen.

Der Beschwerdeführer sei an der Ch. AG mit mindestens 30 % und an der CH mit mindestens zwei Drittel beteiligt. Die Rechtsnatur der Zuflüsse von der Ch. AG an den Beschwerdeführer sei erst im Laufe des Steuerverfahrens der S zu klären. Gehe man davon aus, dass die als erwiesen angesehenen Zuflüsse von der Ch. AG stammten, so müsse mit größter Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden, dass es sich dabei um (verdeckte) Ausschüttungen von Gewinnen handle (Variante A). Bei dieser Variante A lägen somit Einkünfte aus Kapitalvermögen in Österreich vor. Die Besteuerung habe dabei mangels Begünstigungsvorschrift mit dem Normalsteuersatz zu erfolgen.

Es gebe umfangreiche Hinweise darauf, dass die dem Beschwerdeführer zugeflossenen Gelder auf Grund überhöhter Verrechnungspreise, die von der S an die Ch. AG für den Bezug von Waren bezahlt worden seien, zu Stande gekommen seien. Diese Annahme führe zum Ergebnis, dass die S fremdunübliche Preise für damit zu teure Waren an die Ch. AG bezahlt habe. Diese überhöhten Preise seien nur deshalb bezahlt worden, weil die Ch. AG dem Einfluss des Beschwerdeführers unterstanden sei. Die Zahlung der überhöhten Preise stelle eine verdeckte Ausschüttung der S an ihre Gesellschafterin, die CH, dar. Der Beschwerdeführer sei an der Gesellschafterin der S mit zwei Drittel beteiligt. Da die Zuflüsse nicht bei der Muttergesellschaft (CH) verblieben seien, sondern der Vorteil aus den überhöhten Preisen tatsächlich dem Beschwerdeführer zugekommen sei, liege eine (verdeckte) Ausschüttung der CH an den Beschwerdeführer vor. Es handle sich dabei um eine Gewinnausschüttung einer ausländischen Kapitalgesellschaft und führe damit in Österreich zu Einkünften aus Kapitalvermögen, die mangels Begünstigungsvorschrift dem vollen Steuersatz zu unterziehen seien (Variante B).

Beide Varianten führten zum gleichen Ergebnis, die Zuflüsse in Österreich seien als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Einkommensteuer zu unterziehen. Daraus resultiere die aus den dem Bescheid angeschlossenen Beilagen ersichtliche,

voraussichtliche Einkommensteuerbelastung für 1992 mit S 1,417.100,--, 1993 S 11,507.358,--, für 1994 S 30,302.110,--, für 1995 S 50,883.360,-- und für 1996 mit S 24,884.160,--, insgesamt bestehe sohin eine voraussichtliche Nachforderung von S 118,994.088,-- (dem Bescheid ist eine Berechnung der Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1996 angeschlossen). Bei dieser Berechnung sei zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer an der S zu mindestens zwei Drittel indirekt beteiligt sei. Die vom Beschwerdeführer von der S bezogenen und erklärten Einkünfte für 1992 bis 1994 stellten deshalb nicht Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit dar, sondern seien richtigerweise als Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit zu erfassen. Die bisher einbehaltene Lohnsteuer könne daher nicht angerechnet, sondern nur erstattet werden.

Die Einbringung dieser Abgaben sei gefährdet, weil das Finanzamt S-S bereits Exekution zur Sicherstellung geführt habe und ein Pfandrecht in Höhe von S 103 Mio. erworben habe. Der Beschwerdeführer habe Anstalten zur Vermögensverschiebung getroffen, indem er eine Schenkung von insgesamt zwei Zehntel seiner Liegenschaft vorgenommen habe sowie eine Ranganmerkung der beabsichtigten Veräußerung bezüglich dieser Liegenschaft habe eintragen lassen. Eine Erschwerung der Einbringung der Abgaben sei auch deswegen zu befürchten, weil der Beschwerdeführer nach seinen eigenen Angaben über zumindest zwei ausländische Wohnsitze (Liechtenstein und Ibiza) verfüge und auch behaupte, dort einen großen Teil seiner Zeit zu verbringen. Daraus sei der Schluss zu ziehen, dass ihm die Aufgabe seines inländischen Wohnsitzes leicht möglich wäre. Zur Sicherstellung der voraussichtlichen Abgabenansprüche sei daher die Erlassung des Sicherstellungsauftrages erforderlich.

Mit dem nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde - nach Ergehen einer negativen Berufungsvorentscheidung und nach einem Vorlageantrag des Beschwerdeführers - die Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag als unbegründet abgewiesen. In der Begründung stellte die belangte Behörde zunächst den Inhalt des Sicherstellungsauftrages des Finanzamtes

dar und gab anschließend den wesentlichen Inhalt der Berufung, der Berufungsvorentscheidung und des Vorlageantrages (sowie der darin verwiesenen Schriftsätze) wieder.

Im Rahmen der rechtlichen Beurteilung führte die belangte Behörde aus, Sicherstellungsaufträge dürften nur nach Entstehung des betreffenden Abgabenspruches erlassen werden. Dies setze nach § 4 BAO die Verwirklichung jenes Tatbestandes voraus, an den die Abgabepflicht geknüpft sei. Dies bedeute, dass der Sicherstellungsauftrag nur dann rechtmäßig erlassen worden sei, wenn entsprechend konkrete Anhaltspunkte für die Entstehung der in Rede stehenden Einkommensteuerbeträge gegeben gewesen seien. Dies sei aus folgenden Gründen zu bejahen:

1. Am 2. Februar 1998 seien bei den Finanzämtern S-S und S-L Selbstanzeigen des früheren Mitgesellschafters und Mitgeschäftsführers des Beschwerdeführers Rudolf G. eingelangt. Dieser habe darin ausgeführt, ein namentlich genannter liechtensteinischer Staatsbürger sei lediglich als Treuhänder für ihn und den Beschwerdeführer bei der Ch. AG tätig gewesen. Rudolf G. habe für seine Beteiligung (ein Drittel) an der Ch. AG in den Jahren 1992 bis 1996 mindestens S 116 Mio. erhalten. Nach den Ausführungen des Rudolf G. sei der Beschwerdeführer zu zwei Drittel an der Ch. AG beteiligt. Demnach seien dem Beschwerdeführer in diesem Zeitraum mindestens S 232 Mio. zugeflossen. Wenn diese Beteiligungsverhältnisse bei der in den Jahren 1995/1996 bei der S durchgeführten Betriebsprüfung bekannt gewesen wären, so hätte dies zu einer Korrektur der von der Ch. AG an die S verrechneten Preise für die fakturierten Kosmetikartikel geführt. Die von Rudolf G. offen gelegten Geldzuflüsse aus der Ch. AG erforderten eine Korrektur der bisher verrechneten Preise gemäß den Vereinbarungen der OECD-Staaten.
2. Das Finanzamt S-S als Finanzstrafbehörde erster Instanz habe Anzeige an die Staatsanwaltschaft gegen Rudolf G. und den Beschwerdeführer wegen des

Verdacht der Abgabenhinterziehung erstattet. Das Landesgericht S. habe auf Grund der massiven Verdachtslage Hausdurchsuchungen angeordnet.

3. Durch das laufende Prüfungsverfahren seien die Angaben des Rudolf G. weitgehend verifiziert worden. Dies bedeute, dass der Beschwerdeführer in den betreffenden Jahren Ausschüttungen in dreistelliger Millionenhöhe aus dem Firmenkonzern Ch. AG erhalten habe. Diese Ausschüttungen seien bisher in keinem Staat zur Besteuerung erklärt worden. Gegen die Höhe der Zuflüsse und den vom Finanzamt ermittelten Finanzierungsbedarf bringe der Beschwerdeführer weder in der Berufung noch im Vorlageantrag Konkretes vor.

Richtig sei, dass Österreich das Besteuerungsrecht nur dann zustehe, wenn der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Beschwerdeführers im Inland gelegen sei. Dazu sei Folgendes festzustellen:

Der Beschwerdeführer habe seit November 1991 verschiedene Wohnsitze in S. Die Wohnungen Top 8 und 10 an der Anschrift M-Kai 122 seien im April 1991 von der D GmbH erworben und dem Beschwerdeführer zur Nutzung überlassen worden. Gesellschafter der D GmbH seien der Beschwerdeführer (99 %) und seine Lebensgefährtin (1 %). Dem Finanzamt lägen die Jahresabrechnungen über den Stromverbrauch vor. Daraus ergebe sich eine durchgehende Benutzung der Wohnung. Der Beschwerdeführer sei laut Meldezettel seit 25. Februar 1992 an dieser Adresse mit ordentlichem Wohnsitz gemeldet. Der Beschwerdeführer habe in bestimmten (im BP-Bericht) einzeln angeführten Ansuchen und Eingaben seinen Wohnsitz an dieser Anschrift angegeben.

Der Beschwerdeführer habe im Jahr 1990 eine Liegenschaft in E. zur Errichtung eines Einfamilienhauses erworben. Im Antrag an die Grundverkehrslandeskommission auf Genehmigung des Kaufvertrages sei als Verwendungszweck des Grundstückes die Begründung des Hauptwohnsitzes zum Zwecke der inländischen Berufsausübung angeführt worden. In diesem Antrag habe der Beschwerdeführer auf die Expansion der von ihm vertretenen S verwiesen, die

seine ständige Anwesenheit in S. erforderlich mache. Das in der Folge errichtete Wohnobjekt sei auf einen Versicherungswert von S 195 Mio. (davon Einrichtung S 45 Mio.) versichert und werde seit Herbst 1996 genutzt. Aus Besprechungsprotokollen sei ersichtlich, dass der Beschwerdeführer während der Bauphase ständig auf der Baustelle präsent gewesen sei.

Außer diesen beiden Wohnsitzen sei der Beschwerdeführer ab 8. Oktober 1990 an der Anschrift S., A-Straße, mit ordentlichem Wohnsitz polizeilich gemeldet. Auch diese Adresse sei in Eingaben an Behörden als Wohnsitz angegeben worden.

Neben diesen inländischen Wohnsitzen habe der Beschwerdeführer einen weiteren Wohnsitz in Spanien (Eigentümer einer Villa in Ibiza). Er scheine auch als Mieter einer Wohnung in Liechtenstein auf. Eine nennenswerte Nutzung der vergleichsweise bescheidenen Wohnung in Liechtenstein sei auf Grund der ermittelten Nächtigungszahlen laut Bordbuch und dem Ergebnis von Zeugeneinvernahmen auszuschließen. Zudem habe der Beschwerdeführer erst seit 1. März 1994 eine befristete Aufenthaltsbewilligung für das Fürstentum Liechtenstein.

Darüber hinaus habe der Beschwerdeführer zumindest seit Mai 1991 auch seinen gewöhnlichen Aufenthalt sowie den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich begründet. Dies lasse sich aus folgenden Beweismitteln ableiten:

a) Flugbuch:

Dem Beschwerdeführer stehe seit mindestens 19. Mai 1992 ein - näher beschriebenes - Flugzeug zur Verfügung. Das Finanzamt habe auf Grund des vollständig vorliegenden Bordbuches die Reisetätigkeit des Beschwerdeführers exakt nachvollziehen können, weil er bei fast allen aufscheinenden Flugbewegungen als Copilot eingetragen gewesen sei. Aus dem bekannten Standort des Flugzeuges ließen sich Nächtigungszahlen des Beschwerdeführers errechnen. Im Zeitraum 1992 bis 1998 seien auf S. 1700 Nächtigungen, auf Ibiza

347 und auf Liechtenstein 4 Nächtigungen entfallen. Aus dem Flugbuch sei ersichtlich, dass der Beschwerdeführer zwischen 19. Mai 1992 und 3. August 1998 insgesamt 159 Flüge nach Liechtenstein im durchschnittlichen Abstand von 14 Tagen unternommen habe. Auf Grund der Uhrzeitangaben im Bordbuch lasse sich die Aufenthaltsdauer errechnen, wodurch sich die Anzahl von vier Nächtigungen in Liechtenstein ergebe. Es könne somit ausgeschlossen werden, dass der Beschwerdeführer den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Liechtenstein gehabt habe, und zwar weder beruflich noch privat.

Die zur Frage des Mittelpunktes der Lebensinteressen bisher vom Beschwerdeführer bzw. seinen Vertretern gemachten Angaben entsprächen offensichtlich nicht den tatsächlichen Verhältnissen. So werde in der Vorbehaltsbeantwortung vom 20. März 1998 die Situation so dargestellt, dass der Beschwerdeführer seit 24 Jahren gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin den Familienwohnsitz in Ibiza habe. Aus dem Flugbuch ergebe sich eine Anzahl von 108 Nächtigungen im Jahr 1993, 50 Nächtigungen im Jahr 1994 und 29 Nächtigungen im Jahr 1995. Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung habe sich der Beschwerdeführer im Ausmaß von 7,8 bis 10,4 Monaten pro Kalenderjahr in S. aufgehalten. Von einem überwiegenden Aufenthalt in Ibiza könne demnach nicht die Rede sein.

b) Geschäftsführertätigkeit:

Der Beschwerdeführer sei bis heute Geschäftsführer und wichtigster Entscheidungsträger der S. Da sich der Umsatz seit 1992 mehr als verdreifacht habe, scheine die ständige Anwesenheit des Beschwerdeführers in S. (wie er selbst im Antrag an die Grundverkehrslandeskommission ausführe) notwendiger denn je. Das persönliche wirtschaftliche Engagement in Liechtenstein sei dagegen gering, die behauptete Produktentwicklung finde - wie im Betriebsprüfungsbericht S ausführlich dargestellt - nicht statt. Wenn der Beschwerdeführer bei der Produktbeschaffung tätig werde, werde er dies



überwiegend von S. aus. Dies schlage sich in der geringen zeitlichen Präsenz in Liechtenstein nieder.

c) Abtretungsvertrag D. GmbH:

Mit Notariatsakt vom 22. Dezember 1993 habe der Beschwerdeführer 99 % der Stammanteile dieser Gesellschaft übernommen (Eigentümerin der Wohnungen Top 8 und 10, M-Kai). Im Gesuch um grundverkehrsbehördliche Bewilligung habe der Beschwerdeführer angegeben, dass er die Wohnung derzeit als Mieter benutze und zum Zwecke der inländischen Berufsausübung benötige. Im Erhebungsblatt habe der Beschwerdeführer dazu angegeben, die Wohnung zur Begründung seines Hauptwohnsitzes und zwar ganzjährig zu benötigen.

Der Beschwerdeführer sei mit Vorhalt vom 26. Jänner 1999 aufgefordert worden, alle Unterlagen vorzulegen, die seine Behauptung, sein Hauptwohnsitz wäre Liechtenstein, belegen könnten. Außerdem sei er ersucht worden, anzugeben, in welchen Ländern des Prüfungszeitraumes er sein Welteinkommen versteuert habe. Trotz mehrmaliger schriftlicher Erinnerungen habe der Beschwerdeführer dazu keine Angaben gemacht. Zusammenfassend sei daher davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer im Prüfungszeitraum nicht nur seinen Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt, sondern auch den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich gehabt habe und weiterhin habe. Österreich besitze damit das Besteuerungsrecht für das Welteinkommen des Beschwerdeführers.

Die dem Beschwerdeführer zugeflossenen Gewinne seien nach den Prüfungsfeststellungen auf Grund überhöhter Verrechnungspreise, die von der S an die Ch. AG bezahlt worden seien, zu Stande gekommen. Diese Zahlungen stellten eine verdeckte Ausschüttung der S an ihre jeweilige Alleingesellschafterin, die CH, dar. Wirtschaftlicher Eigentümer dieser Gesellschaften seien der Beschwerdeführer zu zwei Drittel und Rudolf G. zu einem Drittel. Der Vorteil aus den überhöhten Verrechnungspreisen sei tatsächlich dem Beschwerdeführer zugeflossen. Da die Zuflüsse nicht bei der Alleingesellschafterin verblieben seien, handle es sich um verdeckte Ausschüttungen der CH an den Beschwerdeführer. Mangels

Begünstigungsvorschrift seien diese Ausschüttungen in Österreich als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Einkommensteuer zu unterziehen.

Soweit der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren die Angaben des Rudolf G. als aus der Luft gegriffen bezeichne, sei ihm Folgendes zu erwidern:

Rudolf G. habe in der Selbstanzeige eine Drittelbeteiligung an der Ch. AG in Liechtenstein einbekannt. Als Grund für die ursprüngliche Nichtoffenlegung dieser Beteiligung und die Zwischenschaltung eines liechtensteinischen Staatsbürgers als Treuhänder habe Rudolf G. angegeben, dass zur Erlangung einer Inländerberechtigung für die Ch. AG eine liechtensteinische Mehrheitsbeteiligung erforderlich gewesen sei. Der Beschwerdeführer werde in der Selbstanzeige ausdrücklich als Zwei-Drittel-Eigentümer der Ch. AG bezeichnet. Rudolf G. habe diese Angaben in mehreren Einvernahmen bestätigt und näher präzisiert. Rudolf G. habe ferner auf Grundsatzverträge zwischen ihm und dem Beschwerdeführer verwiesen. Aus diesen von einem Rechtsanwalt verfassten Vertragsentwürfen sei ersichtlich, dass das Beteiligungsverhältnis bzw. der Gewinnbeteiligungsanspruch des Rudolf G. mit einem Drittel und des Beschwerdeführers mit zwei Drittel festgelegt worden sei.

Hinsichtlich der Höhe der zugeflossenen Beträge habe das Finanzamt von den von Rudolf G. zugestandenem Geldflüssen ausgehen können. Rudolf G. habe eine Aufstellung seiner Erträge aus der Beteiligung an der Ch. AG im Streitzeitraum vorgelegt. Diese Summe entspreche auch dem von Rudolf G. errechneten Finanzierungsbedarf. Aus all diesen Umständen sei begründet davon auszugehen, dass dem Beschwerdeführer doppelt so hohe Beträge zugeflossen seien wie Rudolf G. Diese Annahme sei durch den beim Beschwerdeführer bestandenen Finanzierungsbedarf abgesichert.

Die betragsmäßige Ermittlung der Abgaben sei in Beiblättern zum Sicherstellungsauftrag dargestellt worden. Das Finanzamt sei dabei von den bekannten Umsätzen der S und den Ausschüttungen nach den Angaben des

Rudolf G. ausgegangen. Diese Berechnungen seien vorläufige, die endgültige Bemessung werde im Zuge der Betriebsprüfung zu erfolgen haben. Aus heutiger Sicht sei anzumerken, dass nach den vorliegenden BP-Berichten die seinerzeitige überschlagsmäßige Berechnung bei Erlassung des Sicherstellungsauftrages den tatsächlichen Abgabebeträgen sehr nahe gekommen sei.

Hinsichtlich der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgaben führte die belangte Behörde aus, das Finanzamt habe sich mit der wirtschaftlichen Lage des Beschwerdeführers auseinander gesetzt. Der Sicherstellungsauftrag enthalte Feststellungen in Bezug auf den Verdacht umfangreicher Abgabenverkürzungen, die zu befürchtende Einkommens- und Vermögensverlagerung ins Ausland und die Erschwerung der Verwertbarkeit des vorhandenen inländischen Vermögens. Dazu werde in der Berufung kein konkretes Vorbringen erstattet.

Der Beschwerdeführer habe mit Schenkungsvertrag vom 19. März 1998 je ein Zehntel Anteil an der Liegenschaft in E. an zwei namentlich genannte Personen übertragen. Eine allfällige Verwertung des Grundvermögens werde dadurch wesentlich erschwert. Dazu komme, dass der Beschwerdeführer auf dieser Liegenschaft eine Rangordnung für die Veräußerung im Grundbuch habe anmerken lassen. Schließlich habe bereits das Finanzamt S-S an dieser Liegenschaft ein Pfandrecht über S 103 Mio. erworben.

Inwieweit das Vorhandensein ausländischer und nach Angaben des Beschwerdeführers intensiv genutzter Wohnsitze einen Vermögenstransfer aus dem Inland nicht erleichtern und damit gleichzeitig die Einbringungsmöglichkeit des Abgabengläubigers im Inland erschweren könnte, sei nicht einsichtig. Der Beschwerdeführer übersehe schließlich, dass der Verdacht der Abgabenhinterziehung bestehe, was für sich ein weiteres Gefährdungsmerkmal darstelle.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Soweit der Beschwerdeführer unter "sonstiger Verfahrensmangel" geltend macht, die belangte Behörde habe sich nicht mit dem gesamten Berufungsvorbringen auseinander gesetzt, zeigt er die Relevanz des behaupteten Verfahrensfehlers nicht auf. Im Übrigen genügt es zu diesem - inhaltsgleichen Vorbringen - auf das einen Sicherstellungsauftrag an die S betreffende hg. Erkenntnis vom 3. Juli 2003, 2000/15/0042, gemäß § 43 Abs. 2 VwGG zu verweisen.

Der Beschwerdeführer verweist auf den zur hg. Zl. 2000/15/0044 bekämpften Sicherstellungsbescheid und führt dazu aus, mit diesem Bescheid sei er u.a. zur Haftung für behauptete "eigene" Kapitalertragsteuer herangezogen worden. Mit dem nunmehr hier angefochtenen Bescheid werde diese Kapitalertragsteuer doppelt gesichert.

Mit diesem Vorbringen übersieht der Beschwerdeführer, dass er mit dem zur Zl. 2000/15/0044 angefochtenen Sicherstellungsbescheid als Haftender für Abgabenschuldigkeiten der S in Anspruch genommen worden ist, während der hier angefochtene Sicherstellungsauftrag sich auf die ihn persönlich treffende Einkommensteuer bezieht. Eine Doppelerfassung von Abgaben liegt demnach nicht vor.

Gemäß § 232 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den 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. Nach dem zweiten Absatz dieser Bestimmung hat der Sicherstellungsauftrag zu enthalten:

- a) die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld;

- b) die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt;
- c) den Vermerk, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann;
- d) die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken kann, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages setzt somit 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 bzw. in der diesen bestätigenden Berufungsentscheidung dargetan werden. Die Begründung muss in diesem Zusammenhang jedenfalls erkennen lassen, welcher konkrete Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde und welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung dafür maßgebend waren. Ein Sicherstellungsauftrag ist aber 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 zur Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Tatbestandes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind. Ob der Abgabenspruch tatsächlich entstanden ist, ist in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 10. Juli 1996, 92/15/0115).

Der Beschwerdeführer rügt, dass die belangte Behörde - ebenso wie das Finanzamt - bei Annahme eines zu sichernden Abgabenanspruches von den Angaben des Rudolf G. ausgegangen sei, ohne sich mit dessen Glaubwürdigkeit auseinander zu setzen. Die Glaubwürdigkeit des Rudolf G. sei aus mehrfachen Gründen nicht gegeben.

Mit diesen Ausführungen zeigt der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. In Fällen, in denen die Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung zu ihrer Erledigung gelangt, obliegt dem Verwaltungsgerichtshof die Prüfung, ob die Tatsachenfeststellungen auf aktenwidrigen Annahmen oder auf logisch unhaltbaren Schlüssen beruhen oder in einem mangelhaften Verfahren zu Stande gekommen sind (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 30. Mai 2001, 98/13/0033, 0034).

Diesen Anforderungen hält die Bescheidbegründung stand. Der Beschwerdeführer übersieht, dass sich die belangte Behörde mit der Glaubwürdigkeit des Rudolf G. auseinander gesetzt hat und im Übrigen - wie bereits das Finanzamt - darauf hingewiesen hat, dass die entscheidungswesentlichen Geldflüsse an den Beschwerdeführer sich nicht nur auf die Angaben des Rudolf G. stützen, sondern auch darauf, dass der Beschwerdeführer ausgesagt habe, solche Zahlungen erhalten zu haben (Sicherstellungsauftrag des Finanzamtes) bzw. in der Berufung und im Vorlageantrag nichts Konkretes dagegen vorgebracht habe (belangte Behörde).

Das Finanzamt ist davon ausgegangen, dass die unzweifelhaft dem Beschwerdeführer zugeflossenen Geldbeträge entweder von der in Liechtenstein situierten Ch. AG oder von der in der Schweiz situierten CH stammen. In jedem Fall würde es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen, die der Einkommensteuer unterlägen, handeln.

Die belangte Behörde hat ausgehend von den tatsächlichen Zahlungsflüssen diese als Ausschüttungen der in der Schweiz situierten CH an den Beschwerdeführer, sohin als Einkünfte aus Kapitalvermögen des Beschwerdeführers beurteilt. Die vom

Finanzamt offen gelassene rechtliche Beurteilung der tatsächlichen Geldflüsse bedeutet nicht, dass das Finanzamt nicht vom Entstehen der Abgabepflicht an Einkommensteuer ausgegangen ist. Diese durch die Ausschüttungen der ausländischen Kapitalgesellschaft sich in Österreich errechnende Einkommensteuer ist den dem Sicherstellungsauftrag des Finanzamtes angeschlossenen Beilagen eindeutig zu entnehmen. Ein Verweis des Finanzamtes im Sicherstellungsauftrag auf diese dem Sicherstellungsauftrag angeschlossenen Berechnungsblätter ist zulässig und für die geforderte Begründung eines Bescheides ausreichend.

Soweit sich die Beschwerde gegen die Höhe und den Rechtsgrund der Geldzuflüsse an den Beschwerdeführer wendet, zeigt sie keine Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Auch in diesem Punkt ist die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung zu diesen Feststellungen gelangt. Der Beschwerde gelingt es nicht, eine Unschlüssigkeit dieser Beweiswürdigung aufzuzeigen. Die belangte Behörde ist davon ausgegangen, dass Rudolf G. immer nur von Zahlungen auf Grund des Beteiligungsverhältnisses gesprochen hat. Dass hinsichtlich der Gewinnverteilung ein anderes Verhältnis als in Bezug auf die Beteiligung gegolten hat, wurde vom Beschwerdeführer in keinem Stadium des Verfahrens behauptet. Die Folgerung der belangten Behörde, dass die Ausschüttungen an die Gesellschafter, also an Rudolf G. und den Beschwerdeführer, entsprechend ihrer Beteiligung erfolgt seien, ist daher nicht unschlüssig. Dass die Beteiligung des Beschwerdeführers doppelt so hoch war wie die des Rudolf G., wird ebenfalls mit keinem Wort bestritten. Die Schlussfolgerungen der belangten Behörde, der Beschwerdeführer habe Geldzuflüsse in der festgestellten Höhe auf Grund seiner Beteiligung bei der CH erhalten, stützt sich auf eine nicht zu beanstandende Beweiswürdigung. Die Ausführungen in der Beschwerde dazu, dass der Beschwerdeführer diese Zahlungen auf Grund seiner Tätigkeit erhalten habe, können die Beweiswürdigung der belangten Behörde nicht erschüttern.

Der Beschwerdeführer meint, die von der belangten Behörde angenommene Besteuerung der dem Beschwerdeführer zugeflossenen Auslandsdividenden sei gemeinschaftsrechtswidrig.

Auch beim Verwaltungsgerichtshof sind Bedenken entstanden, ob die in Rede stehenden nationalen gesetzlichen Bestimmungen mit dem Gemeinschaftsrecht, nämlich der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EG, insbesondere unter Anwendung des Art. 57, vereinbar sind. Er hat daher das Beschwerdeverfahren bis zur Vorabentscheidung durch den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften, welcher mit hg. Beschluss vom 27. August 2002, 99/14/0164, angerufen worden ist, ausgesetzt.

Mit Urteil vom 15. Juli 2004, in der Rechtssache C-315/02, hat der EuGH über diese Vorabentscheidungsanfrage abgesprochen. Er hat in diesem Urteil zur in Österreich bestandenen Besteuerungsregelung für Kapitalerträge nur insoweit Stellung genommen, als Kapitalerträge aus Mitgliedstaaten betroffen sind. In Randnummer 17 dieses Urteiles wird ausdrücklich festgehalten, dass es keine Aussagen zu Kapitalerträgen aus Drittstaaten trifft.

Der Verwaltungsgerichtshof hat daher mit Beschluss vom 28. Jänner 2005, 2004/15/0105, dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften gemäß Art. 234 EG folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

"Stehen die Bestimmungen über die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 ff EG) einer am 31. Dezember 1993 bestehenden (und auch nach dem Beitritt Österreichs zur EU mit 1. Jänner 1995 weiter bestehenden) nationalen Regelung entgegen, wonach Dividenden aus inländischen Aktien mit einem Steuersatz in Höhe der Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes versteuert werden, während Dividenden von einer in einem Drittstaat (im Ausgangsstreit: Schweiz) ansässigen Aktiengesellschaft, an der der Steuerpflichtige zu zwei Dritteln beteiligt, stets mit dem normalen Einkommensteuersatz versteuert werden?"

Mit Urteil des EuGH vom 24. Mai 2007, in der Rechtssache C-157/05, hat dieser für Recht erkannt:

"Art. 57 Abs. 1 EG ist dahin auszulegen, dass Art. 56 EG nicht die Anwendung einer am 31. Dezember 1993 bestehenden Regelung durch einen



Mitgliedstaat berührt, wonach für einen Anteilseigner, der Dividenden von einer inländischen Gesellschaft bezieht, ein Steuersatz in Höhe der Hälfte des Durchschnittssteuersatzes, für einen Anteilseigner, der Dividenden von einer in einem Drittstaat ansässigen Gesellschaft bezieht, an der er zu zwei Dritteln beteiligt ist, dagegen der normale Einkommensteuersatz gilt."

Die von der belangten Behörde in Aussicht genommene Besteuerung der dem Beschwerdeführer zugeflossenen Auslandsdividenden entspricht daher der Rechtslage.

Der Beschwerdeführer bekämpft auch die Beweiswürdigung der belangten Behörde insoweit, als sie von einem ständigen Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt als auch Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich ausgeht.

Mit seinen Ausführungen kann der Beschwerdeführer aber die Beweiswürdigung der belangten Behörde nicht erschüttern. Die belangte Behörde hat die Wohnsitze des Beschwerdeführers sowie seine beim Erwerb der Wohnmöglichkeiten in Österreich angegebenen Motive hierfür dargestellt. Aus diesen Umständen und der Geschäftsführertätigkeit des Beschwerdeführers konnte die belangte Behörde ohne Verletzung von Verfahrensvorschriften darauf schließen, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Beschwerdeführers in Österreich gelegen ist. Dazu kommt, dass der Beschwerdeführer Aufforderungen der belangten Behörde, Nachweise zu erbringen, dass sein Hauptwohnsitz in Liechtenstein wäre, nicht entsprochen hat. Auf die nunmehr in der Beschwerde vorgetragene Ausführungen hinsichtlich der Wohnsitznahme in Liechtenstein ist daher nicht einzugehen.

Der Beschwerdeführer meint, der angefochtene Bescheid könne nicht dartun, dass eine Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung der Einbringung vorliege.

Darin kann dem Beschwerdeführer nicht gefolgt werden.

Wie aus der oben zitierten Bestimmung des § 232 BAO hervorgeht, sind Sicherstellungsmaßnahmen im Wege eines Sicherstellungsauftrages innerhalb des in dieser Bestimmung umschriebenen Zeitraumes zulässig, wenn eine Gefährdung oder Erschwerung der nachfolgenden Einbringung von Abgaben begründet zu befürchten

ist. Derartige Gefährdungen oder Erschwerungen werden u.a. bei drohendem Konkursverfahren oder Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, Vermögensverschleppung, 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, werden, ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des Abgabepflichtigen, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten lässt, eine Maßnahme nach § 232 BAO rechtfertigen. 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 (vgl. etwa aus der ständigen Rechtsprechung das hg. Erkenntnis vom 26. November 2002, 99/15/0076).

Im Sicherstellungsauftrag ist die wirtschaftliche Lage des Beschwerdeführers hinreichend dargestellt. Die belangte Behörde konnte auch den Umstand berücksichtigen, dass das Strafgericht gegen den Beschwerdeführer ein Strafverfahren eingeleitet und hiebei eine Hausdurchsuchung angeordnet hat. Wenn die belangte Behörde unter Berücksichtigung aller Umstände zu dem Schluss gelangte, dass die Erlassung des in Rede stehenden Sicherstellungsauftrages durch die gegebenen Tatsachen gerechtfertigt erscheint, kann ihr nicht mit Erfolg entgegengetreten werden.

Für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages ist die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld, wie sie nur durch ein ordnungsgemäßes Festsetzungsverfahren gewährleistet ist und etwa für die Vollstreckbarkeit einer Abgabenschuld im Sinne des § 226 BAO Voraussetzung ist, nicht erforderlich. Die

belangte Behörde ist zutreffend von einer nachzufordernden Einkommensteuer ausgegangen, die Höhe derselben ist im Sicherstellungsauftrag nachvollziehbar dargestellt. Der Umstand, dass im fortgesetzten Ermittlungsverfahren eine andere Bemessungsgrundlage hervorkommen kann und dadurch die Anwendung anderer Steuersätze möglich ist, führt zu keiner Rechtswidrigkeit der im Bescheid ausgedrückten voraussichtlichen Höhe des zu sichernden Anspruches.

Der Beschwerdeführer rügt weiters, der angefochtene Bescheid enthalte keine Begründung für das bei Erlassung eines Sicherstellungsauftrages zu übende Ermessen.

Auch darin kann dem Beschwerdeführer nicht gefolgt werden. Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordert gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach berechnete Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. September 1996, 94/17/0122). Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben erhellt 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 (vgl. Ritz, Verwaltungsökonomie als Ermessenskriterium, ÖStZ 1996, 70) - ist daher von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzusehen. Angesichts der voraussichtlichen Höhe des Abgabenanspruches und der dargestellten wirtschaftlichen Situation des Beschwerdeführers kann von einem derartigen Ausnahmefall, der die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht rechtfertigt, nicht gesprochen werden.

Schließlich macht der Beschwerdeführer geltend, die belangte Behörde übersehe, dass hinsichtlich der Jahre 1992 bis 1994 rechtskräftige Einkommensteuerbescheide vorlägen. Eine Wiederaufnahme dieser Bescheide sei nicht erfolgt. Die Maßnahme der belangten Behörde stehe sohin im Widerspruch zum mit der Rechtskraftwirkung verbundenen Grundsatz *ne bis in idem*.

Nach der Aktenlage ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 1992 und 1994 auf Grund seiner Tätigkeit für die S Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erklärt und bezogen hat und dafür Lohnsteuer einbehalten worden ist. Diese Einkünfte sind in den dem Sicherstellungsauftrag angeschlossenen Berechnungsblättern als Einkünfte aus selbständiger Arbeit qualifiziert und in die Berechnung einbezogen worden. Die Umqualifizierung erfolgte nach dem Sicherstellungsauftrag bzw. dem angefochtenen Bescheid deshalb, weil auch die Beteiligungsverhältnisse des Beschwerdeführers an der Alleingesellschafterin der S nicht bekannt gewesen seien.

Einem Sicherstellungsauftrag können nur jene Einkünfte zu Grunde gelegt werden, für die nicht bereits - etwa in Form der Lohnsteuer - Abgaben entrichtet worden sind (§ 232 Abs. 1 BAO). Dadurch, dass der Sicherstellungsauftrag auch die vom Beschwerdeführer als nichtselbständige Einkünfte erklärten und bezogenen Beträge, für die bereits Lohnsteuer einbehalten worden ist, umfasst, wird er der genannten Anforderung nicht gerecht, sondern schreibt eine Sicherstellung für Abgaben vor, die bereits entrichtet worden sind. Damit ist die belangte Behörde jedoch über die gemäß § 232 Abs. 1 BAO eingeräumte Möglichkeit hinausgegangen. Sie hat damit den Bescheid, soweit er die Sicherstellung der Abgabenansprüche Einkommensteuer 1992 bis 1994 anordnet, mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet. Der Sicherstellungsauftrag setzt den Befreiungsbetrag des § 232 Abs. 2 lit. d BAO - anders als die voraussichtliche Höhe der Abgabenansprüche - nicht für jede Abgabenart/Jahr getrennt, sondern in einem Gesamtbetrag fest, der allerdings von der Gesamtsumme der voraussichtlichen Höhe der Abgabenansprüche abweicht. Eine Aufteilung des Befreiungsbetrages auf die einzelnen Abgabenansprüche/Jahr ist

mangels Anführung von Zumessungskriterien im Sicherstellungsauftrag nicht möglich. Der angefochtene Bescheid war daher hinsichtlich der Sicherstellung der Abgabenansprüche Einkommensteuer 1992 bis 1994 und hinsichtlich des gemäß § 232 Abs. 2 lit. d BAO festgesetzten Betrages gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben. Im Übrigen, also hinsichtlich der Sicherstellung der Abgabenansprüche Einkommensteuer 1995 und 1996 erweist sich die Beschwerde als unbegründet und war sie insoweit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Von der beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden, weil die Schriftsätze der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und die dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten des Verfahrens erkennen lassen, dass die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Beschwerdesache nicht erwarten lässt und dem Art. 6 Abs. 1 MRK nicht entgegensteht.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i.V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

W i e n , am 26. Juli 2007