



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der L Limited, X-Straße, Malta, vertreten durch Dr. Gerhard Lebitsch, Rechtsanwalt, 5020 Salzburg, Rudolfskai 48, vom 2. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 3. März 2009 betreffend Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO entschieden:

Der Spruch des angefochtenen Sicherstellungsauftrages wird dahingehend präzisiert, dass die Sicherstellung in das Vermögen der Berufungswerberin hinsichtlich folgender Abgabenansprüche angeordnet wird:

Abgabenart	Zeitraum	(voraussichtliche) Höhe in Euro
Körperschaftsteuer	2005	33.200,00
Körperschaftsteuer	2006	134.700,00
Körperschaftsteuer	2007	129.600,00
Kapitalertragsteuer	2007	126.500,00
Summe		424.000,00

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 14.1.2009 begann das Finanzamt mit der Durchführung einer Betriebsprüfung betreffend das Unternehmen der Berufungswerberin hinsichtlich der Jahre 2003 bis 2007. Dabei stellte der Prüfer folgendes fest:

A) Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht gem. § 1 (2) KStG 2005 bis 2007

Sachverhalt:

Die Firma L Limited, X-Straße, Malta, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 11.7.2000 errichtet und am selben Tag unter der Zahl 000 in das maltesische Firmenbuch eingetragen.

Unter Punkt 3) des Gesellschaftsvertrages wurde festgelegt, dass die Gesellschaft ihre **Geschäftstätigkeit ausschließlich außerhalb von Malta entfaltet und dies auch ausschließlich mit natürlichen Personen, die in Malta nicht ansässig sind**, ausgenommen von solchen Leistungen, die für den ordnungsgemäßen Betrieb in Malta notwendig sind.

Das Stammkapital gliedert sich in insgesamt 500 Anteile.

Gesellschafterin der Firma L Limited ist die Firma U Limited, ebenfalls mit Sitz in X-Straße, Malta. Diese hält 499 Anteile an der Gesellschaft mit dem Zusatz „on behalf of non resident beneficial owner“, also „anstelle des nicht ansässigen wirtschaftlichen Eigentümers“ und einen Anteil, bei welchem ein solcher Treuhandvermerk fehlt.

Die 499 (500?) Anteile werden treuhändig für **Hrn. S K, wohnhaft in Ö**, gehalten.

Im maltesischen Firmenbuch war als Geschäftsführer (Director) zunächst Hr. A M, X-Straße, Malta, im Auftrag der Firma U Limited eingetragen.

Mit Gesellschafterbeschluss vom 17.4.2002 trat Hr. A M als Geschäftsführer zurück und Hr. K S wurde als Geschäftsführer eingesetzt.

Für die Jahre 2003 bis 2006 wurden die maltesischen Handelsbilanzen vorgelegt.

In diesen sind nachstehende Kennzahlen hinsichtlich Umsatz, Gewinn und ausbezahlte Dividenden verzeichnet:

Kennzahlen (Maltesische Lira)	2003	2004	2005	2006
Umsatz (LM)	2.697,00	15.478,00	197.584,00	810.293,00
Gewinn vor Steuern (LM)	1.997,00	14.638,00	53.998,00	230.177,00
Dividende brutto (LM)	60.769,00	0	0,00	296.154,00
Steuer 35% (LM)	21269	0	0,00	103.654,00
Dividende netto (LM)	39.500,00	0	0,00	192.500,00
Umrechnungskurs (Stichtag 31.12)	2,03147	2,29758	2,33404	2,33418

Kennzahlen (Euro)	2003	2004	2005	2006
Umsatz (EUR)	5.478,87	35.561,94	461.168,96	1.891.369,71
Gewinn vor Steuern (EUR)	4.056,85	33.631,98	126.033,49	537.274,55
Dividende brutto (EUR)	123.450,40	0,00	0,00	691.276,74
Steuer 35% (EUR)	43.207,34	0,00	0,00	241.947,09
Dividende netto (EUR)	80.243,07	0,00	0,00	449.329,65

Aus den Bilanzkennzahlen ist weiters ersichtlich, dass in den Jahren 2003 und 2004 eher geringe Umsätze (vermutlich aus dem Halten und Verwerten von Lizenzen) erzielt wurden, während ab dem Jahr 2005 eine aktive Tätigkeit, nämlich der Versandhandel mit Nahrungsergänzungsmitteln entfaltet wurde und daher höhere Umsätze erzielt wurden.

Die Umsätze aus dem Versandhandel in den Jahren 2005 bis laufend wurden zum weitaus überwiegenden Teil in Österreich und Deutschland getätigt.

Die Geschäftsgebarung gestaltete sich wie folgt:

Ab 2005 wurde bei der Welser Volksbank, Filiale Y ein Girokonto eröffnet, ab 2006 bei der Postbank Nürnberg.

Bei beiden Konten war bzw. ist jeweils Hr. S K zeichnungsberechtigt.

Über die Firma C, Wels wurden für die Produkte Inserate entworfen und in den Medien (Kronenzeitung, „Yellow-Press“) publiziert.

Die Geschäftsabwicklung (Bestellung, Versand) erfolgte über die Firma T Auftrags- und Versandservice GmbH in Y (Geschäftsführer und Alleingesellschafter ebenfalls Hr. S K), wobei die eigentlichen Versand- bzw. Portokosten von der Firma L Malta getragen wurden.

Von der Firma O s.a.r.l, Y (Geschäftsführer und Alleingesellschafter wiederum Hr. S K, allerdings mittelbar über Treuhand) wurden die Versandartikel bezogen, ab 2007 zum größten Teil über die Firma V AG, Schweiz (Warenbewegung Deutschland- Österreich-Y).

Die Buchhaltung wurde ab 2005 ebenfalls in Österreich erstellt (Kanzlei Mag. P).

Der Versand der Waren wurde größtenteils per Nachnahme an Endabnehmer durchgeführt.

Eine weitere Vertriebschiene wurde über die Seite www eingerichtet (Online-Shop).

Prüferfeststellung:

Nach § 1 Abs. 2 KStG 1988 sind alle Körperschaften unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, welche im Inland entweder ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben.

Der Sitz bzw. der Ort der Geschäftsleitung bestimmt sich nach § 27 BAO.

Nach § 27 Abs.1 BAO haben Körperschaften, Personenvereinigungen sowie Vermögensmassen ihren Sitz im Sinn der Abgabenvorschriften an dem Ort, der durch Gesetz, Vertrag, Satzung, Stiftungsbrief und dergleichen bestimmt ist.

Im gegenständlichen Fall befindet sich daher der Sitz der Firma L Ltd. in Malta.

Ein zweites Kriterium, welches für den Eintritt der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht maßgeblich sein kann, ist der Ort der Geschäftsleitung.

Nach § 27 Abs. 2 BAO ist als Ort der Geschäftsleitung der Ort anzunehmen, an dem sich der **Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung** befindet.

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung dort, wo der für die Geschäftsführung entscheidende Wille gebildet wird bzw. wo die für die Führung des Unternehmens notwendigen und wichtigen Maßnahmen getroffen werden.

Der Ort der Geschäftsleitung wird in der Regel in den Büroräumen des Geschäftsführers bzw. bei Fehlen von Büroräumen an dessen Wohnort gelegen sein. Maßgeblich ist die laufende Geschäftsführung. Zu ihr gehören die tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb

der Gesellschaft mit sich bringt und solche organisatorische Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Gesellschaft gehören („Tagesgeschäfte“) (Ritz, BAO-Kommentar zu § 27 BAO).

Aus nachstehenden Gründen liegt jedenfalls eine unbeschränkte Steuerpflicht vor:

Hr. S K ist Geschäftsführer bei der Firma L Limited und ist aufgrund des offen gelegten Treuhandverhältnisses im steuerrechtlichen Sinne auch alleiniger Gesellschafter der Firma (§ 24 BAO); weiters hat er die alleinige Kontenvollmacht inne.

Die Bankkonten 000 sowie 0000 bei der Volksbank Malta Ltd. lauteten in den Jahren 2002 bis 2005 nicht auf die Firma L Ltd., sondern auf Hrn. S K persönlich.

Bei der Firma T Auftrags- und Versandservice GmbH, welche die Auftragsbearbeitung für die Firma L Limited abwickelt, ist Hr. S ebenfalls Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter.

Sämtliche Geschäfte des laufenden Betriebes werden in Y bzw. Österreich abgewickelt wie z.B. Bareinkäufe von Büromaterial, Barzahlung von Geschäftsessen, Bezug von Waren von der Firma O, Y, Lieferung der eingekauften Waren nach Y, Versand der Waren von Y bzw. ab 2007 von mehreren Postämtern in Österreich und Deutschland.

Bei der Firma L, Malta, handelt es sich zweifelsfrei um eine International Trading Company (Offshore-Gesellschaft), wie es auch aus den vorgelegten Steuererklärungen ersichtlich ist.

Der Ort der Geschäftsleitung befindet sich daher zweifelsfrei in Österreich, sodass nach § 1 Abs. 2 KStG die Gesellschaft unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht im Sinne des § 1 Abs.2 KStG 1988 könnte jedoch durch das Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Malta eingeschränkt werden.

Allerdings bestimmt Art. IV Abs. 3 DBA-Malta bei Doppelansässigkeit von anderen als natürlichen Personen (Sitz in Malta, Ort der Geschäftsleitung in Österreich), **dass die Gesellschaft dort ansässig ist, wo sich der Ort der Geschäftsleitung befindet (tie-breaker rule).**

Da somit die Firma L, Malta, gem. § 1 Abs. 2 KStG 1988 als unbeschränkt steuerpflichtig einzustufen ist und dieses Besteuerungsrecht auch nicht durch das DBA- Österreich-Malta eingeschränkt ist, sind die erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb jedenfalls in Österreich zu besteuern.

B) KEST - Ausschüttungen 2006 – Auszahlung 2007

Sachverhalt:

Im Jahre 2006 wurde mittels Gesellschafterbeschluss verfügt, dass an den Gesellschafter Hrn. S K eine Dividende von umgerechnete EUR 691.276,74 auszuschütten sei.

Bisher wurde diese Ausschüttung zunächst mit maltesischer Steuer in Höhe von umgerechnet EUR 241.947,09 belastet.

Allerdings besteht aufgrund der Anwendung des Income Tax Management Act in Malta für International Trading Companies (ITC) ein Rückerstattungsanspruch auf einen Teil dieser Steuern wie folgt:

Zunächst wird eine Steuer in Höhe von 35% der erzielten Gewinne von der ITC einbehalten.

Die aus dem Gewinn ausgeschütteten Dividenden unterliegen jedoch nur einem Steuersatz von 27,5 %, sodass der Shareholder die Differenz an bereits zuviel bezahlter Steuer zurück erhält (7,5%).

Weiters erhalten Shareholder, welche nicht in Malta ansässig sind, noch einmal 2/3 ihrer bezahlten Steuer auf die Gewinne der Company (22,33%) rückerstattet, sodass sich insgesamt lediglich ein Steuersatz von 4,17 % auf die erzielten Gewinne ergibt.

Bisher wurden **lt. Saldenliste per 31.12.2007** nachstehende Ausschüttungen verzeichnet:

Ausschüttung Hr. S K, netto EUR 380.000,00

Prüferfeststellung:

§ 93 Abs. 1 und 2 EStG lauten:

(1) Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

(2) Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der **Schuldner der Kapitalerträge** Wohnsitz, **Geschäftsleitung** oder Sitz **im Inland hat** oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Da sich der Ort der Geschäftsleitung der Firma L Limited im Inland befindet, handelt es sich um inländische Kapitalerträge, weshalb für die oben angeführte Ausschüttung seitens der Firma L Limited, Malta, Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% einzubehalten gewesen wäre.

§ 95 Abs. 1 bis 3 EStG lauten:

(1) Die Kapitalertragsteuer beträgt 25%.

(2) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten.

Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer (...).

(3) Zum Abzug der Kapitalertragsteuer ist verpflichtet:

1. Bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge (...)

Da die Firma L Limited die Schuldnerin der Kapitalerträge ist, wäre sie zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet gewesen.

Aufgrund der in § 95 Absatz 2 EStG ausgesprochenen Haftung wird daher die Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% vorgeschrieben.

Bisherige Ausschüttung netto: EUR 380.000,00

KESt 25% (in Hundert): EUR 126.666,66

Ausschüttung Brutto: EUR 506.666,66

C) KÖSt- Gewinnermittlung Malta 2005-2007

Sachverhalt:

Wie bereits unter Pkt. A) festgelegt, ist die Firma L Limited in Österreich jedenfalls als unbeschränkt steuerpflichtig anzusehen.

Die Gewinne in den Jahren 2005 bis 2007 errechnen sich wie folgt:

	2005	2006	2007
Vorläufiger Gewinn/Verlust lt. Saldenliste EUR	114.708,43	539.106,63	504.140,96
Hinzurechnungen			
a) maltesische Steuer (Nicht abzugsfähig gem. § 12 (1) Z 6 KStG)	17.903,88	0,00	15.208,80
b) KEST	22,67	58,24	246,67
c) Nicht abzugsfähiger Bewirtungsaufwand	276,03	36,70	130,86
d) Spenden	0,00	100,00	0,00
Zwischensumme	132.911,01	539.301,57	519.727,29
davon Körperschaftsteuer 25%	33.227,75	134.825,39	129.931,82
anrechenbare KEST	-22,67	-58,24	-246,67
KÖSt	33.205,08	134.767,15	129.685,15

Am 23.2.2009 forderte der Prüfer weitere Unterlagen an. Zum Nachschauzeitraum 2008 wurde ersucht, die Buchhaltung in Datenform zu übermitteln.

Aus diesen Buchhaltungsunterlagen war ersichtlich, dass am 19.12.2008 ein Betrag von 200.000,00 € vom Konto der Gesellschaft bei der Volksbank Y behoben worden war. Am 31.12.2008 wurde dieser Betrag als Privatentnahme des K S verbucht.

Daraufhin ordnete das Finanzamt mit Bescheid vom 3.3.2009 die Sicherstellung folgender Abgabenansprüche an:

Abgabenart	Zeitraum	(voraussichtliche) Höhe in Euro
Körperschaftsteuer	2005-2007	297.500,00
Kapitalertragsteuer	2007	126.500,00
Summe		424.000,00

Die Sicherstellung dieser Abgabenansprüche könne sofort vollzogen werden. Eine Hinterlegung des Betrages in Höhe von EUR 424.000,00 bei der oben bezeichneten Abgabenbehörde bewirke, dass Maßnahmen zur Vollziehung dieses Sicherstellungsauftrages unterbleiben und diesbezüglich bereits vollzogene Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben würden.

Zur Frage des Entstehens der angeführten Abgabensprüche gab das Finanzamt die wesentlichen Teile der oben zitierten Prüferfeststellungen wieder, auf die zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen wird.

Zur Frage der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung führte das Finanzamt nach Darstellung der diesbezüglichen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aus, dass im gegenständlichen Fall eine latente Gefahr der Vermögensverlagerung ins Ausland gegeben sei. Die bisher gesetzte Vorgangsweise des Gesellschafters, nämlich dass die Einkünfte aus dem Versandhandel bisher in einem Off-Shore-Unternehmen in Malta belassen wurden, obwohl diese eigentlich unzweifelhaft im Inland zu besteuern gewesen wären, ließen eine derartige latente Gefahr erkennen. Weiters sei aus den vorgelegten Unterlagen des Nachschauzeitraumes ersichtlich, dass - nachdem die Prüfung bei der Firma L, Malta, angekündigt worden sei - bereits erhebliche Geldbeträge (EUR 200.000,00 im Dezember 2008) vom Gesellschafter behoben worden wären. Durch die Behebung des Gesellschafters im Dezember 2008 reiche das verbleibende Bankguthaben nicht mehr aus, die voraussichtlichen Abgabenverbindlichkeiten zur Gänze zu tilgen. Nachdem die Firma L, Malta, außer dem Guthabensstand bei der Volksbank Y im Inland über kein Vermögen verfüge, sei von einer wesentlichen Gefährdung bzw. Erschwerung der Einbringung auszugehen, da bereits bisher Vermögen im Ausland angelegt worden sei und jederzeit mit einer Vermögensverschiebung ins Ausland zu rechnen wäre.

Zur Ermessensübung führte das Finanzamt aus, dass die Erlassung des Sicherstellungsauftrages unter Bedachtnahme auf die erhebliche Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabennachforderungen erfolgt sei. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung sei dem öffentlichen Interesse auf Einbringung der Abgaben Vorrang vor den möglichen berechtigten Interessen der Partei (z.B. Schmälerung der Kreditwürdigkeit) einzuräumen.

Im Anschluss an die Rechtsmittelbelehrung stellte das Finanzamt unter einem Punkt "Berechnung" die Ermittlung der voraussichtlichen Abgabensprüche detailliert, wie oben unter Punkt C) betreffend Körperschaftsteuer 2005 bis 2007 und unter Punkt B) betreffend Kapitalertragsteuer beschrieben, dar. Die Körperschaftsteuer 2005 wurde mit 33.205,08 € (gerundet somit 33.200,00 €), die Körperschaftsteuer 2006 mit 134.767,15 € (gerundet 134.700,00 €), die Körperschaftsteuer 2007 mit 129.685,15 € (gerundet 129.600,00 €) und die Kapitalertragsteuer 2007 mit 126.666,66 € (gerundet 126.500,00 €) ermittelt. Die gerundeten Beträge werden im Spruch des Sicherstellungsauftrages ausgewiesen, wobei die Körperschaftsteuern für die Jahre 2005 bis 2007 zusammengefasst wurden.

Aufgrund des Sicherstellungsauftrages wurden mit Bescheid vom 5.3.2009 die Forderungen der Berufungswerberin gegen die Volksbank Wels, Filiale Y, (Guthaben auf dem näher bezeichneten Bankkonto) gepfändet, und gegenüber der Berufungswerberin ein entsprechendes Verfügungsverbot ausgesprochen.

Gegen den Sicherstellungsauftrag wurde mit Schriftsatz vom 2.4.2009 Berufung erhoben, und die Aufhebung dieses Bescheides beantragt: Die Berufungswerberin führte dazu aus:

"Nach § 27 Abs. 1 BAO haben Körperschaften, Personenvereinigungen sowie Vermögensmassen ihren Sitz im Sinne der Abgabenvorschriften an dem Ort, der durch Gesetz, Vertrag, Satzung, Stiftungsbrief u. dgl. bestimmt ist. Fehlt es an einer solchen Bestimmung, so gilt als Sitz der Ort der Geschäftsleitung.

Bereits damit erweisen sich die abgabenbehördlichen Feststellungen als falsch. Der Sitz der Berufungswerberin ist zweifellos in Malta. Nur wenn eine solche Bestimmung, nämlich eine Bestimmung über den Sitz fehlt (arg. § 27 Abs. 1 zweiter Satz), so gilt als Sitz der Ort der Geschäftsleitung. Die Schlussfolgerungen des Finanzamtes wären daher nur dann richtig, wenn die Firma L in Malta keinen Sitz hätte. Das ist aber nicht so. Tatsächlich hat die Firma L in Malta den Sitz und auch den Mittelpunkt der Geschäftsleitung. Der Hinweis auf § 27 Abs. 2 BAO geht damit fehl, weil diese Bestimmung nur dann greift, wenn der Ort der Geschäftsleitung „anzunehmen“ ist, nämlich jener Ort, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet.

Auch die zu § 27 BAO bestehende Rechtsprechung und vorhandene Lehrmeinungen gehen von dieser Interpretation aus. Auch bei der Beurteilung des Mittelpunktes der geschäftlichen Oberleitung im Sinne des § 27 Abs. 2 BAO, der dort ist, wo der für die Geschäftsführung entscheidende Wille gebildet wird, kommt es nicht darauf an, wo die Anordnungen ausgeführt bzw. wo die meisten Geschäfte abgeschlossen werden, ausschlaggebend ist - aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse - lediglich, von wo aus tatsächlich die maßgebenden Anordnungen getroffen werden. Selbst bei dezentralisierter Geschäftsführung ist der Ort der Geschäftsleitung dort, wo sich die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in organisatorischer und wirtschaftlicher Hinsicht bedeutungsvollste Stelle befindet. Befinden sich die kaufmännische und technische Leitung an verschiedenen Orten, so kommt es auf den Ort der kaufmännischen Leitung an (vgl. etwa BFH 21.9.1989, UR 1990, 193; BFH, BStB1. 1991 II 554; VwGH 25.6.1992, 90/17/0263; Ritz, Anmerkungen zu § 27 BAO mwN).

Wenn nun die Abgabenbehörde meint, dass sämtliche Geschäfte des laufenden Betriebes in Y abgewickelt werden, wie beispielsweise der Bezug von Waren von der Firma O, Y, die Lieferung der eingekauften Waren nach Y sowie der Versand der Waren von Y bzw. ab 2007 von mehreren Postämtern in Österreich und Deutschland an die Endkunden, so übersieht sie dabei folgendes:

Die Firma T Auftrags- und Versandservice GmbH, nunmehr die Firma LS, wickelt die angeführten Geschäfte im Auftrag und auf Rechnung der Firma L Limited Malta ab. Diese Vorgangsweise hat den einfachen wirtschaftlichen Grund, dass nämlich Versand von Waren innerhalb Österreichs und Deutschlands von Österreich aus wesentlich günstiger zu bewerkstelligen ist, als von Malta aus. Dies gilt auch für das betriebene Call-Center. Dies ist unmittelbar einleuchtend. Die Auftragserteilung an die Firma T Auftrags- und Versandservice GmbH bzw. LS erfolgt von Malta aus, die Kontrolle der Tätigkeit der Versandfirma in Österreich erfolgt ebenfalls von Malta aus und werden auch die Rechnungen nach Malta an die Firma L ausgestellt.

Dieses grundsätzliche Geschäftsmodell, Auftragserteilungen und die laufende Abrechnung erfolgen somit von Malta aus, wenn auch der Geschäftsführer der Berufungswerberin hauptsächlich in Österreich aufhältig ist.

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht ist ferner zu ergänzen, dass der Geschäftsführer der L Limited bereits im Jahr 2002 Herrn A M in Malta als Handlungsbevollmächtigten eingesetzt hat und somit auch ständig ein voll handlungsbevollmächtigter Vertreter der Gesellschaft in Malta ansässig ist.

Selbst wenn man daher eine dezentralisierte Geschäftsführung annimmt, dann ist im Sinne des § 27 Abs. 2 BAO der Ort der Geschäftsleitung dort, wo sich die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in organisatorischer und wirtschaftlicher Hinsicht bedeutungsvollste Stelle befindet. Wenn sich kaufmännische und technische Leitung an verschiedenen Orten befinden, so kommt es auf den Ort der kaufmännischen Leitung an. Selbst wenn die technische Abwicklung in Österreich erfolgt, ändert dies nichts an der Tatsache, dass der Ort der kaufmännischen Leitung zweifellos Malta ist. Die Regel des Art. 4 Abs. 3 DBA-Malta, die übrigens auch auf „Ansässigkeit“ in beiden Staaten des Abkommens abstellt, muss daher nicht herangezogen werden, weil ohnehin nach Art. 4 Abs. 1 der Sitz in Malta liegt.

Beweis: Vorzulegende Handlungsvollmacht für Herrn A M, Einvernahme des Geschäftsführers der L Limited, K S, wohnhaft in Adr.

Bereits aus diesen Gründen liegt daher ein ausländischer Ort der Geschäftsleitung vor, umgekehrt besteht keine unbeschränkte österreichische Steuerpflicht hinsichtlich der Berufungswerberin.

Es ist aber auch aus nachstehenden weiteren Gründen die Erlassung des Sicherstellungsauftrages nicht gerechtfertigt. So wird seitens der Abgabenbehörde 1. Instanz im berufungsgegenständlichen Bescheid festgestellt, dass die „bisher gesetzte Vorgehensweise des Eigentümers und Gesellschafters, nämlich dass die Einkünfte aus dem Versandhandel bisher in einem Off-Shore-Unternehmen in Malta belassen wurden, obwohl diese eigentlich unzweifelhaft im Inland zu besteuern gewesen wären“, eine latente Gefahr im Sinne der einen Sicherstellungsauftrag rechtfertigenden Rechtsprechung erkennen lassen. Weiters wird auf eine Barbehebung Bezug genommen (€ 200.000,00 im Dezember 2008), wodurch das verbleibende Bankguthaben nicht mehr ausreiche, die voraussichtlichen Abgabenverbindlichkeiten zur Gänze zu tilgen. Auch das ist nicht richtig. Der genannte Betrag von € 200.000,00 war bereits Anfang 2008 abgehoben, wurde aber zufällig (!) nach Beginn der Prüfung wieder auf das Konto eingezahlt. Erst im Dezember erfolgte wieder eine Behebung.

Dies hat aber ganz andere Gründe, als die von der Abgabenbehörde angenommenen. Es hat im Jahr 2008 bekanntlich eine große Unsicherheit im Zusammenhang mit der Sicherheit von Geldern bei Banken gegeben. Als sorgfältig handelnder Kaufmann hat Herr K S daher die Anfang des Jahres 2008 behobenen Gelder wieder auf das Konto eingezahlt, um in den Genuss der Staatsgarantie für Bankguthaben zu kommen. Diese Einzahlung erfolgte im September 2008. Herr K S wusste zu diesem Zeitpunkt allerdings nicht, dass sich die kolportierte Staatsgarantie auf Sparguthaben beschränkt und nicht auf Bankguthaben von Unternehmen. Aus diesem Grund hat er dann wieder die Behebung vorgenommen.

Beweis: Bankauszüge, Einvernahme des Geschäftsführers K S

Im Ausland wurde keinerlei Vermögen angelegt.

Die von der Abgabenbehörde dargelegte Ermessensübung entspricht nicht dem Gesetz. Es wird lediglich behauptet, dass unter Bedachtnahme auf die erhebliche Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabennachforderungen bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung dem öffentlichen Interesse auf Einbringung der Abgaben Vorrang vor

den möglichen berechtigten Interessen der Partei (z.B. Schmälerung der Kreditwürdigkeit) einzuräumen war.

Das ist eine formelhafte Begründung, die den Anforderungen an die Ermessensübung, wie dies auch in § 20 BAO geregelt ist, nicht entspricht. Es fehlt hier jegliche Nachvollziehbarkeit und hindert die behördliche Ermessensübung im berufungsgegenständlichen Bescheid die Berufungswerberin an der Rechtsverfolgung, weshalb die behördliche Ermessensübung, weil nicht nachvollziehbar, schon aus diesem Grund gesetzwidrig ist."

In einer Stellungnahme des Prüfers vom 26.8.2009 zur Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag wies dieser zusammengefasst darauf hin, es sei nie bestritten worden, dass sich der Sitz der Gesellschaft in Malta befinde. Herr K S sei auch bei der (österreichischen) Firma T Auftrags- und Versandservice GmbH Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter. Warum daher die Tatsache, dass die Firma T Auftrags- und Versandservice GmbH die laufenden Geschäfte für die Firma L Limited abgewickelt hat, ein Argument dafür sein solle, dass die Auftragserteilung an die Firma T Versandhandel GmbH sowie deren Kontrolle der Tätigkeit ausgerechnet von Malta aus erfolgt sein sollte, sei vor allem im Hinblick auf die von Herrn K S ausgeübte Geschäftsführertätigkeit bei der Firma T weder schlüssig noch nachvollziehbar. Tatsächlich sei im gesamten Abgabungsverfahren kein einziges Schriftstück vorgelegt worden, aus welchem hervorgehe, dass nur annähernd eine Anweisung (Auftragserteilung) von Malta aus erfolgt wäre. Richtig sei zwar, dass Hr. M A für die Firma L Limited eine Handlungsvollmacht besitze, diese beschränke sich jedoch im wesentlichen auf Geschäfte, welche in Malta mit dem dortigem Firmenbuch auszuführen wären sowie auf die Dokumentation der getroffenen Gesellschafterbeschlüsse. Er habe beispielsweise sicherzustellen, dass die Jahresabschlüsse beim maltesischen Firmenbuch eingereicht werden bzw. führe die einzelnen, vom Gesetz vorgeschriebenen "registers", habe jedoch auf die allgemeinen Handelsgeschäfte nicht den geringsten Einfluss. Schließlich obliege es dem Geschäftsführer ("director"), den "secretary" zu bestellen bzw. abzubrufen. Die Einrichtung eines "secretary" sei bei einer Non Resident Company auch zwingend vorgeschrieben und dürfe nur von einer in Malta lizenzierten "Nominee Company" gestellt werden (im gegenständlichen Fall von der Firma U Limited, Malta, welche auch an Herrn S K eine entsprechende Bereitstellungsgebühr fakturiert habe). Zur Frage der Gefährdung bzw. wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung hielt der Prüfer fest, dass durch das Vorbringen in der Berufung lediglich die subjektiven Gründe des Geschäftsführers für die getätigte Behebung von 200.000,00 € näher dargestellt würden, diese jedoch an der objektiven Verminderung des Vermögens der Gesellschaft nichts ändern würden. Zur Ermessensübung führte der Prüfer näher aus, warum diese seiner Ansicht nach ausreichend begründet worden sei, und ergänzte, dass bei einem Betrag von 424.000,00 € keinesfalls von einer Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages auszugehen wäre.

In einer Gegenäußerung vom 23.10.2009 wurde zum Sachverhalt zunächst hervorgehoben, dass es das bloße Ausnutzen von bestehenden Steuergefällen innerhalb der EU erlaube, grundsätzlich günstigere, steuerrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen der Niederlassungsfreiheit wahrzunehmen. Tatsache sei, dass der Sitz der L Limited personell und räumlich ausgestaltet wäre, wie es ein ordentlicher kaufmännischer Geschäftsbetrieb erfordere. Es bestünden daher faktische Anknüpfungspunkte bezüglich des Ortes der Geschäftsführung in Malta, die klar und deutlich über den rein formal festzustellenden Sitz hinausgingen. Der Mittelpunkt der Geschäftsleitung befinde sich in Malta. Die Absatzgeschäfte in Österreich und Deutschland hinsichtlich der Endkunden würden im Auftrag und auf Rechnung der Firma L Limited Malta abgewickelt und ausgeführt. Dabei erfolge die Auftragserteilung und Bestellung der für den Absatz bestimmten Ware von Malta aus und würden die Rechnungen hierauf an die Firma L Limited Malta ausgestellt. Daraus ergebe sich unzweifelhaft, dass das grundsätzliche Geschäftsmodell sowie die übergeordnete Geschäftsleitung von Malta ausgingen. Handlungsbevollmächtigter und mit den rechtlichen und faktischen Befugnissen des alleinig leitenden, kaufmännischen Geschäftsführers am Sitz der L Limited in Malta sei Herr A M. Ausdrücklich wären in der Handlungsvollmacht die Befugnisse des Geschäftsführers festgeschrieben worden. Daraus gehe ohne Zweifel hervor, dass dem geschäftsleitenden Handlungsbevollmächtigten die Leitung und Überwachung des gesamten Unternehmens obliege. Gemeint sei damit die rechtliche sowie betriebswirtschaftliche Oberleitung des Unternehmens. Dies werde auch weiter ausdifferenziert, indem in wirtschaftliche, finanzielle und organisatorische Belange unterschieden werde. Selbstverständlich gehöre dazu auch die laufende, ordnungsgemäße Führung und Überwachung aller Handelsbücher. Weiters sei ihm ausdrücklich die verpflichtende Gestaltung, verantwortliche Kontrolle und Überwachung der kaufmännischen Organisation des gesamten Unternehmens übertragen worden. Ganz im Sinne der einer ordentlichen Geschäftsleitung zukommenden Rechte und Verpflichtungen habe er auch für die Sicherung und das Unternehmenswachstum zu sorgen und dieses zu überwachen. Die in der Handlungsvollmacht niedergeschriebenen, den Geschäftsbereich der L Limited Malta umfassenden Kompetenzen beträfen qualifizierte Entscheidungen, die die Unternehmenspolitik grundsätzlich festlegen sowie Anweisungen, die den untergeordneten Bereichen des Unternehmens übergeordnet seien. So wären die Entscheidungen hinsichtlich der Verstärkung einzelner, operativer Markterschließungen aufgrund der ausgeübten Leitung und Überwachung in Malta getroffen worden. Die Willensbildungen sowie die Willenserklärungen wären dauerhaft durch den handlungsbevollmächtigten Geschäftsleiter in Malta erfolgt, da nur dieser aufgrund der bilanziellen Kontrolle die Übersicht über die Geschäftsentwicklung inne gehabt hätte und somit alleinig die qualifizierte Einschätzung bestehender

und zukünftiger Marktrealisierungen einschätzen und steuern habe können. Die von Herrn M ausgeübte Tätigkeit sei im steuerrechtlich erforderlichen Sinn einer geschäftlichen Oberleitung nachweislich über längere Zeit in Malta ausgeübt worden; nur ihm sei diese Befugnis faktisch und rechtlich zugekommen. Bezeichnend sei, und das gehe auch genau so aus der Handlungsvollmacht hervor, dass Herrn M grundsätzlich die weisungsfreie Ausübung der zentralen Geschäftsleitung nach außen sowie nach innen überantwortet gewesen sei. Seine Agenden hätten sich auf die Außenvertretung sowie auf die interne, unternehmenspolitische, kaufmännische Steuerung der L Limited und den strategischen Entscheidungsprozeß hinsichtlich der wirtschaftlich untergeordneten Teilorganisationen bezogen. Richtig sei, dass Herr M auch die Vollmacht für den Abschluss von Verträgen, die in den Unternehmensbereich einzuordnen waren, besessen habe. Zivilrechtlich handle es sich bei der Handlungsvollmacht um die Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen und diese Vollmacht gewöhnlich auch im vollen Geschäftsbereich der L Limited Malta auszuüben. Der steuerliche Ort der ständigen Obergeschäftsleitung sei durch die Einrichtung des Firmensitzes mit ständiger Anwesenheit des Handlungsbevollmächtigten, der in Malta seinen Lebensmittelpunkt gehabt habe, umgesetzt worden. Die feste Geschäftseinrichtung sei von Herrn M ständig geleitet worden. Unternehmenspolitische und betriebswirtschaftliche Weisungen, Auftragserteilungen und alle Tätigkeiten der Unternehmensaufsicht seien von dort durchgeführt worden. Beweis: "wie bisher, PV A M". Aus zivilrechtlicher und betriebswirtschaftlicher Sicht habe sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung demzufolge im maltesischen Hoheitsgebiet befunden. Die Abgabenbehörde habe zwar im weiteren grundsätzlich richtig festgestellt, dass Herrn M Handlungsvollmacht eingeräumt worden sei, verneine jedoch unrichtigerweise, dass diese auf Geschäfte beschränkt sei, welche in Malta mit dem dortigen Firmenbuch auszuführen wären, ferner auf die bloße Dokumentation der getroffenen Gesellschafterbeschlüsse (hier führe die Abgabenbehörde nur einen in der Vollmacht geregelten Aspekt an) und schließ daraus, dass Herr M auf die allgemeinen Handelsgeschäfte der L Limited „nicht den geringsten Einfluss“ gehabt habe. Dabei handle es sich seitens der Abgabenbehörde um einfache Unterstellungen und Annahmen, um den Sachverhalt im Interesse der Abgabenbehörde darzustellen. Bezeichnend sei, dass auf die wichtigeren (oben dargestellten) Vollmachtsinhalte nicht eingegangen worden wäre und diese ohne jegliche Würdigung im gegenständlichen steuerlichen Kontext regelrecht überlesen worden seien. Die Herabstufung der Geschäftsleitertätigkeit des Herrn M im Interesse der abgabenbehördlichen Ermittlungen entbehre jeglicher gesetzlicher Grundlage. Es handle sich dabei seitens der Abgabenbehörde um nichts als Vermutungen. Völlig außer Acht gelassen habe die Abgabenbehörde dabei die bedeutende kaufmännische Komponente, die als Grundlage für die Unternehmenssteuerung heranzuziehen sei und von welcher die gesamte

Unternehmensführung abhängig sei. Nur der Umstand, dass ein und dieselbe Person geschäftsleitende Funktionen, deren Zuordnung nach den gesetzlichen Vorschriften über Kapitalgesellschaften lediglich Formalkriterien darstellten, in zwei geschäftlich kooperierenden Gesellschaften wahrnehme, bedeute für sich alleine noch nicht, dass die Ausübung der faktischen Funktionen der Geschäftsführung durch diese Person erfolgt wäre. Richtig sei zwar, dass Herr S als gesellschaftsrechtlich bestellter Geschäftsführer der T Auftrags- und Versandhandel GmbH seinen Wohnsitz in Österreich inne habe. Genau darin liege aber der nachvollziehbare Grund, nämlich dass er nicht gleichzeitig die faktische Geschäftsleitung der L Limited in Malta innehaben hätte können. Nachweislich und faktisch habe diese dauerhaft Herr M im Malta wahrgenommen.

Zur Frage der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgaben wurde in sachverhaltsmäßiger Sicht lediglich darauf hingewiesen, dass in der Berufung der von der Finanzbehörde im Sicherstellungsauftrag unrichtig wiedergegebene Sachverhalt hinsichtlich der Behebung von 200.000,00 € vollständig dargetan worden sei.

Zur Ermessensübung wurde eingewendet, dass sich in der Begründung des angefochtenen Bescheides keine Hinweise fänden, inwiefern die Abgabenbehörde die wirtschaftliche Lage der Berufungswerberin in die Ermessenentscheidung einfließen lassen hätte.

Mit Schreiben vom 30.12.2009 legte die Berufungswerberin dem Unabhängigen Finanzsenat die Ablichtung einer Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9.5.2005 über die Prüfung der Umsatzsteuer und der Zusammenfassenden Meldung für die Monate Juni bis Dezember 2004 sowie Abzugssteuer gemäß § 99 EStG vor. Der Prüfer stellte dabei fest, dass im Prüfungsverfahren eine Ansässigkeitsbescheinigung der maltesischen Steuerbehörde vorgelegt worden sei. Die Abzugssteuer (für den Verkauf von Markenrechten durch die Berufungswerberin) wurde mit 3.000,00 € ermittelt. Im Zuge dieser Prüfung sei somit bekannt gewesen, dass die Berufungswerberin in Österreich der beschränkten Steuerpflicht unterliege.

Über die Berufung wurde 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 (§ 226) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe 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.

Der Sicherstellungsauftrag hat gemäß § 232 Abs. 2 BAO zu enthalten: die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld (lit. a); die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt (lit. b); den Vermerk, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann (lit. c); die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken kann, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden (lit. d).

Das Ziel des Sicherungsverfahrens besteht darin, dem Abgabengläubiger bereits zu einem Zeitpunkt, in dem sein Anspruch zwar dem Grunde nach feststeht, er aber noch nicht realisierbar ist, wegen Drohung der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung ein Pfandrecht zu verschaffen, dessen Rang auch für die nachfolgende Exekution zur Einbringung maßgebend ist (Ritz, BAO³, § 232 Tz 1). Diesem Ziel diene im gegenständlichen Fall die Forderungspfändung vom 5.3.2009.

Ein Sicherstellungsauftrag ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende „Sofortmaßnahme“, die dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zu der Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern dass es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes) entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (z.B. VwGH 31.1.2002, [96/15/0271](#)).

1) Abgabenanspruch

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages setzt zunächst die Verwirklichung jenes Tatbestandes voraus, an den die Abgabepflicht geknüpft ist. Die Verwirklichung dieses Tatbestandes muss im Hinblick auf die auch für Sicherstellungsaufträge geltende Begründungspflicht im Sinne des § 93 Abs. 3 lit. a BAO in der Begründung des Sicherstellungsauftrages entsprechend dargetan werden, sofern sie nicht ohnedies außer Streit steht.

Dabei ist - wie bereits oben dargestellt - nur zu prüfen, ob gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabenspruches und dessen Höhe gegeben sind. Ob der Abgabenspruch tatsächlich entstanden ist, ist in einem Sicherstellungsverfahren *nicht* zu entscheiden (VwGH 10.7.1996, [92/15/0115](#); VwGH 30.10.2001, [96/14/0170](#)). Diese Frage bleibt dem Berufungsverfahren gegen die in weiterer Folge erlassenen Abgabenbescheide vorbehalten.

Die Begründung eines Sicherstellungsauftrages muss erkennen lassen, aus welchen Erwägungen die Behörde annimmt, dass der Abgabenspruch dem Grunde nach entstanden ist, und welche Umstände für die Entscheidung betreffend die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld maßgebend sind. Diesem Begründungserfordernis wird durch die Anführung einer einheitlichen Pauschalsumme für mehrere Besteuerungsabschnitte nicht entsprochen, weil diese Vorgangsweise nicht erkennen lässt, für welchen Abgabenspruch in welcher Höhe im folgenden Sicherungsverfahren Pfandrechte begründet werden (VwGH 19.10.1999, [98/14/0122](#)). Da die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld *Spruchbestandteil* ist (§ 232 Abs. 2 lit. a BAO), ist die Abgabenschuld wegen der Akzessorietät des Pfandrechtes *im Spruch* nach Abgabenarten und Zeiträumen aufzugliedern (vgl. Ritz, BAO³, § 232 Tz 8).

Im angefochtenen Erstbescheid wurden zwar in einem eigenen Punkt "Berechnung" die voraussichtlichen Körperschaftsteuern für die Jahre 2005 bis 2007 detailliert und getrennt dargestellt, im Spruch erfolgte dagegen eine (unzulässige) Zusammenfassung für diese Besteuerungsabschnitte, weshalb in der gegenständlichen Berufungsentscheidung der erstinstanzliche Bescheidspruch entsprechend zu präzisieren war. Eine Änderung der "Sache" im Sinne des § 289 Abs. 2 BAO liegt in einem solchen Fall nicht vor.

a) Unbeschränkte Steuerpflicht der Berufungswerberin; Körperschaftsteuer 2005 – 2007

Gemäß § 1 Abs. 2 KStG sind Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung *oder* ihren Sitz (§ 27 BAO) haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die inhaltliche Bestimmung der Begriffe „Geschäftsleitung“ und „Sitz“ erfolgt dabei durch Verweis auf § 27 BAO. Zur Begründung der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht reicht es aus, wenn *eines* der beiden Anknüpfungsmerkmale im Inland gegeben ist; die Begriffe „Geschäftsleitung“ und „Sitz“ stehen somit *alternativ und gleichwertig* nebeneinander (Lang, KStG, § 1 Tz 47 mwN).

Die in der Berufung vertretene Rechtsansicht, dass auf den Ort der Geschäftsleitung nur dann abzustellen wäre, wenn eine Bestimmung über den Sitz der Gesellschaft fehlen würde, ist daher verfehlt. Abgesehen davon wurde vom Finanzamt nie bestritten, dass sich der Sitz der Gesellschaft in Malta befindet (vgl. dazu die oben zu Punkt A zitierten Prüferfeststellungen sowie die Stellungnahme des Prüfers vom 26.8.2009).

Als Ort der Geschäftsleitung ist nach § 27 Abs. 2 BAO der Ort anzunehmen, „an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet“. Folglich kann eine Körperschaft (Personenvereinigung, Vermögensmasse) immer nur einen Ort der Geschäftsleitung haben; dies ergibt sich bereits aus der gesetzlichen Definition als „Mittelpunkt“ der geschäftlichen Oberleitung. Das ist der Ort, an dem der für die (laufende) Geschäftsführung entscheidende Wille gebildet wird, d.h. die für die Führung des Unternehmens notwendigen und wichtigen Maßnahmen getroffen werden. Dabei handelt es sich jedoch nicht um die Entscheidungen in grundsätzlichen Angelegenheiten der Geschäfts- und Unternehmenspolitik, sondern vielmehr um die wichtigen Entscheidungen für den „normalen“ laufenden Geschäftsbetrieb. Ausschlaggebend sollen hierfür die für das Tagesgeschäft bedeutsamen Entscheidungen sein. Die für den Ort der Geschäftsleitung maßgebenden Geschäftsführungsmaßnahmen werden typischerweise von den zur Geschäftsführung berufenen Personen gesetzt. Für die Bestimmung der Geschäftsleitung iSd § 27 Abs. 2 BAO ist die zivilrechtliche Befugnis zur Geschäftsführung ohne Bedeutung; entscheidend ist vielmehr wer die geschäftliche Oberleitung faktisch ausübt. Dies können auch an sich nicht zur Geschäftsführung berufene (natürliche) Personen sein. Insbesondere kann auch der beherrschende Gesellschafter einer Gesellschaft bzw. dessen Organe oder eine dem beherrschenden Gesellschafter nahe stehende Person als tatsächlicher Oberleiter auftreten. Der beherrschende Gesellschafter wird nur dann zum geschäftlichen Oberleiter, wenn er auf die Entscheidungen im laufenden gewöhnlichen Geschäftsverkehr Einfluss nehmen kann und dies auch tatsächlich ständig tut. Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet sich dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebende Wille gebildet wird. Entscheidend ist daher, an welchem Ort die tatsächlichen geschäftlichen Oberleiter ihren Willen zu den Geschäftsführungsmaßnahmen von einiger Wichtigkeit bilden (Lang, KStG, § 1 Tz 48 ff mwN).

Im gegenständlichen Sicherstellungsverfahren ist nur zu prüfen, ob das Finanzamt genügend gewichtige Anhaltspunkte dafür hatte, dass sich der Ort der Geschäftsleitung der Berufungswerberin in Österreich befindet, und diese damit in Österreich unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist. Ob dies tatsächlich der Fall ist, ist erst im bereits anhängigen Berufungsverfahren gegen die Abgabenfestsetzungsbescheide zu klären.

Der Prüfer traf eine Fülle von Feststellungen, die dafür sprechen, dass sich der Ort der Geschäftsleitung im Inland befindet. Auf diese Gründe, die oben eingehend dargestellt wurden, wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

Diesen Feststellungen setzte die Berufungswerberin zusammengefasst im Wesentlichen nur entgegen, dass die Gesellschaft bereits im Jahr 2002 Herrn A M als Handlungsbevollmächtigten eingesetzt habe. Dieser sei der „alleinig leitende, kaufmännische Geschäfts-

fürer am Sitz der Gesellschaft in Malta". Die Auftragserteilung und Bestellung der für den Absatz bestimmten Waren erfolge von Malta aus.

Bemerkenswert ist im gegenständlichen Fall, dass das Vorliegen einer angeblich bereits im Jahr 2002 an Herrn M erteilten umfassenden Handlungsvollmacht im gesamten Prüfungsverfahren nicht einmal behauptet worden war. Erst in der Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag wurde dies "in sachverhältnismäßiger Hinsicht ergänzt", und in der Gegenäußerung vom 23.10.2009 weitwendig ausgeführt.

Zum Beweis dafür wurde zwar wiederholt eine "vorzulegende Handlungsvollmacht" für A M angeboten, tatsächlich jedoch nie vorgelegt. Im Berufungsverfahren betreffend einen Sicherstellungsauftrag ist nur zu prüfen ist, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides die diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben waren (ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seit dem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 9.12.1974, 746/73; z.B. VwGH 28.11.2002, [2002/13/0045](#)). Dem § 280 BAO zufolge ist zwar auch auf im Berufungsverfahren der Behörde zur Kenntnis gelangte neue Tatsachen und Beweise Bedacht zu nehmen, allerdings nur soweit sie im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages objektiv gegeben waren (Ritz, BAO³, § 232 Tz 11). Neue Beweisaufnahmen kommen im Berufungsverfahren gegen einen Sicherstellungsauftrag jedoch nicht in Betracht. Damit würde gerade nicht mehr geprüft, ob im Zeitpunkt der *erstinstanzlichen* Erlassung des Sicherstellungsauftrages die Beweislage dafür ausreichend war. Abgesehen davon wurde bereits einleitend darauf hingewiesen, dass der Sicherstellungsauftrag kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO ist, und es in der Natur der Sache einer solchen "Sofortmaßnahme" liegt, dass sie gerade nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann. An diesem Wesen eines Sicherstellungsauftrages ändert sich auch im Rechtsmittelverfahren nichts. Die im vorliegenden Fall beantragte Aufnahme weiterer Beweise bleibt daher dem anhängigen Berufungsverfahren gegen die Abgabenbescheide vorbehalten.

Darüber hinaus blieb in diesem Zusammenhang die Feststellung des Prüfers in seiner Stellungnahme zur Berufung, wonach im gesamten Verfahren kein einziges Schriftstück vorgelegt worden sei, aus welchem hervorgehe, dass nur annähernd eine Anweisung (Auftragserteilung) von Malta aus erfolgt wäre, unwidersprochen. Konkrete Schriftstücke, die Derartiges belegen würden, sind auch im Berufungsverfahren nicht vorgelegt worden.

Mit der in seiner Stellungnahme vom Prüfer angesprochenen "Handlungsvollmacht" waren nur jene (von diesem markierte) Textpassagen der "Articles of Association of L Limited" (Punkt 9) gemeint, in denen die Agenden des secretary der Gesellschaft näher determiniert wurden.

Eine andere "Handlungsvollmacht", insbesondere die von der Berufungswerberin "angebotene" Handlungsvollmacht, findet sich in den vorliegenden Akten nicht.

Schließlich sei zu der mit Schriftsatz vom 30.12.2009 vorgelegten Niederschrift vom 9.5.2005 über die Prüfung der Umsatzsteuer und der Zusammenfassenden Meldung für die Monate Juni bis Dezember 2004 sowie Abzugssteuer bemerkt, dass die Frage des tatsächlichen Ortes des Geschäftsleitung im Rahmen dieser Prüfung überhaupt nicht untersucht wurde. Für die Berufungswerberin ist daher aus den dortigen Prüferfeststellungen für das gegenständliche Verfahren nichts zu gewinnen.

Insgesamt gesehen lagen daher genügend "gewichtige Anhaltspunkte" im Sinne der oben zitierten Rechtsprechung vor, die dafür sprachen, dass sich der Ort der Geschäftsleitung der Berufungswerberin in Österreich befindet und diese daher hier unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist. Mehr wird für das Sicherstellungsverfahren nicht gefordert. Nochmals sei betont, dass hier nicht zu untersuchen ist, ob der Abgabenanspruch tatsächlich entstanden ist. Ein Sicherstellungsauftrag, der sich im Zeitpunkt seiner Erlassung auf ausreichende Anhaltspunkte für die Verwirklichung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte und daran anknüpfender Tatbestände stützen kann, ist (und bleibt) daher selbst dann rechtmäßig, wenn sich im weiteren Festsetzungsverfahren oder daran anschließenden Rechtsmittelverfahren aufgrund neuer, etwa erst nach Erlassung des Sicherstellungsauftrages gewonnener Beweismittel (wie z.B. weiterer Zeugeneinvernahmen oder sonstiger Beweisaufnahmen) herausstellen sollte, dass der Abgabenanspruch tatsächlich nicht entstanden ist. Der Sicherstellungsauftrag ist daher in gewisser Weise vergleichbar mit der bescheidmäßigen Einleitung eines Finanzstrafverfahrens, die der Einstellung des Verfahrens oder einem freisprechenden Erkenntnis ebenfalls nicht entgegensteht. Das Sicherstellungsverfahren entfaltet auch keinerlei Bindungswirkung für das nachfolgende Festsetzungsverfahren und ist für dieses nicht präjudiziell.

b) Verdeckte Gewinnausschüttung; Kapitalertragsteuer 2007

Zu den oben unter Punkt B dargestellten Feststellungen des Prüfers betreffend Ausschüttungen an K S wurden im Berufungsverfahren keine Einwendungen vorgebracht. Das Entstehen des Abgabenanspruches betreffend Kapitalertragsteuer wurde ausreichend und nachvollziehbar dargestellt. Auch in diesem Punkt lagen daher ausreichende Anhaltspunkte für die Verwirklichung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen der bereits vom Prüfer zutreffend zitierten gesetzlichen Bestimmungen vor.

2) Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung

Sicherstellungsaufträge setzen eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraus. Diese liegen vor, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint (Ritz, BAO³, § 232 Tz 5 mit Judikaturnachweisen). Vom Abgabenschuldner selbst gesetzte Gefährdungshandlungen sind zwar nicht erforderlich, umgekehrt ist aber aus solchen Handlungen eines Abgabepflichtigen die Annahme einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung von Abgaben unmittelbar abzuleiten (vgl. VwGH 26.4.2000, [97/14/0003](#)).

Im angefochtenen Bescheid wurde dazu festgestellt, dass kurz nach Ankündigung der Prüfung erhebliche Geldbeträge (200.000 € im Dezember 2008) vom Gesellschafter behoben worden wären. Durch die Behebung des Gesellschafters im Dezember 2008 reiche das verbleibende Bankguthaben nicht mehr aus, die voraussichtlichen Abgabenverbindlichkeiten zur Gänze zu tilgen. Nachdem die Berufungswerberin außer dem Guthaben bei der Volksbank Y im Inland über kein Vermögen verfüge, sei von einer wesentlichen Gefährdung bzw. Erschwerung der Einbringung auszugehen.

Mit diesen Feststellungen wurde das Vorliegen einer Gefährdung oder zumindest einer wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgaben ausreichend begründet. In der Berufung wurde weder die endgültige Behebung der 200.000 € im Dezember 2008 bestritten, noch die Tatsache, dass das verbleibende Bankguthaben zur Abdeckung der festgestellten voraussichtlichen Abgabenschulden nicht mehr ausreichen wird, noch die Tatsache, dass die Berufungswerberin außer dem Bankguthaben in Österreich über keinerlei Vermögen verfügt. Es wurde lediglich eine – im Übrigen wenig überzeugende – Erklärung dafür vorgebracht, warum Anfang des Jahres 2008 Geld vom Bankkonto behoben und im September 2008 wieder einbezahlt worden war. Zutreffend hielt der Prüfer daher in seiner Stellungnahme vom 26.8.2009 fest, dass durch das Vorbringen in der Berufung lediglich die subjektiven Gründe des Geschäftsführers für die getätigte Behebung von 200.000,00 € näher dargestellt würden, diese jedoch an der objektiven Verminderung des Vermögens der Gesellschaft nichts ändern würden.

Das Finanzamt ging daher zu Recht von einer Gefährdung bzw. wesentlichen Erschwerung der Einbringung im Sinne des § 232 BAO aus.

3) Ermessen

Es lagen somit alle tatbestandsmäßigen Voraussetzungen zur Erlassung des gegenständlichen Sicherstellungsauftrages vor. Das der Abgabenbehörde dabei 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. Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergibt sich nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden kann. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur in Ausnahmefällen - etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit - ist daher von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzusehen (VwGH 3.7.2003, [2000/15/0044](#) mit Hinweis auf Ritz, Verwaltungsökonomie als Ermessenskriterium, ÖStZ 1996, 70). Davon kann im vorliegenden Fall jedoch keine Rede sein. Ganz im Gegenteil liegen außergewöhnlich hohe zu sichernde Abgabenansprüche vor, und wurde vom Finanzamt aufgrund des Sicherstellungsauftrages am 5.3.2009 eine entsprechende Sicherungsmaßnahme (Pfändung des restlichen Bankguthabens) gesetzt. Die Erlassung des Sicherstellungsauftrages war daher auch zweckmäßig im Sinne des § 20 BAO. Billigkeitsgründe, welche diese Zweckmäßigkeitsgründe überwiegen würden, sind von der Berufungswerberin nicht vorgebracht worden. Die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft ist nicht im Rahmen der Ermessensentscheidung zu würdigen, sondern im Zuge der Prüfung der Gefährdung der Einbringlichkeit zu untersuchen. Dabei kommt es aber nicht darauf an, welche Vermögenswerte die Gesellschaft in Malta besitzt, sondern auf welche inländischen Vermögenswerte im Zuge eines exekutiven Einbringungsverfahrens rasch zugegriffen werden kann. Die Feststellung des Prüfers, dass die Gesellschaft außer dem Guthabensstand bei der Volksbank Y im Inland über kein Vermögen verfüge, blieb wie bereits oben ausgeführt unbestritten. Im Übrigen wäre es der Berufungswerberin frei gestanden, durch Hinterlegung des im Sicherstellungsauftrag angeführten Betrages Sicherstellungsmaßnahmen zu vermeiden, falls die Aufbringung desselben für sie aufgrund ihrer wirtschaftlichen Lage ohne Schwierigkeiten möglich gewesen wäre.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 19. November 2010