

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch LeitnerLeitner Steuerberatung GmbH, Ottensheimer Straße 32, 4040 Linz, über die Beschwerden vom 29.1.2016 und vom 15.7.2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 27. November 2015 und vom 22.6.2016 betreffend Körperschaftsteuer 2007 bis 2014 und Umsatzsteuer 2007 bis 2014, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 31.07.2012 erging ein Rechtshilfeersuchen an das Finanzamt ***1***, mit dem Ersuchen bei der Firma ***Bf1*** in ***2*** eine Erhebung durchzuführen, ob an der offiziellen Firmenadresse ***3*** betriebliche Einrichtungen erkennbar seien, wo sie die Geschäftsleitung befinde und welche Umsätze in ***4*** erwirtschaftet würden.

Dieses Rechtshilfeersuchen blieb unbeantwortet.

Am 07.06.2013 wurde ein Auskunftersuchen an die Bundesrepublik ***4*** gerichtet.

Dieses wurde wie folgt beantwortet: "Lt einer durchgeführten Umsatzsteuer-Nachschau ist ein eigenes Büro der GmbH nicht vorhanden. Es handelt sich um die Räume der Steuerkanzlei. Der Steuerberater des Steuerpflichtigen legt aber Wert darauf, dass der Geschäftsführer der GmbH

immer wieder seine Räume aufsucht und die Korrespondenz erledigt. Bei der angegebenen Adresse handelt es sich um die Anschrift des Steuerberaters der Gesellschaft. Ein eigenes Büro für die GmbH ist nicht vorhanden. Laut Auskunft des Steuerberaters erscheint der Geschäftsführer nur sporadisch in der Steuerkanzlei. Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung ist somit nicht unter der aufgesuchten Adresse. Die Steuerkanzlei kümmert sich um die Korrespondenz. Die Steuerpflichtige ist als Handelsvertreterin für den Schweizer Konzern ***5*** tätig. Die Provisionen werden in Österreich erwirtschaftet und unterliegen im Inland nicht der Umsatzsteuer. Dass diese Umsätze immer in der gleichen Höhe vorliegen, ist in der Tatsache begründet, dass für die Provisionen ein jährlicher Höchstbetrag vereinbart wurde, der in der Regel auch erreicht wird. Die aus den Bilanzen 2011/2012 ersichtlichen Raumkosten entstehen durch die Anmietung eines Büros für den Geschäftsführer an dessen Wohnort in ***9*** (Österreich). Aufgrund dieses Sachverhaltes ist der Ort der Geschäftsleitung eher in Österreich anzusiedeln als in ***4***. In welchem Umfang dieses Büro für die Geschäfte der GmbH genutzt werden, ist von den österreichischen Kollegen vor Ort zu klären."

Im Ergänzungsersuchen zum Amtshilfeersuchen vom 22.05.2014 an das Finanzamt ***6*** ersuchte das Finanzamt ***7*** um die Übermittlung von Kopien der Bilanzen samt Beilagen für die Jahre ab 2009, Kopien von allenfalls durchgeführten Prüfungen, Kopien von allenfalls vorhandenen Schreiben des ***8*** etc. Diese Unterlagen werden benötigt, da in ***2*** vermutlich nur ein "Scheinsitz" vorliegt und der wahre Ort der Geschäftsleitung in Österreich liegt - und zwar in erster Linie zur Vorschreibung der Normverbrauchsabgabe und der Kfz-Steuer.

Dieses wurde am 04.07.2014 beantwortet und ausgeführt: „Bei der angegebenen Adresse handelt es sich um die Anschrift des Steuerberaters der Gesellschaft. Ein eigenes Büro der GmbH ist nicht vorhanden. Laut Auskunft des Steuerberaters erscheint der Geschäftsführer nur sporadisch in der Steuerkanzlei. Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung ist somit nicht unter der aufgesuchten Adresse. Die Steuerkanzlei kümmert sich um die Korrespondenz. Die Steuerpflichtige ist als Handelsvertreterin für den Schweizer Konzern ***5*** tätig. Die Provisionen werden in Österreich erwirtschaftet und unterliegen im Inland nicht der Umsatzsteuer. Dass diese Umsätze immer in der gleichen Höhe vorliegen, ist in der Tatsache begründet, dass für die Provisionen ein jährlicher Höchstbetrag vereinbart wurde, der in der Regel auch erreicht wird. Die aus den Bilanzen 2011/2012 ersichtlichen Raumkosten entstehen durch die Anmietung eines Büros für den Geschäftsführer an dessen Wohnort in ***9*** (Österreich). Aufgrund dieses Sachverhaltes ist der Ort der Geschäftsleitung eher in Österreich anzusiedeln als in ***4***. In welchem Umfang dieses Büro für die Geschäfte der GmbH genutzt werden, ist von den österreichischen Kollegen vor Ort zu klären.“

Im Jahr 2015 fand bei der Beschwerdeführerin (Bf.) eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs 1 BAO betreffend Umsatzsteuer 2007-2015, Körperschaftsteuer 2007-2013, Normverbrauchsabgabe 2007-2013 und Kraftfahrzeugsteuer 2007-2014 statt. Im Bp. Bericht vom 26.11.2015 wurden folgende beschwerderelevante Feststellungen gemacht:

Steuerliche Feststellungen

Tz. 1 Unbeschränkte Steuerpflicht (KöSt) in Ö

Sachverhalt und rechtliche Würdigung:

Von der Betriebsprüfung wurde der Sachverhalt festgestellt, dass für die ***Bf1*** die Bedingungen für die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich erfüllt sind.

Nachfolgend dazu die Rechtsansicht aus Gesetzen, Richtlinien und Literatur:

Der Ort der Geschäftsleitung ist maßgeblich für die unbeschränkte Steuerpflicht der ***Bf1*** in Österreich oder ***4***.

Gemäß § 27 Abs. 2 Bundesabgabenordnung ist als Ort der Geschäftsleitung der Ort anzunehmen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet.

Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung im Sinne des § 27 Abs. 2 BAO ist dort, wo der für die Geschäftsführung entscheidende Wille gebildet wird. Im Erkenntnis vom 6.4.1995, 94/15/0206, setzt der VwGH den Ort, wo der für die Geschäftsleitung entscheidende Wille gebildet wird, mit jenem gleich, wo die für die Führung des Unternehmens notwendigen und wichtigen Maßnahmen getroffen werden (Ritz, BAO, § 27, Rz 2).

Der Ort der Geschäftsleitung wird idR in den Büroräumen des Geschäftsführers sein, dieser Ort kann auch in der Wohnung liegen. Maßgebend ist die laufende Geschäftsführung. Zu ihr gehören die tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt und solche organisatorischen Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Gesellschaft gehören (Tagesgeschäfte; Ritz, BAO, § 27, Rz 3 und 4).

Weiters wurde von der Betriebsprüfung festgestellt wieweit sich der tatsächliche Sachverhalt in den vorherigen Ausführungen abbildet.

Die ***Bf1*** ist eine "Ein-Personen-GmbH" - Herr ***10*** ist der alleinige 100% Gesellschafter-Geschäftsführer und auch der einzige Dienstnehmer der Gesellschaft. Im Prüfungszeitraum 2007 - 2013 wurden Umsatzerlöse fast ausschließlich durch Vermittlungsleistungen getätigt. Herr ***10*** fährt im Prüfungszeitraum mit dem betrieblichen PKW zu Kunden in Österreich und auf Messen und stellt dort Munition und Teile von Jagdwaffen sowie Wildwarngeräte vor. Der Kauf wird dann vom Kunden bei der

österreichischen Firma ***11*** in ***12*** getätigt. Die ***Bf1*** erhält dafür von der ***5*** Vermittlungsprovision. Die Erzielung eines Gewinnes zum Fortbestand der Gesellschaft und die Erzielung eines Einkommens (Geschäftsführerbezug aus den Einnahmen der Gesellschaft) für Herrn ***10*** sind die Ziele die mit dem Tagesgeschäft erreicht werden wollen.

Der Wille der Geschäftsleitung und der Wille des "Reisenden" ***10*** sind daher identisch.

In ***2***, in der ***3***, liegt im Prüfungszeitraum der eingetragene Sitz der Gesellschaft. Im Gebäude dieser Adresse befinden sich die Büros der Steuerberatung ***13*** und der gewerblichen Buchhaltung ***14***. Beide Firmen erfüllen im Auftrag der ***22*** und des Herrn ***10*** die Vertretung in steuerlichen Angelegenheiten, die Erstellung des Jahresabschlusses, die laufende Buchführung und die Entgegennahme von Poststücken. Dies sind überwiegend Eingangsrechnungen die von ***14*** in der Buchhaltung erfasst werden. Herr ***10*** ist auch gelegentlich vor Ort um Aufträge zu erteilen, Poststücke zu bearbeiten und steuerliche Belange zu besprechen. Beide Firmen werden also nur im Auftrag tätig und greifen ins Tagesgeschäft der Vermittlungsleistungen nicht ein. Sämtliche Gegenstände des Betriebsvermögens der ***Bf1*** (Betriebs- und Geschäftsausstattung, Büromöbel, Notebook, PKW) befinden sich nicht in ***2***.

Das Betriebsvermögen befindet sich in Österreich, ***17***, ***16***. Dort hat Herr ***10*** auch seinen Wohnsitz. Das Gebäude gehört seiner Gattin Frau ***18*** ***19***. Da er dort Räumlichkeiten für betriebliche Zwecke der ***22*** nutzt werden auch Betriebsausgaben für Raumkosten bei der ***22*** gebucht. Im Erdgeschoß befindet sich ein Büroraum - darin befindet sich das Betriebsvermögen, die BGA, ein Notebook und ein Festnetztelefonanschluss. Im Kellergeschoß befindet sich ein Gang und ein größerer Lagerraum der von der ***22*** genutzt wird.

Im Lagerraum sind Regale mit Munition, Waffen(teilen) und Wildwarngeräten befüllt. In der Buchhaltung der ***22*** sind auf dem Konto Wareneinkauf auch Munitionseinkäufe ersichtlich. Diese Munition wurde beim Kunden vorgezeigt und getestet. Von Herrn ***10*** wurde eingewendet, dass im Keller die private Munition gelagert sei. Dies mag sein - jedenfalls wird oder wurde dort auch die betriebliche Munition gelagert. Wesentliches Betriebsvermögen für einen Reisenden und für die Vermittlungsprovisionen ist der PKW. Im Prüfungszeitraum gibt es 2 PKW, die jeweils in der Garage oder zumindest auf dem Privatgrund dauerhaft geparkt werden. Sämtliche betriebliche Fahrten haben als Ausgangspunkt die Adresse in ***9***.

Die Organisation der betrieblichen Fahrten erfolgt teilweise im Außendienst mit den Handys (2 betriebliche, österreichische Handynummern bei A1) vom Auto aus und auch vom Festnetztelefon ***20*** im oben angeführten Büro. Es wurde eingewendet, dass Herr ***10*** das Büro nicht dauerhaft zur Verfügung habe, da es vorwiegend vom studierenden

Sohn verwendet würde und dass der Telefonanschluss nur für die Erreichbarkeit außerhalb von Büro und Geschäftszeiten und am Wochenende dienen würde. Der Sohn ***10*** ***21*** war bis Juni 2013 HTL-Schüler und besaß sicher einen eigenen PC und Notebook zum Lernen in seinem Zimmer.

Von Okt. 2013 - März 2014 war er beim Präsenzdienst - ab Herbst 2014 Student in Salzburg. Nach Ansicht der Betriebsprüfung gibt es daher im Prüfungszeitraum keine übergeordnete Büronutzung durch den Sohn.

Zum betrieblichen Telefonanschluss wurde folgendes festgestellt: In der Buchhaltung wurden Telefonaufwände für die Handys und für das Festnetz gebucht. Das Festnetztelefon wird über die österreichische Telefongesellschaft "Tele2" abgerechnet. In der Buchhaltung befinden sich die monatlichen Rechnungen von Tele2. An jeder dieser Rechnungen hängt ein Einzelgesprächsnachweis. Darauf ist von jedem Gespräch das Datum, die Uhrzeit, der Ort und die Telefonnummer ersichtlich - wobei die Telefonnummern in den letzten 2-3 Stellen durch XXX gekürzt sind.

Kennt man den Gesprächsteilnehmer und dessen Nummer vollständig, kann man leicht die Beziehung zur gekürzten Nummer herstellen. Es ist ersichtlich, dass von ***9*** aus jedes Monat 30 - 50 und tlw. auch mehr Telefonate aktiv geführt werden. Würde die Erreichbarkeit außerhalb von Bürozeiten und am Wochenende im Vordergrund stehen, dürften kaum aktive, kostenverursachende Gespräche geführt werden. Weiters sieht man an der Uhrzeit der Gespräche, dass diese vorwiegend zu Bürozeiten und nicht außerhalb und am Wochenende geführt werden. An den Orten ist ersichtlich, dass sich die Gesprächsteilnehmer quer durch Österreich und auch in ***4*** befinden.

Die Vermittlungsleistungen der ***22*** befinden sich ebenfalls quer durch Österreich. Daraus kann geschlossen werden, dass diese Telefonate großteils einen betrieblichen Hintergrund haben. In der beiliegenden Telefonauswertung ist ersichtlich, dass oftmals mit dem Provisionsgeber ***11***, ***12***, und mit diversen Lieferanten wie ***23***, ***24***, ***25***, ***26***, Firma ***27*** und Firma ***28*** Ltd - Rechnungen dieser Firmen mit Telefonnummern befinden sich in der Buchhaltung - gesprochen wurde.

Herr und Frau ***10*** haben eingewendet, dass sie die Personen auch privat kennen würden und dass sie auch Privatgespräche führen würden. Dies mag auch fallweise zutreffen.

Frau ***10*** war bis 31.12.2012 bei der ***29*** als Teilzeitkraft beschäftigt. Aus der Telefonauswertung geht hervor, dass die Telefonate zu den Geschäftspartnern sowohl vormittags als auch nachmittags geführt werden. Frau ***10*** kommt daher an einem dieser Zeiträume als Gesprächspartnerin nicht in Frage. Der Sohn befindet sich als Schüler und Student ebenfalls nicht zuhause. Außerdem ist er als minderjähriger Schüler als privater Gesprächspartner für die Geschäftspartner seines Vaters eher zu vernachlässigen - zudem

besitzt er für seine persönlichen Telefonate ein Handy. Es kann also davon ausgegangen werden, dass die betrieblichen Telefonate vorwiegend von Herrn ***10*** persönlich geführt werden. Nachdem betriebliche Telefonate mit Lieferanten geführt wurden, erfolgten konkrete Lieferungen.

Weiters ist die Firma ***22*** bzw. Herr ***10*** Aussteller bei Jagdmessen. Aus seinen Reisekosten geht hervor, dass er vom 10.10. - 14.10.2012 als Aussteller bei der Jagdmesse ***30*** teilgenommen hat. Auf den Gesprächsnachweisen von Tele 2 finden sich einige Tage vor Messebeginn mehrere Telefonate mit der "***31***". Es ist davon auszugehen, dass Herr ***10*** Organisationsdetails bezüglich seines Standes mit der Messeleitung besprochen hat

Zu all diesen betrieblichen Telefonaten mit der ***5*** und mit Lieferanten und mit Messen, die von Herrn ***10***, zu Bürozeiten, von ***9*** aus, geführt werden sind auch gedankliche und schriftliche Bürotätigkeiten erforderlich. Es sind Niederschriften auf Zetteln und im Notebook nötig um Termine koordinieren, Einkäufe planen und Provisionsumsätze verwalten zu können.

"Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung im Sinne des § 27 Abs. 2 BAO ist dort, wo der für die Geschäftsführung entscheidende Wille gebildet wird."

Der Wille der Geschäftsleitung, des Herrn ***10***, mit wem, wann und wo Geschäfte, Vermittlungen, Messen und Einkäufe getätigt werden, wird maßgeblich im Büro in ***9*** gebildet.

Außer dem eingetragenen Sitz der ***Bf1*** in ***2*** beim Büro des Steuerberater ***13*** - wo im Auftrag des Herrn ***10*** Tätigkeiten ausgeführt werden - ergibt sich kein Bezug zur Steuerpflicht in ***4***.

Hingegen in Österreich befindet sich das gesamte Betriebsvermögen, das Büro in dem von Herrn ***10*** laufend telefoniert und gearbeitet wird, das Lager das für betriebliche Zwecke genutzt wird und der betriebliche PKW.

Für die Betriebsprüfung steht daher zweifelsfrei fest, dass sich der Ort der Geschäftsleitung im Prüfungszeitraum 2007 - 2013 in Österreich befindet und die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht der ***Bf1*** in Österreich vorliegt. Sollten sich in den Wirtschaftsjahren 2014 bis 2016 wegen geänderter Tätigkeit, eigenes Lager und/oder Büro in ***4*** die Verhältnisse ändern so sind für diesen Zeitraum die steuerlichen Auswirkungen neu zu beuteilen.

Tz. 2 Adaptierung deutsche Jahresabschlüsse

Sachverhalt und rechtliche Würdigung:

Der Betriebsprüfung wurde die nach deutschem Recht geführte Buchhaltung vorgelegt. Aufgrund der in Tz 1 angeführten Körperschaftsteuerpflicht in Österreich ist das deutsche Ergebnis in einer Mehr-Weniger-Rechnung auf österreichisches Recht umzuwandeln. Wesentliche Änderungen erfolgen bei den PKWs. Auch eine wesentliche Änderung ist, dass die voraussichtlichen Lohnnebenkosten (diese werden erst nach Bp von der GPLA berechnet und vorgeschrieben) bereits jetzt von der Betriebsprüfung gewinnmindernd einbezogen wurden.

Alle Berechnungen zur MWR wurden Herrn ***32*** als steuerlichen Vertreter vorgelegt und eingehend besprochen. Der so ermittelte steuerliche Gewinn ist die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer. Da bisher keine Erklärungen abgegeben wurden, werden von der Betriebsprüfung Erstbescheide erstellt.

Die betraglichen Auswirkungen und die sich ergebende österreichische Körperschaftsteuer sind in dieser MWR ersichtlich.

Tz. 3 Umsatzsteuerpflicht in Österreich

Sachverhalt und rechtliche Würdigung:

Die ***Bf1*** hat in den Jahren 2007 und 2008 auch Warenlieferungen an die österreichische ***5*** getätigt. Diese wurden als "steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen" von ***4*** nach Österreich behandelt. Bei den, im gesamten Prüfungszeitraum getätigten, Vermittlungsumsätzen an die ***5*** wurden die Regelungen gemäß § 19 UStG (Reverse Charge) herangezogen bzw. die Regelungen betreffend Umsätzen zwischen Unternehmern, wo die Steuerschuld beim Leistungsempfänger (B2B Regelung) liegt. Nach § 19 Abs. 1 UStG kommt es zum verpflichtenden Übergang der Steuerschuld (Reverse Charge) auf den Leistungsempfänger, wenn ein ausländischer Unternehmer eine in Österreich steuerbare sonstige Leistung oder Werklieferung an einen österreichischen Unternehmer erbringt. Als ausländischer Unternehmer ist ein Unternehmer anzusehen, der im Inland weder Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat.

Der eingetragene Sitz der ***Bf1*** liegt, wie bereits in Tz 1 ausgeführt, in ***4***. Der Empfänger der Vermittlungsleistung ist der österreichische Unternehmer ***11*** GmbH in ***12***. Dies würde für die Anwendung der RC-Regelung sprechen. Die ***Bf1*** wird allerdings von der Betriebsprüfung als österreichisches Unternehmen (sh. dazu Tz 1) eingestuft. Somit sind die in Österreich an das österreichische Unternehmen ***5*** ausgeführten Vermittlungsleistungen in Österreich steuerbar und steuerpflichtig.

Gemäß § 29 BAO ist eine Betriebsstätte im Sinn der Abgabenvorschriften jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31) dient.

Als Betriebsstätten gelten insbesondere die Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet; Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, Geschäftsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des Betriebes dienen.

Wie in Tz. 1 angeführt, befindet sich der Ort der Geschäftsleitung in ***17***, ***16***. Dort befinden sich auch das Büro, das Lager, die Garage bzw. Abstellfläche für den betrieblichen PKW, wie überhaupt sämtliches Betriebsvermögen das der ***Bf1*** zur Ausübung eines Betriebes dient. Die Definition für die Betriebsstätte ist hier mehrfach erfüllt. Betrachtet man noch den EU Begriff "feste Niederlassung" so ist hier das ständige Zusammenwirken von persönlichen und Sachmitteln erforderlich. Die persönlichen Mittel sind erfüllt durch das alleinige Wirken des 100% Gesellschafter-Geschäftsführers Herrn ***10***. Er benützt ständig für betriebliche Zwecke die Sachmitteln Betriebs- und Geschäftsausstattung, EDV und PKW die ihm ständig in ***9***, Österreich, in den bereits mehrfach angeführten Räumlichkeiten zur Verfügung stehen.

Die von der ***Bf1*** erbrachten Lieferungen und Leistungen sind in Österreich steuerbar und steuerpflichtig. Die Vorsteuern die mit diesen Lieferungen und Leistungen im Zusammenhang stehen sind in Österreich abzugsfähig. Siehe dazu die nachfolgende Tz. 4.

Tz. 4 Ermittlung der USt und VSt

Sachverhalt und rechtliche Würdigung:

Wie in Tz. 3 ausgeführt sind die Lieferungen und Leistungen der ***Bf1*** in Österreich steuerbar und steuerpflichtig. Sie unterliegen dem Steuersatz von 20%.

Die Vorsteuern wurden aus der Buchhaltung und den ordnungsgemäßen Rechnungen ermittelt. Für ordnungsgemäße Vorsteuern, die von der Betriebsprüfung nicht ermittelt werden konnten, wurde zugunsten des Abgabepflichtigen ein Betrag hinzugerechnet.

Im österreichischen Steuerrecht sind Umsätze und Vorsteuern im Zusammenhang mit PKWs anders zu beurteilen als in ***4***. Deshalb sind folgende Änderungen durchzuführen.

Die Ausführungen im Schlussbesprechungsprogramm betreffend den PKW ***33*** wurden in der SB geändert und niederschriftlich festgehalten. "Der PKW ***33*** (Verkauf 08.01.2007) ist so zu beurteilen, dass der Verkauf in Österreich nicht steuerbar ist, da er nach österreichischem Recht nicht für das Unternehmen angeschafft gilt. Die USt von € 3.122,- wird nicht vorgeschrieben."

Von der österreichischen Firma *** wurde am 02.01.2007 ein PKW ***34***, am 03.01.2007 und 23.01.2007 Zusatzausstattung für den PKW jeweils als steuerfreie ig. Lieferung ausgeführt. Der gesamte Nettobetrag belief sich auf € 40.920. Als Lieferung an einen österr. Unternehmer

22 bzw. auch an die österr. Betriebsstätte der ***22*** wäre aber eine Rechnung mit € 40.920 zuzüglich 20% USt € 8.184 zu stellen gewesen. Die ***22*** hätte keinen Vorsteuerabzug gehabt, deshalb wird diese Umsatzsteuer von der Betriebsprüfung vorgeschrieben.

Von der deutschen Firma ***35*** wurde am 10.07.2012 ein PKW ***36*** um netto € 38.067,23 zuzüglich 19% D-USt € 7232,77 geliefert. An das österr. Unternehmen ***Bf1*** bzw. an die österr. Betriebsstätte der ***22*** hätte eine steuerfreie ig. Lieferung erfolgen müssen. Weiters hätte dann ***22*** einen ig. Erwerb versteuern müssen ohne für die ig. Vorsteuer abzugsberechtigt zu sein.

Die 20% USt des ig. Erwerbs € 7.613,45 werden von der Betriebsprüfung vorgeschrieben.

Die Berechnungen und betraglichen Auswirkungen dieser Feststellungen wurden dem steuerlichen Vertreter vorgelegt und eingehend besprochen.

Die ermittelten Umsätze und Vorsteuern sind die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer. Da bisher keine Erklärungen abgegeben wurden, werden von der Betriebsprüfung Erstbescheide erstellt.

Im Nachschauzeitraum - Wirtschaftsjahre 2014 und 2015 - sind die an österr. Unternehmer (insbesondere ***5***) erbrachten Lieferungen und Leistungen ebenfalls mit 20 % steuerbar und steuerpflichtig.

Die Umsätze wurden der Betriebsprüfung während der Schlussbesprechung vorgelegt. Die Umsätze wurden niederschriftlich festgehalten.

Umsätze bis 30.04.2014: € 76.800,-

Umsätze bis 28.08.2014: € 26.800,-

In der Folge ergingen die strittigen Körperschaftsteuerbescheide und Umsatzsteuerbescheide 2007 bis 2013 und Umsatzsteuer 1-4/2014 und 5-8/2014.

Am 21.12.2015 stellte die steuerliche Vertretung der Bf. einen Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist.

Diesem Antrag wurde am 04.01.2016 stattgegeben und die Frist zur Einbringung der Beschwerde gegen die Bescheide Umsatzsteuer 2007 bis 2013, Körperschaftsteuer 2007 bis 2013, Anspruchszinsen 2007 bis 2012, NoVA 2007 und Kfz-Steuer 2007 bis 05/2014 bis zum 01.02.2016 verlängert.

Die Bf. erhob am 29.01.2016, vertreten durch seinen Steuerberater ***37***, **Beschwerde** gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2007-2013, jeweils vom 27.11.2015, gegen die

Umsatzsteuerbescheide 2007-2013, jeweils vom 27.11.2015, sowie gegen die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume 01-04/2014 und 05-08/2014, jeweils vom 27.11.2015 und beantragte das Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung und Vorlage innerhalb von drei Monaten ab Einlangen der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht sowie die Entscheidung durch den Senat, eine mündliche Verhandlung und das nicht öffentlich stattfinden dieser. Diese wird wie folgt begründet:

"Die von der gegenständlichen Beschwerde umfassten Bescheide und die damit verbundenen Abgabennachforderungen bzw Abgabensfestsetzungen resultieren aus den im Rahmen der Außenprüfung bei der ***Bf1*** von der Behörde getroffenen abgabenbehördlichen Feststellungen. In der jeweiligen Begründung wird daher auf den Prüfbericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 26.11.2015 bei ***Bf1*** verwiesen.

Die gegenständlichen Bescheide erweisen sich aus nachfolgend dargelegten Gründen als rechtswidrig.

1. Abgabenrechtliche Verjährung

Mangels entsprechender, der Bescheidbegründung entnehmbarer, Amtshandlungen gem § 209 Abs 1 BAO der Abgabenbehörde ist jedenfalls für die Veranlagungsjahre 2007 und 2008 Verjährung gem §§ 207 ff BAO eingetreten, sodass sich die Vorschreibung der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer (sowie der daraus abgeleiteten Nebenansprüche) für die Jahre 2007 und 2008 schon aus diesem Grund als rechtswidrig erweist. Der Eintritt der Verjährung ist im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten (Ritz, BAO5 § 207 Tz 3).

2. Kein Ort der Geschäftsleitung in Österreich und damit keine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht in Österreich

Die Behörde geht davon aus, dass sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung iSd § 27 Abs 2 BAO im Prüfungszeitraum 2007 - 2013 am Wohnsitz des Geschäftsführers ***8*** in Österreich (***16***, ***17***) befunden habe und daher aufgrund des Ortes der Geschäftsleitung unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht der ***Bf1*** in Österreich gegeben sei.

Die Begründung der Behörde und die der Begründung zugrundeliegenden Ermittlungen der Behörde erscheinen ergebnisorientiert und einseitig, eine für die abgabenrechtliche Beurteilung notwendige umfassende Ermittlung und Würdigung der maßgeblichen Gesamtumstände kann weder dem Ermittlungsverfahren noch der Bescheidbegründung (den Betriebsprüfungsfeststellungen) entnommen werden. Der den Bescheiden zugrundeliegende entscheidungswesentliche Sachverhalt ist nicht vollständig ermittelt und in wichtigen Teilbereichen verkürzt wiedergegeben, sodass schon aus diesem Grund die vorgenommene

rechtliche Würdigung im Hinblick auf das Vorliegen eines Ortes der Geschäftsleitung in Österreich in Zweifel zu ziehen ist.

Der Bescheidbegründung kann auch nicht entnommen werden, welche Entscheidungen letztlich für das Tagesgeschäft der ***Bf1*** zur Festlegung des Ortes der Geschäftsleitung überhaupt maßgeblich sind. Nach der Rechtsprechung ist entscheidend, wo die für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden, wobei Art, Umfang, Struktur und Eigenart des Unternehmens zu berücksichtigen sind. Wie unten noch im Detail ausgeführt wird, war Kerntätigkeit der ***Bf1*** im Prüfungszeitraum 2007—2013 die Vermittlung von Geschäftsabschlüssen und Umsätzen für die ***11***. Die Behörde konnte keinen einzigen Nachweis erbringen, dass ein solcher Geschäftsabschluss an der Wohnadresse von Herrn ***10*** vermittelt worden wäre.

Die Behörde hätte bei deren rechtlichen Würdigung aus Sicht der Abgabepflichtigen insbesondere folgende Umstände berücksichtigen und beurteilen müssen:

2.1 Dezentrale Ausübung der Geschäftstätigkeit der ***Bf1***

- Geschäftstätigkeit der ***Bf1***

Wie die Behörde zutreffend festgestellt hat, wurden die Umsatzerlöse der ***Bf1*** im Prüfungszeitraum 2007-2013 fast ausschließlich durch Vermittlungsleistungen getätigt. Aufgabe der ***Bf1*** ist es gewesen, sich um die Vermittlung von Geschäftsabschlüssen und Umsätzen für ihre Auftraggeberin (***11***) zu bemühen. Geschäftsabschlüsse selbst wurden von der ***Bf1*** nicht getätigt. Die Auftraggeberin war/ist spezialisiert auf qualitativ hochwertige pyrotechnische Produkte im militärischen und zivilen Umfeld sowie für die Industrie, war/ist europäischer Marktführer im Bereich der Jagd- und Sportmunition und beschäftigt/e sich mit Entwicklung und Produktion von Kleinkalibermunition für Jagd und Sport sowie für Armeen und Behörden.

- Geschäftsabwicklung

Die ***Bf1*** ist im Prüfungszeitraum neben der Kundenakquisition auch für die Kundenbetreuung zuständig gewesen, um dadurch Geschäftsabschlüsse für ihre Auftraggeberin zu erwirken. Die Vermittlung von Kunden, Geschäftsabschlüssen und Umsätzen war und ist - nicht zuletzt aufgrund der hohen Spezialisierung der Auftraggeberin - nicht von einem Schreibtisch aus bewältigbar. Typischerweise läuten potentielle Kunden nicht an der Tür des Vertreters oder lassen sich ohne vorherige Begutachtung per Telefon zu einem Geschäftsabschluss über hochspezialisierte Ware bewegen. Vielmehr bedarf es eines direkten persönlichen Kontakts. Ein aktives Zugehen auf potentielle Kunden ist zur Vermittlung von Geschäftsabschlüssen essentiell.

Die fernmündliche Vermittlung von Geschäftsabschlüssen hatte bloß eine untergeordnete Bedeutung für Fälle, in denen bereits zuvor Geschäfte mit der Auftraggeberin über dieselben Waren geschlossen wurden. Dies war jedoch die Ausnahme, zumal die Produkte von der Auftraggeberin stets weiterentwickelt worden sind und werden und darüber hinaus auch in Fällen bereits bestehender Kundenbeziehungen diese entsprechend serviciert werden wollten und sollten.

Der Geschäftsführer, Herr ***10***, hat seine Tätigkeit im Prüfungszeitraum vergleichbar einem Außendienst- bzw Vertriebsmitarbeiter ausgeübt und war dazu fast ausschließlich beim Kunden vor Ort oder bei der Auftraggeberin tätig. Als Vertreter war Herr ***10*** permanent unterwegs, ein konkreter Tätigkeitsort kann nicht festgemacht werden. Ein fixes Büro war für diese Tätigkeit weder erforderlich noch zweckmäßig. Die Terminplanung und -koordination mit Kunden und der Auftraggeberin erfolgten ausschließlich durch Herrn ***10*** selbst und weitgehend unterwegs per Handy.

Festzuhalten ist, dass am Wohnsitz des Herrn ***10*** in ***9*** kein persönlicher Kundenkontakt und keine Geschäftstermine stattgefunden haben. Auch sind keine Vermittlungsgeschäfte am Wohnsitz abgeschlossen worden, weder telefonisch noch persönlich. Diese sind ausschließlich vor Ort beim Kunden, bei der Auftraggeberin sowie auf Messen und diversen anderen Veranstaltungen abgewickelt worden.

- Nutzung von Räumlichkeiten in ***2*** (***4***)

Herr ***10*** ist im Prüfungszeitraum regelmäßig am Sitz der Gesellschaft in ***2*** gewesen, um dort etwa die Bankunterlagen der Gesellschaft bei der ***40*** abzuholen, Gespräche mit der Bank zu führen sowie die am Geschäftssitz eingegangene Post zu bearbeiten. Sämtlicher Briefverkehr ist an die ***38***, ***39*** gegangen. Herr ***10*** hat die Eingangspost abgeholt und eventuelle Aufgaben vor Ort an die Mitarbeiter der zur Buchhaltung beauftragten Fa. ***14*** verteilt oder sich selbst um deren Erledigung gekümmert. Für diese Zwecke hat er das ihm in den Räumlichkeiten des Unternehmens ***14*** zur Verfügung stehende Büro samt Abstellmöglichkeiten für die Unterlagen sowie das Archiv genutzt.

Bedurften die Vornahme von Abrechnungen sowie die Erledigung sämtlicher Korrespondenz, Verwaltungs- und Buchhaltungsaufgaben (Posteingang, Abrechnungen, laufende Buchhaltung, Belegablage, Aufbewahrung und Ablage von Unterlagen, Anträge, Formulare, Steuererklärungen, Anmeldungen etc) auch keiner täglichen Abwicklung, so wurden diese dennoch regelmäßig und ausschließlich in den Räumlichkeiten des Unternehmens ***14*** in ***2*** zum Teil von Herrn ***10*** selbst, zum Teil von Mitarbeitern des Unternehmens ***14*** erledigt. Die Steuerkanzlei ***13*** hat sich für die ***Bf1*** um steuerliche Angelegenheiten gekümmert, insbesondere Einbringung von Steuererklärungen und Anmeldungen, Erstellung von Bilanzen und Jahresabschluss und sonstige steuerliche Beratung

im Bedarfsfall. Üblicherweise haben sich die Termine des Herrn ***10*** in der Steuerkanzlei auf ein paar Beratungsanlässe pro Jahr beschränkt, dann wenn steuerlich relevante Maßnahmen dies erfordert haben, wie Bilanzbesprechung mit Gesellschafterversammlung, Unterfertigung des Jahresabschlusses, Besprechung der Steuererklärungen und andere die Gesellschaft betreffende Beratungsanlässe.

Bis ins Jahr 2010 wurden von der ***Bf1*** in ***44***, ***41***, weiters Lagerräume zum Empfang von Paketen und sonstigen Lieferungen von der Lagerei ***52*** angemietet und in Anspruch genommen. In diesen Räumlichkeiten ist Herrn ***10*** auch ein Schreibtisch mit Regal zur Verfügung gestanden.

Am Wohnsitz des Geschäftsführers sind für die ***Bf1*** in einem Kellerraum lediglich Vorführgegenstände und diverser Betriebsbedarf aufbewahrt worden, die Herr ***10*** bei Kundenbesuchen mitzuführen gehabt hatte. Weiters ist die - ebenfalls für betriebliche Zwecke erforderliche - Waffe ordnungsgemäß und entsprechend den gesetzlichen Vorschriften am Wohnsitz aufbewahrt worden. Beim Lagerraum hat es sich aber weder um einen Verkaufs- oder Ausstellungsraum gehandelt, noch wurden dort Waren gelagert, die an den Kunden vertrieben werden.

Unter Berücksichtigung dieser Umstände erweisen sich die Feststellungen der Behörde, wonach sich im Prüfungszeitraum das gesamte Betriebsvermögen in Österreich befunden, Herr ***10*** laufend in seinem Wohnhaus telefoniert und gearbeitet und das Lager am Wohnsitz für betriebliche Zwecke genutzt haben soll bzw die von der Behörde gezogenen Schlussfolgerungen insbesondere in folgenden Punkten als unzutreffend:

2.2 Betriebsvermögen in Österreich und Nutzung Lager am Wohnsitz

Dass sich in der ***Bf1*** buchhalterisch erfasstes Betriebsvermögen im Prüfungszeitraum in Österreich am Wohnsitz des Geschäftsführers befunden hat, ist zwar grundsätzlich zutreffend, hat aber für die Beurteilung des Ortes der Geschäftsleitung im gegenständlichen Fall keine ausschlaggebende Bedeutung. Es liegt in der Natur der Sache, dass ein Notebook und ein Firmen-PKW, der auch privat genutzt werden darf, sich nicht am Sitz der Gesellschaft, sondern bei jener Person befinden, die das Notebook bzw den Firmen-PKW nutzt. Im gegenständlichen Fall ist zudem zu berücksichtigen, dass die ausgeübte Tätigkeit mit ständiger Reisetätigkeit verbunden gewesen ist. Damit lässt sich auch erklären, dass betriebliche Fahrten auch als Ausgangspunkt die Adresse in ***9*** hatten und sich die mobile Betriebs- und Geschäftsausstattung, die auch Vorführgegenstände umfasst, bei Herrn ***10*** befunden hat (wie etwa Camcorder, Ferngläser, Handy, EDV-Ausstattung für Messen, etc). Entgegen der Ansicht der Behörde kann daraus aber nichts für die Beurteilung des Ortes der Geschäftsleitung gewonnen werden. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass von der ***Bf1*** keinerlei Betriebs- und Geschäftsausstattung angeschafft worden ist, die auf das Vorhandensein eines den Ort der Geschäftsleitung der ***Bf1*** begründenden Büros in

9 schließen lassen. Bei der Betriebs- und Geschäftsausstattung handelt es sich um keine Büroausstattung im klassischen Sinn, sondern vorwiegend um Vorführgeräte, Messegegenstände und bewegliche Gegenstände, die im PKW mitgeführt wurden.

Beim Kellerraum hat es sich weder um einen Verkaufs- oder Ausstellungsraum gehandelt, noch wurden dort Waren gelagert, die an den Kunden vertrieben wurden. Die von der Behörde angesprochene Munition wurde gerade nicht an Kunden verkauft. Die - ebenfalls für betriebliche Zwecke erforderliche - Waffe wurde ordnungsgemäß und entsprechend den gesetzlichen Vorschriften am Wohnsitz aufbewahrt.

Inwieweit diese Umstände überhaupt Relevanz für die Frage der Beurteilung des Ortes der Geschäftsleitung haben, wird von der Behörde nicht ausgeführt. Dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass der Ort der Geschäftsleitung dort liegt, wo alle für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden (Vgl Ritz, BAO5 § 27 Tz 4). Aus der Lagerung von zB Munition kann aber keine konkrete Geschäftsleitungsmaßnahme abgeleitet werden. Die Behörde selbst hält fest, dass die Munition beim Kunden vorgezeigt und getestet wurde. Daraus ist abzuleiten, dass die konkrete Maßnahme gerade nicht am Wohnsitz ausgeübt worden ist. Gleiches gilt sinngemäß für das übrige, von der Behörde ins Treffen geführte Betriebsvermögen.

2.3 Fallweise Nutzung des Festnetzanschlusses unmaßgeblich

Die Annahme der Behörde, dass Herr ***10*** laufend betrieblich vom Festnetzanschluss in ***9*** telefoniert habe, ist nicht zutreffend. Diese Feststellung gründet offenbar auf 26 angeblich betrieblichen Telefonaten im Zeitraum 2006 bis 2013 (somit durchschnittlich 3 bis 4 Telefonate pro Jahr). Selbst wenn man dabei von betrieblichen Telefonaten ausgehen würde, wäre eine solche völlig untergeordnete betriebliche Nutzung eines Telefonanschlusses am Wohnsitz des Herrn ***10*** nicht geeignet, einen Ort der Geschäftsleitung für die ***Bf1*** in Österreich zu begründen.

Soweit darüber hinaus weitere betrieblich bedingte Telefonate von der Behörde vermutet werden, bleibt es bei der bloßen Mutmaßung. Dies gilt auch für die Annahme der Behörde, Herr ***10*** habe in ***9*** auch gedankliche und schriftliche Bürotätigkeit ausgeübt.

Vielmehr waren die von der Behörde aufgeführten Telefonate ganz überwiegend privat veranlasst. Herr ***10*** hat mehrmals jährlich private Jagdveranstaltungen veranstaltet und organisiert. Er hat österreichweit Jagdfreunde, die er immer wieder telefonisch kontaktiert. Die geschäftlichen Telefonate werden fast ausschließlich von unterwegs aus mit dem Handy geführt.

Auch die von der Behörde unterstellte, vom Wohnsitz aus vorgenommene Terminkoordination geht von unvollständigen Sachverhaltsprämissen aus. Entgegen der Ansicht der Behörde

erfolgte die Terminkoordination mit den rund 200 Firmen zumeist kurzfristig. Eine Planung des gesamten Tagesablaufes von zu Hause aus war nicht möglich, weil die Dauer der einzelnen Termine meistens nicht abschätzbar gewesen ist. Deshalb erfolgte die Terminplanung weitaus überwiegend unterwegs und vom Auto aus mit dem Handy.

Den von der Behörde vorgelegten Telefonauswertungen ist zudem zu entnehmen, dass die Telefonate vom Festnetz völlig unregelmäßig stattgefunden haben. Auch daraus kann abgeleitet werden, dass die laufende Terminkoordination auf die von Herrn ***10*** beschriebene Weise (mobil und unterwegs) stattgefunden haben muss.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass solche technische Hilfsmittel (Telefonanschluss, Notebook) noch nichts über die (inhaltliche) Art der Tätigkeit aussagen (Vgl UFS 1.9.2010, RV/1716-W/08).

2.4 Kein Büro der ***Bf1*** im Wohnhaus in ***9***

Die Ausführungen der Behörde suggerieren, dass es im Wohnhaus in ***9*** ein Büro der ***Bf1*** gegeben hätte. Dies ist nicht der Fall, vielmehr handelt es sich bei der von der Behörde angeführten Räumlichkeit um ein Arbeitszimmer, wie es in jedem (größeren) Privathaushalt üblicherweise vorzufinden ist. Diese 9,88m² große Räumlichkeit, bei der es sich um das ehemalige Kinder-/Jugendzimmer (und jetziges Arbeitszimmer) des studierenden Sohnes handelt, wurde/wird von der gesamten Familie ***10***, hauptsächlich jedoch vom Sohn, für unterschiedliche Zwecke genutzt (so auch für die Vermietungstätigkeit, Ausbildung des Sohnes usw).

Würde man der Ansicht der Behörde folgen, dann hätte man dort - wie für ein Geschäftsbüro üblich - entsprechende Geschäftsunterlagen, Korrespondenz, Briefpapier uä auffinden müssen, was nicht der Fall ist. So haben sich etwa die älteren Produktkataloge und die Preislisten im Büro in ***2*** befunden. Dort ist Herrn ***10*** ein Regal für diese Utensilien zur Verfügung gestanden (vgl Anlage 1: Fotos Büro ***2***).

Gegenständliches Zimmer wurde auch vom Betriebsprüfer, Herrn ***42***, in Augenschein genommen. StB ***32*** und StB ***13*** waren bei der Besichtigung vor Ort. Es wurde von allen Beteiligten übereinstimmend festgestellt, dass es sich um das Kinder- bzw Jugendzimmer von Sohn ***21*** ***10*** handelt. Dort befindet sich ein kleiner Schreibtisch mit Fachbüchern des Sohnes, darüber hinaus Kleiderschränke (vgl Anlage 2: Fotos Kinderzimmer ***9***).

Zum Festnetzanschluss ist noch festzuhalten, dass sich der Hauptfestnetzanschluss in der Diele des Wohnhauses befindet. Der Anschluss im Kinderzimmer (das laut Behörde als Büro der ***Bf1*** dienen soll) ist nur für eine interne Hauskommunikation bzw zum Weiterverbinden

externer Anrufe geeignet. Direkte Auswärtstelefonate können mit dem Anschluss im Arbeitszimmer nicht geführt werden.

2.5 Erhebungen des österreichischen Finanzamtes im Jahr 2000

Die konkreten Umstände über das Tätigwerden der ***Bf1*** bzw von Herrn ***10*** für die ***Bf1*** waren der Behörde hinlänglich bekannt, weil es dazu bereits im Jahr 2000 entsprechende Ermittlungen der zuständigen Behörde gegeben hat. Am 19.4.2000 wurde von Frau Dr. ***43*** eine Niederschrift mit Herrn ***10*** aufgenommen, die zum einen die abgabenrechtliche Behandlung der ***Bf1*** untermauert (die Tätigkeit von Herrn ***10*** vor Ort in ***2*** wird durch die Diebstahlsanzeige bewiesen), zum anderen trotz der von Herrn ***10*** getätigten Angaben zu keiner steuerlichen Umqualifizierung geführt hat. Schon damals hat Herr ***10*** zu Protokoll gegeben, dass die ***Bf1*** für die Marktaufbereitung bzw den Vertrieb von Jagd- und Sportartikel in Österreich zuständig und somit hauptsächlich in Österreich tätig sei und er keinen Zweitwohnsitz in ***4*** besitze. An diesen Umständen hat sich auch im Prüfungszeitraum nichts geändert.

3. Rechtsansicht der Abgabepflichtigen: Ort der Geschäftsleitung der ***Bf1*** ist in ***2*** (***4***)

Ort der (tatsächlichen) Geschäftsleitung ist nach dem OECD-Kommentar jener Ort, an dem die grundlegenden Leitungs- und kaufmännischen Entscheidungen, die für die Führung der Geschäfte des Rechtsträgers im Ganzen notwendig sind, im Wesentlichen getroffen werden (Vgl Kommentar zu Art. 4 Abs. 3 OECD-MA, Rz. 24; nicht offizielle Übersetzung; im Original: „The place of effective management is the place where key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity’s business as a whole are in substance made.“). Nach nationalem Recht (§ 27 BAO) ist Ort der Geschäftsleitung der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung, somit der Ort, wo der für die Geschäftsführung entscheidende Wille (tatsächlich (Der Ort der Geschäftsleitung wird durch ein tatsächliches Verhalten (= der Ausübung der geschäftlichen Oberleitung) festgelegt. Der Ort der Geschäftsleitung ergibt sich aus der tatsächlichen Gestaltung und den wirtschaftlichen Umständen des konkreten Einzelfalles. Entscheidend ist das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse, vgl UFS 18.3.2013, RV/3084-W/12, VwGH 23.2.1987, 85/15/0131; 6.4.1995, 94/15/0206; 31.5.2000, 97/13/0200; 16.9.2003, 97/14/0169; UFS 19.1.2006, RV/0001- F/05)) gebildet wird (Siehe etwa Ritz, BAO 5 § 27 Tz 2 mwN; BFG 21.5.2014, RV/4100330/2012 mit Anmerkung Renner in ecolex 2014, 913). Ist der Ort der Willensbildung nicht feststellbar, ist auf den Ort abzustellen, an dem die geschäftsleitenden Tagesgeschäfte tatsächlich vorgenommen werden, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt (= die laufende Geschäftsführungstätigkeit entfaltet wird), sowie auf jene organisatorischen Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Gesellschaft gehören (Achatz/Bieber in

Achatz/Kirchmayr, KStG § 1 Tz 39; vgl auch Ritz, BAO § 27 Tz 4 unter Hinweis auf Tipke/Kruse, AO § 10 Tz 1 und VwGH 24.5.2012, 2008/15/0211. 7 UFS 18.3.2013, RV/3084-W/12).

Faktisch wird damit auf jenen Ort abgestellt, an dem die laufende Geschäftsführungstätigkeit entfaltet wird. Entscheidend ist somit idR jener Ort, an dem die zur Geschäftsführung befugten Personen die tatsächlichen, organisatorischen und rechtlichen Handlungen und Entscheidungen vornehmen, die für den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb (die Tagesgeschäfte) von Bedeutung sind. Nicht entscheidend ist hingegen der Ort, an dem die für den Geschäftsbetrieb getroffenen maßgebenden Entscheidungen lediglich formell verlautbart werden oder wo sich die Entscheidungen wirtschaftlich auswirken. Dies gilt gleichermaßen für den Ort, wo die Anordnungen ausgeführt oder wo die meisten Geschäfte abgeschlossen werden (UFS 18.3.2013, RV/3084-W/12).

Nach Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung kann eine Körperschaft nur einen Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung haben (Vgl UFS 23.8.2011, RV/0820-L/11; ebenso KStR 2013 Rz 6). Bei dezentralisierter Geschäftsführung ist der Ort der Geschäftsleitung dort anzunehmen, wo sich die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in organisatorischer (und wirtschaftlicher) Hinsicht bedeutungsvollste Stelle befindet (Ritz, BAO § 27 Tz 5 unter Hinweis auf BFH 21.9.1989, UR 1990, 193; ebenso KStR 2013 Rz 6). Nach Lechner (Lechner in Stoll-FS, 404; glA Perthold, in Gassner/Lang, Besteuerung, 313; glA Tipke/Kruse, AO, § 10 Tz 9; Koenig, in Pahlke/Koenig, AO 2, § 10 Tz 7; aM BFH, BStBl 1995 II 175, wonach jede nichtnatürliche Person einen Ort der Geschäftsleitung haben muss) kann unter gewissen Voraussetzungen die Annahme gerechtfertigt sein, eine Gesellschaft habe überhaupt keinen Ort der Geschäftsleitung. Tagesgeschäft der ***Bf1*** als Handelsvertreterin war im prüfungsgegenständlichen Zeitraum die Vermittlung von Geschäftsabschlüssen und Umsätzen für die ***5*** als Auftraggeberin.

- Diese Tätigkeit wurde von Herrn ***10*** (als Vertreter der ***Bf1***) vergleichbar einem Vertriebs- und Außendienstmitarbeiter fast ausschließlich unterwegs ausgeübt. Dies deckt sich auch mit der Feststellung der Behörde, wonach Herr ***10*** mit dem PKW zu Kunden in Österreich und auf Messen gefahren ist und dort Munition und Teile von Jagdwaffen sowie Wildwarngeräte vorgestellt hat.

- Geschäftstermine und Kundengespräche zur Geschäftsanbahnung haben entweder direkt beim Kunden oder bei der Auftraggeberin, sowie auf Messen und diversen (Werbe-) Veranstaltungen stattgefunden. Insbesondere wurden keine Kundentermine am Wohnsitz des Herrn ***10*** wahrgenommen und keine Geschäftsabschlüsse am Wohnsitz vermittelt. Von der Behörde wurde kein einziger Fall festgestellt, bei dem ein Geschäftsabschluss am Wohnsitz vermittelt worden wäre.

- Terminvereinbarungen und Terminkoordination wurden grundsätzlich und weitgehend unterwegs per Handy vorgenommen. Die Benutzung einer österreichischen Telefonnummer

erfolgte ausschließlich aus Kostengründen. Die gegenteilige Annahme der Behörde, dass Termine im „Büro“ in ***9*** koordiniert worden wären, ist nicht zutreffend (siehe im Detail oben unter Punkt 2.3)

- Sitz und Postanschrift der ***Bf1*** sind und waren seit 1984 in ***39***. Dass Sitz und Postanschrift im Prüfungszeitraum auch tatsächlich genutzt wurden, wird auch von der Behörde nicht in Zweifel gezogen. Insbesondere gibt es keine Feststellungen, dass Poststücke der ***Bf1*** an die österreichische Wohnsitzadresse zugestellt worden wären.

- Herrn ***10*** sind in ***2*** Büroräumlichkeiten (Schreibtisch, Besprechungstisch, Regale, EDV, Archiv im Keller) zur Erledigung von Büro- und Verwaltungsarbeiten zur Verfügung gestanden, welche auch regelmäßig von ihm zu eben diesem Zweck genutzt wurden. Weiters wurden dort die Buchführungsunterlagen der ***Bf1*** aufbewahrt. Dieses Faktum findet in der rechtlichen Würdigung der Behörde überhaupt keine Berücksichtigung. Vielmehr wird ohne Nachweise unterstellt, dass die erforderliche Bürotätigkeit in ***9*** ausgeübt worden sei.

Bei dezentralisierter Geschäftsführung ist der Ort der Geschäftsleitung dort anzunehmen, wo sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in organisatorischer und wirtschaftlicher Hinsicht die bedeutungsvollste Stelle befindet. Im konkreten Fall ist ein fixer Ort, wo der Wille der Geschäftsleitung zur Erzielung von Erlösen mit Kunden gebildet wurde ebenso wenig festmachbar, wie ein fixer Ort, an dem die Geschäftsabschlüsse vermittelt und/oder die geschäftsleitenden Tagesgeschäfte tatsächlich vorgenommen wurden. Dass wie von der Behörde angenommen der Wille der Geschäftsleitung, mit wem, wann und wo Geschäfte, Vermittlungen, Messen und Einkäufe getätigt werden, maßgeblich im Kinderzimmer in ***9*** gebildet worden wäre, trifft nicht zu.

Richtig ist, dass der Wille, wie und mit welchen Kunden die ***Bf1*** Erlöse erzielt, von Herrn ***10*** als Vertreter der ***Bf1*** gebildet worden ist. Wie und mit welchen Kunden der Auftraggeberin Umsätze vermittelt worden sind, ist vor Ort beim Kunden, auf Messen, bei diversen Verkaufs- und Informationsveranstaltungen bzw bei der Auftraggeberin entschieden worden. Dass der Wille der Geschäftsleitung unterwegs und dezentralisiert gebildet worden ist, geht auch aus den Feststellungen der Behörde hervor, wonach der Wille der Geschäftsleitung ident ist mit jenem des „Reisenden“ ***10***. Aus der Bezeichnung von Herrn ***10*** als „Reisenden“ ist zu schließen, dass der Wille der Geschäftsleitung der ***Bf1*** „auf Reisen“, somit unterwegs, gebildet wurde und nicht einem bestimmten Ort zugeordnet werden konnte. Am Wohnsitz des Herrn ***10*** fanden im maßgeblichen Zeitraum jedenfalls keine Kundengespräche statt, sodass am Wohnsitz keinesfalls der entsprechende Wille der Geschäftsleitung, der zur Begründung des Ortes der Geschäftsleitung führen könnte, gebildet wurde.

Einzige Konstante im Prüfungszeitraum war die Abwicklung der Verwaltungs- und Buchhaltungsaufgaben, welche am Sitz der Gesellschaft in ***2*** durchgeführt werden. Feststeht, dass die organisatorischen Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Gesellschaft gehören, nahezu ausschließlich in ***2*** (***4***) vorgenommen worden sind. In organisatorischer Hinsicht handelt es sich dabei somit um die bedeutungsvollste Stelle. Der Ort der Geschäftsleitung der ***Bf1*** war im Prüfungszeitraum demnach in ***2***, ***4***.

Vor diesem Hintergrund erweisen sich die vorliegenden Bescheide als unrichtig, sodass eine gänzliche Aufhebung der damit in Zusammenhang stehenden Vorschriften an Körperschaftsteuer (sowie der daraus abgeleiteten Nebenansprüche) zu erfolgen hat.

4. Keine Umsatzsteuerpflicht in Österreich

Unter Verweis auf die Feststellungen im Prüfungsbericht Tz 1 (KöSt, Ort der GL in Ö) geht die Behörde davon aus, dass es sich bei der ***Bf1*** um ein österreichisches Unternehmen handle und somit in Österreich USt-Pflicht bestehe. Sodann stellt die Behörde das Vorliegen einer Betriebsstätte am Wohnsitz in ***9*** fest, da sich dort einerseits der Ort der Geschäftsleitung als auch Büro, Lager, Garage/Abstellfläche für den betrieblichen PKW, wie überhaupt sämtliches Betriebsvermögen, das der ***Bf1*** zur Ausübung ihres Betriebes dient, befänden. Es finden sich allerdings keine Feststellungen zum Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit der ***Bf1***.

Vor diesem Hintergrund steht die Bescheidbegründung der Behörde zur Umsatzsteuer im Widerspruch zur Bescheidbegründung zur Körperschaftsteuer. Während bei der Körperschaftsteuer davon ausgegangen wird, dass der Ort der Geschäftsleitung in Österreich ist, wird für die Umsatzsteuer diese Schlussfolgerung offenbar nicht mehr gezogen, weil die Umsatzsteuerpflicht in Österreich nicht auf den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit sondern auf das Vorliegen einer Betriebsstätte gestützt wird. Wenn tatsächlich der Ort der Geschäftsleitung in Österreich wäre, wäre auch der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit in Österreich anzunehmen, sodass das Vorliegen einer Betriebsstätte nicht mehr geprüft werden müsste.

4.1 Keine Ort der Geschäftsleitung und kein Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit in Österreich

Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit ist nach Art 10 EU-DfV jener Ort, an dem die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vorgenommen werden. Zu seiner Bestimmung werden dabei der Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung des Unternehmens getroffen werden, der Ort des satzungsmäßigen Sitzes und der Ort, an dem die Unternehmensleitung zusammenkommt, herangezogen. Kann der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit anhand dieser Kriterien nicht eindeutig bestimmt werden, so wird der Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung des Unternehmens getroffen werden, zum vorrangigen Kriterium.

Der satzungsmäßige Sitz der ***Bf1*** befindet sich seit 1984 in ***2***, ***4***. Wesentliche Entscheidungen zur allgemeinen Leitung des Unternehmens werden in ***2*** getroffen. Im Detail darf in diesem Zusammenhang auf unsere Ausführungen gegen das Vorliegen eines Ortes der Geschäftsleitung unter Punkt 2. und 3. verwiesen werden.

4.2 Keine Betriebsstätte in Österreich

Entgegen der Ansicht der Behörde liegt auch keine Betriebsstätte iSd § 29 BAO am Wohnsitz des Herrn ***10*** in ***9*** vor.

Nach § 29 BAO ist eine Betriebsstätte jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31 BAO) dient. Als Betriebsstätte gelten dabei insbesondere etwa Warenlager oder sonstige Einrichtungen, die dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des Betriebes dienen (Abs 2). Warenlager sind Einrichtungen, in denen Waren, Rohstoffe, (Halb-) Fertigprodukte zum Zweck der weiteren Verarbeitung, Veräußerung oder Auslieferung aufbewahrt werden (Vgl Ritz, BAO5 § 29 Tz 10 unter Hinweis auf König, in Pahlke/König, A02, § 12 Tz 28). Dass sich der Ort der Geschäftsleitung nicht in ***9*** befindet (vgl § 29 Abs 2 lit a BAO) wurde bereits oben ausführlich dargestellt.

Gem Art 5 Abs 1 DBA ***4***-Österreich ist eine Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung von Gütern/Waren des Unternehmens benutzt werden (Art 5 Abs 4 lit a DBA) bzw Bestände von Gütern/Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Lagerung/Ausstellung unterhalten werden, gelten nicht als Betriebsstätte (Art 5 Abs 4 lit b DBA).

Im Keller des Wohnhauses von Herrn ***10*** wurden - neben überwiegend privaten Utensilien und Gegenständen - auch einzelne Vorführgegenstände und diverser Betriebsbedarf gelagert, die Herr ***10*** bei Kundenbesuchen mitzuführen hatte. Es handelt sich dabei um nicht zum Verkauf gedachte Vorführgegenstände und nicht um Waren, Rohstoffe oder (Halb-) Fertigprodukte, welche zur Verarbeitung, Veräußerung oder Auslieferung aufbewahrt wurden.

Als Zwischenergebnis kann somit festgehalten werden, dass es sich im gesamten Prüfungszeitraum bei dem Lagerraum im Keller des Wohnhauses des Herrn ***10*** in ***9*** weder nach nationalem noch nach internationalem Recht um eine Betriebsstätte gehandelt hat.

Voraussetzung sowohl für den Betriebsstättenbegriff nach nationalem als auch nach internationalem Recht ist eine dauerhafte Verfügungsmacht über eine ortsbezogene Einrichtung. Der Unternehmer muss zur Begründung einer Betriebsstätte über eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung verfügen (örtliches Element). Diese ausreichend

ortsbezogenen Anlagen oder Einrichtungen müssen der Ausübung einer betrieblichen Tätigkeit dienen (funktionales Element), und schließlich muss der Unternehmer über diese Anlagen oder Einrichtungen mit einer gewissen Dauerhaftigkeit verfügen können (zeitliches Element) (Vgl Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I Z 00 Rz 192). Sowohl nach Ansicht des VwGH als auch nach der österreichischen Finanzverwaltung begründen die bloße Mitbenutzung einer Geschäftseinrichtung bzw die bloße Mitbenutzungsmöglichkeit an Räumen noch keine Betriebsstätte (Vgl VwGH 25.11.1992, 91/13/0144; vgl weiters VPR 2010, Rz. 170). Das Kinderzimmer wurde/wird primär vom Sohn des Herrn ***10*** privat genutzt. Eine Mitbenutzungsmöglichkeit durch Herrn ***10*** ist nach der Rechtsprechung unschädlich.

Nach Rechtsprechung des VwGH (VwGH 24.10.1990, 86/13/0032) kann gegebenenfalls auch die Wohnung eines selbständigen Handelsvertreters eine Betriebsstätte darstellen, wenn dieser am Ort seiner Tätigkeit über eine Wohnung verfügt. Herr ***10*** hat seine Handelsvertretertätigkeit im Prüfungszeitraum unterwegs und dezentralisiert ausgeübt und hat insbesondere am österreichischen Wohnsitz keine Kundengespräche wahrgenommen.

Ein konkreter Tätigkeitsort, an welchem Herr ***10*** tätig geworden ist und zur Begründung einer Betriebsstätte über eine Wohnung verfügen hätte können, kann nicht festgemacht und demnach am Wohnsitz des Herrn ***10*** in ***9*** auch aus diesem Grund keine Betriebsstätte begründet werden (nähere Ausführungen zur Geschäftstätigkeit der ***Bf1*** siehe oben).

Darüber hinaus hätte nach Rechtsprechung des UFS die Behörde zur Begründung einer Betriebsstätte am Wohnort des Herrn ***10*** Feststellungen treffen müssen, welche betriebliche Betätigung mit welcher Intensität in der Wohnung tatsächlich ausgeübt worden sind um geschäftliche Aktivitäten von bloßen - nicht Betriebsstätten begründenden - Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten abzugrenzen. Bei „Tätigkeiten vorbereitender Art“ handelt es sich um solche, die zeitlich vor der Haupttätigkeit ausgeübt werden. „Hilfstätigkeiten“ hingegen begleiten die Haupttätigkeiten und folgen ihnen zeitlich nach (UFSL vom 16.5.2011, RV/0787-L/10 unter Hinweis auf Gassner/Lang/Lechner, Die Betriebsstätte im Recht der DBA, 83). Der UFS führt weiters aus, dass etwa das Vorhandensein eines Laptops und eines Rechners in der Wohnung noch nicht zweifelsfrei zur Annahme einer Betriebsstätte führt. Auch das Vorhandensein einzelner Gegenstände begründet noch nicht zweifelsfrei eine Betriebsstätte (UFSL vom 16.5.2011, RV/0787—L/10-RSl; so auch UFSW 1.9.2010, RV/1716-W/08). Korrespondierend mit der zitierten Rechtsprechung verneint auch das BMF das Vorliegen einer Betriebsstätte, wenn Art und Umfang der Tätigkeit in der Wohnung nicht über den Rahmen einer bloß unterstützenden Tätigkeit hinausgeht (EAS 849 vom 28.3.1996).

Bei den von der Behörde am Wohnsitz von Herrn ***10*** festgestellten Tätigkeiten handelte es sich ausschließlich um Tätigkeiten vorbereitender Art. Herr ***10*** hat seine Tätigkeit dezentralisiert ausgeübt und hat insbesondere am österreichischen Wohnsitz keine

Kundengespräche/-termine wahrgenommen. Weder das im Wohnhaus befindliche (der gesamten Familie zur Verfügung stehende und insbesondere vom Sohn des Herrn ***10*** genutzten) Kinderzimmer noch die Lagerung einiger Vorführgegenstände im Kellerraum begründet im Prüfungszeitraum eine Betriebsstätte.

Daraus ist zu schließen, dass am Wohnsitz des Herrn ***10*** keine Betriebsstätte anzunehmen war und ist.

Weiters ist anzumerken, dass der Betriebsstättenbegriff gem § 29 BAO nicht mit dem umsatzsteuerlichen Begriff der festen Niederlassung gleichzusetzen ist. Der Begriff der festen Niederlassung ist enger zu verstehen als jener der Betriebsstätte nach § 29 BAO (Vgl. Ruppe/Achatz, UStG4 § 3a Rz 60).

Zumal bereits keine Betriebsstätte iSd BAO im Inland vorliegt und der umsatzsteuerliche Begriff der festen Niederlassung noch enger gefasst ist, liegt auch aus umsatzsteuerlicher Sicht keine (leistungsbeteiligte) feste Niederlassung vor. iSd UStG ist der Begriff der „Betriebsstätte“ richtlinienkonform und nach Rechtsprechung des EuGH (ua EuGH 28.6.2007, C-73/06, Planzer, sowie EuGH 17.7. 1997, C-190/95, Aro Lease) als feste Niederlassung iSd Art 11 und Art 53 VO (EU) 282/2011 zu verstehen. Eine feste Niederlassung iSd UStG liegt demnach vor, wenn sowohl ein Mindestbestand an Personal, ein Mindestbestand an Sachmitteln sowie ein hinreichender Grad an Beständigkeit kumulativ erfüllt sind (vgl. Salzburger Steuerdialog 2015, Ergebnisunterlage Workshop USt, LSt, IStR, BAO vom 25.11.2015). Jedenfalls verfügte die ***Bf1*** in ***9*** nicht über einen Mindestbestand an Sachmitteln, aber auch nicht über Personal iES, da die Tätigkeit ausschließlich vom Geschäftsführer ausgeübt wurde. Das zur Begründung einer festen Niederlassung erforderliche ständige Zusammenwirken von persönlichen und Sachmitteln ist unzweifelhaft zu verneinen. Die Ausführungen der Behörde, wonach ein ständiges Zusammenwirken von persönlichen und Sachmitteln gegeben wäre, entsprechen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten.

Es kann daher festgehalten werden, dass gegenständlich im gesamten Prüfungszeitraum weder eine Betriebsstätte nach BAO noch nach UStG, als auch keine feste Niederlassung vorliegen. Vor diesem Hintergrund erweisen sich auch die vorliegenden Umsatzsteuerbescheide als unrichtig, sodass eine gänzliche Aufhebung der damit in Zusammenhang stehenden Vorschriften an Umsatzsteuer (sowie der daraus abgeleiteten Nebenansprüche) zu erfolgen hat.

5. Fazit

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass sich im gesamten Prüfungszeitraum weder Ort der Geschäftsleitung noch eine Betriebsstätte oder feste Niederlassung der ***Bf1*** in Österreich befunden haben und daher weder Körperschaftsteuer- noch Umsatzsteuerpflicht in Österreich gegeben ist.

Diese abgabenrechtliche Würdigung steht auch in Einklang mit der bisherigen steuerlichen Würdigung durch das deutsche Finanzamt. In ***4*** wurden stets alle abgabenrechtlichen Pflichten erfüllt. Auch das österreichische Finanzamt hat bis zum Jahr 2014 trotz umfassender Sachverhaltskenntnis keine Veranlassung gesehen, gegenständlichen Sachverhalt einer Besteuerung in Österreich zu unterziehen. Zuletzt hatte Frau Dr. ***43*** Anfang 2014 anlässlich von Ermittlungen in Zusammenhang mit dem KFZ der ***Bf1*** versichert, dass „alles in Ordnung ist“ und die Angelegenheit abgeschlossen sei.

Vor diesem Hintergrund erweisen sich sämtliche vorliegenden Bescheide als unrichtig, sodass eine gänzliche Aufhebung der damit in Zusammenhang stehenden Abgabenvorschreibungen (sowie der daraus abgeleiteten Nebenansprüche) zu erfolgen hat."

In einer **Stellungnahme des Betriebsprüfers** ***45*** zur Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2007-2013 jeweils vom 27.11.2015, sowie zur Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2007-2013 jeweils vom 27.11.2015, eingebracht am 01.02.2016 von Leitner Leitner, als steuerliche Vertretung der Abgabepflichtigen ***Bf1*** heißt es:

"Stellungnahme zur Tz 1 im Bericht zur Außenprüfung und zur Beschwerde Seite 2-12 hinsichtlich des Orts der Geschäftsleitung und Körperschaftsteuerpflicht in Österreich. Der Beschwerdeführer führt an, dass für die Jahre 2007 und 2008 Verjährung eingetreten sei. Weiters wird angeführt, dass der Eintritt der Verjährung im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten sei. Das Finanzamt ***46*** hat diese Bestimmung von Amts wegen beachtet. Der Abgabenanspruch für das Jahr 2007 beginnt mit Ablauf des Jahres 2007 und endet nach 5 Jahren am 31.12.2012, der Anspruch für 2008 endet am 31.12.2013. Im Jahr 2012 wurde an das Finanzamt ***1***, ***4***, ein Ersuchen um Rechtshilfe gestellt, um Aufklärung über den Sitz bzw. Ort der Geschäftsleistung und Tätigkeit der ***Bf1*** zu erhalten. Da dieses unbeantwortet blieb, wurde ein weiteres Auskunftersuchen im Jahr 2013 an die Bundesrepublik ***4*** gerichtet. Deswegen führte das Finanzamt ***47*** ***63*** in diesem Jahr eine Nachschau bei der Firma ***22*** durch. Im Nachschaubericht wurde festgestellt, dass der Ort der Geschäftsleitung eher in Österreich anzusiedeln sei. Im Jahr 2014 wurde beim Finanzamt ***47*** hinsichtlich des 2. Auskunftersuchens um Ergänzungen angesucht. Damit wurde die Verjährungsfrist bis ins Jahr 2015 verlängert. Im Jahr 2015 wurde die Betriebsprüfung durchgeführt. Sämtliche Tätigkeiten und Schriftstücke sind im Abgabenakt dokumentiert. Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist eine Dokumentierung der Amtshandlungen gem. § 209 (1) BAO, im Bescheid nicht erforderlich.

Der Beschwerdeführer führt weiters an, dass die Ermittlungen der Abgabenbehörde ergebnisorientiert und einseitig erscheinen würden. Eine umfassende Ermittlung der Gesamtumstände könne der Bescheidebegründung nicht entnommen werden, weiters seien Teilbereiche verkürzt wiedergegeben worden. Wäre die Arbeit der Abgabenbehörde und insbesondere die Tätigkeit der Betriebsprüfung nicht ergebnisorientiert, so wäre diese von

vorher herein als sinnlos zu betrachten. Es gehört zu den Kernaufgaben der Betriebsprüfung alle festgestellten Sachverhalte abgabenrechtlich zu würdigen und als Ergebnis einen Abgabenbescheid zu erlassen.

Auch eine Einseitigkeit und eine Verkürzung von Teilbereichen kann ich nicht erkennen. In meiner Bescheidbegründung (Tz. 1 des Berichts zur Außenprüfung) bin ich auf die grundsätzliche abgabenrechtliche Situation eingegangen. Weiters habe ich die Tätigkeit der „Ein-Personen-GmbH“ ***Bf1*** und ihres Geschäftsführers Herrn ***10*** ausführlich dargestellt. Ich habe meine Wahrnehmungen betreffend dem Sitz der Gesellschaft in ***2***, ***4***, und den dort tätigen steuerlichen Vertreter und Buchhalter geschildert. In umfangreichen Erörterungen habe ich die Nutzung der Räumlichkeiten im privaten Wohnhaus, die Nutzung der gesamten Betriebs- und Geschäftsausstattung, der Fahrzeuge und des Festnetztelefonanschlusses in ***9***, Österreich, beschrieben.

Der Beschwerdeführer vertritt die Rechtsansicht, dass der Ort der Geschäftsleitung dort sei, wo die für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet würden. Wie ich bereits oben angeführt habe, ist die ***Bf1*** eine „Ein-Personen-GmbH“. Herr ***10*** ist der einzige Gesellschafter und Geschäftsführer und der einzige Büro- und Vertriebsmitarbeiter. Er gibt sich quasi selbst die Anordnung, die nötigen Maßnahmen für die Gesellschaft durchzuführen. Diese „angeordneten“ Maßnahmen führt er in ganz Österreich durch.

Als immer wiederkehrender Ort, sind die von der ***Bf1*** genützten Räumlichkeiten an seiner Wohnadresse in ***9*** anzusehen. Dort ergreift er wichtige Maßnahmen für die ***Bf1***.

Gegen Entgelt nützt die ***Bf1*** und damit Herr ***10*** selbst, im Haus seiner Gattin, für unterschiedliche betriebliche Zwecke die Räumlichkeiten (Büro und Lager) und den Festnetztelefonanschluss. Zu diesen Maßnahmen noch mehr weiter unten.

Eine weitere Maßnahme ist auch der Auftrag, an die Firmen ***14*** und ***13*** in ***2***, die Buchhaltung und die Vertretung in steuerlichen Angelegenheiten durchzuführen. Dieser Maßnahme bedient sich eine Vielzahl von Firmen. In Österreich und ***4*** wäre dann zum Großteil der Ort der Geschäftsleitung dort, wo das Büro der Buchhaltung oder der steuerlichen Vertretung angesiedelt ist.

Lt. Beschwerdeführer hätten am Wohnsitz des Herrn ***10*** keine persönlichen Kundenkontakte und Geschäftstermine stattgefunden.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist das sehr wohl der Fall. In den umfangreichen Telefonrechnungen (dazu nehme ich weiter unten noch umfassend Stellung) ist ersichtlich, dass Herr ***10***, mehrfach monatlich, sowohl mit Kunden, als auch mit Lieferanten und mit

dem Auftraggeber ***11***, ***12***, persönlichen telefonischen Kontakt gehabt hat. Dabei ist es mit den Lieferanten (ersichtlich in der Belegsammlung und Buchführung) nachweislich zu Geschäftsabschlüssen und Wareneinkäufen von der ***22*** gekommen. Vom betrieblichen Charakter der vielzähligen Gespräche mit der ***5*** kann ausgegangen werden.

Der Beschwerdeführer stellt fest, dass es in der Natur der Sache liege, dass sich das Notebook und der Firmen-PKW nicht am Sitz der Gesellschaft befinde sondern bei der Person die diese Sachen nütze. Weiters umfasse die mobile BGA auch Vorführgegenstände. Zusammenfassend sei festzuhalten, dass keine BGA angeschafft worden sei, die auf ein Büro in ***9*** schließen lasse. Bei der BGA würde es sich um keine Büroausstattung im klassischen Sinn handeln, sondern vorwiegend um Vorführgeräte, Messegegenstände und bewegliche Gegenstände, die im PKW mitgeführt würden. Nach Ansicht der Betriebsprüfung wird das betriebliche Notebook einerseits für Bürotätigkeiten im Büro in ***9*** und andererseits als Arbeitsgerät bei Kundenbesuchen eingesetzt. Der PKW dient überwiegend für den betrieblichen Gebrauch und kann auch privat benutzt werden. Im betrieblichen Anlageverzeichnis zum 30.04.2012, befinden sich weitere Gegenstände die ausschließlich in ***9*** genutzt werden. Neben der, in der Beschwerde angeführten, mobilen, BGA ein „Altbestand Inventar“, 1990-1998, mit Anschaffungskosten € 11.638,14, Buchwert € 0,-. Dies sind die Möbel (Schreibtisch und Kästen) im Büro. Weiters eine „Besprechungsgarnitur Sedda“, 16.06.2009, AK 2.224,90, BW 1.574,-, diese befindet sich im betrieblich genützten Kellergeschoß. Weiters befindet sich im Betriebsvermögen und in ***9*** eine „Arbeitstischkombination Fa. ***27***“, 08.06.2010, AK 1.095,04, BW 884,-.

Der Beschwerdeführer ist der Ansicht, dass die Annahme der Behörde, dass Herr ***10*** laufend betrieblich vom Festnetzanschluss in ***9*** telefoniert hätte, nicht zutreffend sei. Er führt weiters an, dass sich diese Feststellung offenbar auf 26 angeblich betriebliche Telefonate im Zeitraum 2006 bis 2013 (somit durchschnittlich 3 bis 4 Telefonate pro Jahr) beziehe. Selbst wenn man dabei von betrieblichen Telefonaten ausgehen würde, wäre eine solche völlig untergeordnete betriebliche Nutzung eines Telefonanschlusses am Wohnsitz des Herrn ***10*** nicht geeignet, einen Ort der Geschäftsleitung für die ***Bf1*** in Österreich zu begründen.

Der Beschwerdeführer geht von 3 bis 4 Telefonaten pro Jahr aus. Es dürfte ihm dabei entgangen sein, dass ich bei meiner bisherigen Aufstellung mehrmals das Wort „auszugsweise“ verwendet habe. Der Betriebsprüfung liegen im Arbeitsbogen umfangreiche Telefonrechnungen mit Gesprächsnachweisen vor.

Im Zeitraum 01.07. bis 30.08.2006 wurden vom Festnetzanschluss in ***9***, tagsüber und nicht an Wochenenden, 51 Telefonate außerhalb des Bezirkes ***46***, geführt. Davon sind Tage dabei an denen bis zu 7 Telefonate (12 würde man Bezirk ***46*** dazuzählen)

regelmäßig über den Tag verteilt geführt wurden. 2 Telefonate wurden in diesem Zeitraum mit dem Auftraggeber ***11***, ***12***, geführt.

Im Zeitraum 01.06. bis 30.06.2007 waren 38 Telefonate außerhalb Bezirk ***46***, 5 davon mit ***5***, ***12*** und 1 davon mit dem Lieferanten ***24*** - dieser lieferte Befestigungsklammern, was auch in der Belegsammlung und Buchführung ersichtlich ist.

Im Zeitraum 01.07. bis 31.07.2007 waren 42 Telefonate außerhalb Bez. ***46***, 6 davon mit ***5*** und 2 davon mit dem Lieferanten ***25*** - dieser lieferte Heckträger.

Im Zeitraum 01.09. bis 30.09.2007 waren 47 Telefonate außerhalb Bez. ***46***, 10 davon mit ***5*** und 4 davon mit Lieferant ***48*** = ***23*** - dieser lieferte Nachsichtgeräte.

Im Zeitraum 01.06. bis 30.06.2010 waren 81 Telefonate außerhalb Bez. ***46***, 9 davon mit ***5*** und 3 davon mit Lieferant ***27*** - dieser lieferte Arbeitstischkombination.

Im Zeitraum 01.12. bis 31.12.2010 waren 47 Telefonate außerhalb Bez. ***46***, 3 davon mit ***5*** und 1 davon mit Lieferant ***28*** Ltd. - dieser lieferte Entfernungsmesser.

Im Zeitraum 01.04. bis 31.05.2011 waren 78 Telefonate außerhalb Bez. ***46***, 5 davon mit ***5***.

Im Zeitraum 01.09. bis 31.10.2012 waren 55 Telefonate außerhalb Bez. ***46***, 1 davon mit ***5***, 5 davon mit der ***31*** und 1 davon mit Lieferant ***23*** - dieser lieferte Gewaff-Füllung.

Im Zeitraum 01.01. bis 31.01.2013 waren 102 Telefonate außerhalb Bez. ***46***, 13 davon mit ***5***.

Das Bild dieser jeweiligen Monatsauszüge setzt sich in der Jahresbetrachtung fort. In der Belegsammlung ist ersichtlich, dass jedes Jahr Hunderte Telefonate im ganzen Bundesgebiet geführt wurden.

Würde ich jetzt alleine die Telefonate betrachten, die mit der ***11***, ***12***, geführt wurden - diese ist der alleinige Auftraggeber und Provisionszahler für die Vermittlungsleistungen der ***Bf1*** und somit der wichtigste Geschäftspartner – so käme ich jedes Jahr alleine mit ihr auf eine Vielzahl von betrieblichen Gesprächen. Weiters noch die Gespräche mit den Lieferanten der ***Bf1***. Dort wurden Waren bestellt und an die ***22*** geliefert. Es steht außer Zweifel, dass es sich hier um betriebliche Gespräche handelte und konkrete Geschäftsabschlüsse erfolgten. Weiters auch noch die betrieblichen Gespräche mit der ***31***, wo die ***22*** bzw. Herr ***10*** Aussteller ist und wo es zu wichtigen Kundenkontakten kommt. Ob diese betrieblichen Gespräche vom Büro, vom Gang

oder von sonst irgendeinem Zimmer im Wohnhaus in ***9*** geführt wurden ist irrelevant, sie wurden jedenfalls nicht am Sitz der Gesellschaft in ***2*** geführt. Es liegt in der Natur der Sache, dass zu diesen betrieblichen Telefonaten auch Bürotätigkeiten, wie Berechnungen, Planungen und Notizen erforderlich sind. Für die Betriebsprüfung ist es eine Tatsache, dass die ***Bf1*** bzw. Herr ***10***, den für die Geschäftsführung entscheidenden Willen in ***9*** gebildet, bzw. die für die Geschäftsführung angeordneten nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit und die Tagesgeschäfte die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt, als immer wiederkehrenden Ort, in ***9***, durchgeführt hat.

Vom Beschwerdeführer wurde angemerkt, dass sich im Wohnhaus der Familie ***10*** kein typisches Büro befinden würde. Vielmehr sei es das ehemalige Kinder- bzw. Jugendzimmer des Sohnes und würde hauptsächlich von diesem genutzt. Das gegenständliche Zimmer sei vom Betriebsprüfer, ***42***, unter Anwesenheit der StB ***49*** und StB ***13*** besichtigt worden. Dabei sei übereinstimmend festgestellt worden, dass es sich um das Kinder- bzw. Jugendzimmer des Sohnes ***21*** ***10*** handeln würde. Wie bereits im Bericht in der Tz. 1 angeführt, bleibe ich dabei, dass dieses Büro nicht hauptsächlich vom Sohn genutzt wird. Er war im gesamten geprüften Zeitraum Schüler, anschließend Präsenzdienler und Student in Salzburg. Ich kann dabei keine übergeordnete Nutzung feststellen. Außerdem weiß ich nicht mehr, was die StB ***49*** und ***13*** bei der Besichtigung gesagt haben, aber ich weiß definitiv dass ich sicher nicht von einem „Kinder-/Jugendzimmer“ gesprochen habe. Es deutete auch nichts darauf hin, dass dies so sei. Vielmehr habe ich davon gesprochen, ob in diesem Zimmer die im betrieblichen Anlageverzeichnis eingetragenen Gegenstände vorhanden sind. Ich habe einen älteren Schreibtisch und Kästen wahrgenommen, ein Notebook und ein Telefon auf dem Tisch. Ich fragte Herrn ***10*** ob dies die Einrichtung und das Notebook lt. Anlageverzeichnis sei. Diese Frage hat er mit Ja beantwortet. Ich fragte ihn auch, ob die Arbeitstischkombination lt. Anlageverzeichnis auch hier sei. Darauf antwortete er, dass diese nicht im Wohnhaus sei, sondern in einem nahe liegenden Gebäude, aber für betriebliche Zwecke dienen würde.

Der Beschwerdeführer gibt an, dass der Behörde die konkreten Umstände über das Tätigwerden der ***Bf1*** seit dem Jahr 2000 hinlänglich bekannt wären. Dazu kann ich nur sagen, dass das Jahr 2000 nicht Prüfungsgegenstand ist und dass meiner Meinung nach damals vermutlich keine Zweifel aufkamen. Allerdings kamen im Ermittlungsverfahren ab dem Jahr 2012 Zweifel auf. Diese wurden mit dem oben angeführten Nachschaubericht des Finanzamtes ***47*** bestätigt.

Von Seite 9-12 der Beschwerde gibt der Beschwerdeführer die Rechtsansicht des Abgabepflichtigen hinsichtlich des Ortes der Geschäftsleitung der ***Bf1*** in ***2***, ***4***, wieder. Er führt dabei alle bisher behandelten Punkte noch einmal an, um diese Rechtsansicht zu untermauern.

Die Betriebsprüfung ist der Ansicht, dass in ihrer Stellungnahme ein Großteil dieser Punkte klargestellt werden konnte, dass sich der Ort der Geschäftsleitung im Prüfungszeitraum 2007 - 2013 in Österreich befindet und dass die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht der ***Bf1*** in Österreich vorliegt.

Stellungnahme zur Tz 3 im Bericht zur Außenprüfung und zur Beschwerde Seite 12-17 hinsichtlich der Umsatzsteuerpflicht in Österreich

Der Beschwerdeführer ist der Ansicht, dass sich in Österreich kein Ort der Geschäftsleitung, keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit und keine Betriebsstätte befinden. Weiters zitiert er zum Begriff der Betriebsstätte den § 29 BAO und führt dabei allerdings nicht den Absatz 2 Lit. a an. Gemäß dieser Gesetzesstelle ist eine Betriebsstätte auch insbesondere jene Stätte an der sich die Geschäftsleitung befindet.

Aufgrund der, zur Tz.1 angeführten, Sachverhalte ist die Betriebsprüfung nach wie vor der Ansicht, dass sich der Ort der Geschäftsleitung und die wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit in Österreich befinden. Die Firma ***Bf1*** bzw. Herr ***10*** fährt zu Kunden und auf Messen in Österreich und stellt dort Munition und Teile von Jagdwaffen sowie Wildwarngeräte vor. Es werden dadurch Geschäftsabschlüsse zwischen österreichischen Kunden und der österreichischen Firma ***11***, ***12***, vermittelt. Wirtschaftliche Grundlage für die ***22*** sind die Provisionen die sie für diese Leistungen von der ***5*** erhält.

Weiters führt der Beschwerdeführer an, dass der Unternehmer zur Begründung einer Betriebsstätte, mit einer gewissen Dauerhaftigkeit über eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung für die Ausübung einer betrieblichen Tätigkeit verfügen müsse. Die bloße Mitbenutzungsmöglichkeit an Räumen sei noch keine Betriebsstätte. Das Kinderzimmer würde primär vom Sohn privat genutzt. Zusätzlich führt er an, dass auch eine Wohnung eine Betriebsstätte sein könne, dass dies aber hier nicht der Fall sei, da Art und Umfang der Tätigkeit in der Wohnung nicht über bloß unterstützende Tätigkeit hinausgehe.

Bei der Betriebsbesichtigung konnte ich im fraglichen Raum kein Kinderzimmer erblicken.

Vielmehr sah ich einen etwas ältlichen Büroraum, der jedenfalls von der Firma ***22*** bzw. Herrn ***10*** genutzt wird. Siehe dazu auch meine genauen Ausführungen in der Tz. 1 des Berichts zur Außenprüfung und in dieser Stellungnahme oben.

Im Lagerraum im Kellergeschoß befinden sich Regale mit Munition, Waffen(teilen) und Wildwarngeräten befüllt. In der Buchhaltung der ***22*** sind auf dem Konto 3200 „Wareneinkauf“ in der Textspalte die Einträge „***5***, testmaterial“ ersichtlich. Dies sind betriebliche Munitionseinkäufe, die sich im Lager des Kellers befanden. Weiters bucht die Firma ***22*** auf dem Konto 4211 „Lagermiete“ monatlich € 500,- als Aufwand für die Benützung der Räumlichkeiten (Büro und Lager) des Wohnhauses. Für die Betriebsprüfung ist

mit der ständigen betrieblichen Nutzung des Festnetztelefons und diesen Räumlichkeiten der Begriff der Betriebstätte erfüllt.

Der Beschwerdeführer erläutert, dass auch nicht der umsatzsteuerliche Begriff der festen Niederlassung erfüllt sei. Diese liege vor, wenn sowohl ein Mindestbestand an Personal, ein Mindestbestand an Sachmitteln sowie ein hinreichender Grad an Beständigkeit kumulativ erfüllt seien. Außerdem sei das, zur Begründung einer festen Niederlassung, erforderliche ständige Zusammenwirken von persönlichen und Sachmitteln zu verneinen.

Die Betriebsprüfung ist der Ansicht, dass in der „Ein-Personen-GmbH“ ***Bf1*** der Mindestbestand an Personal durch den Gesellschafter-Geschäftsführer Herrn ***10*** gegeben ist.

Er persönlich wird mit den betrieblichen Sachmitteln (dem gesamten Anlagevermögen - wie in dieser Stellungnahme zur Tz. 1 erläutert) tätig. Dies im gesamten Prüfungszeitraum von 2007 - 2013, was eine gewisse Beständigkeit ausdrücken sollte.

Als Fazit stellt der Beschwerdeführer fest, dass seine abgabenrechtliche Würdigung auch in Einklang mit der bisherigen steuerlichen Würdigung durch das deutsche Finanzamt stehe. In ***4*** würden stets alle abgabenrechtlichen Pflichten erfüllt worden sein. Auch das österreichische Finanzamt hätte bis zum Jahr 2014 trotz umfassender Sachverhaltskenntnis keine Veranlassung gesehen, gegenständlichen Sachverhalt einer Besteuerung in Österreich zu unterziehen.

Die ***Bf1*** hat ein Wirtschaftsjahr vom 01.05. eines Jahres bis zum 30.04. des Folgejahres. Der letzte veranlagte Zeitraum (Bescheid für die Körperschaftsteuer Jahr 2012) in ***4*** war der Zeitraum 01.05.2011 bis 30.04.2012. Das Finanzamt ***47*** führte am 01.08.2013 eine Nachschau bei der ***Bf1*** durch. Wie bereits oben angeführt wurde dabei festgestellt, dass der Ort der Geschäftsleitung eher in Österreich anzusiedeln sei.

Zusätzlich wurden im Jahr 2014 vom Finanzamt ***47*** Ergänzungen an das Finanzamt ***46*** nachgereicht. Das bedeutet, dass die deutsche Finanzverwaltung bisher nur die Verhältnisse bis 2012 gewürdigt hat und die neueren Erkenntnisse dort noch in keinen Abgabenbescheid eingeflossen sind. Die Finanzverwaltung Österreichs hatte daher bis zum Jahr 2014 keineswegs umfassende Sachverhaltskenntnis. Es ergaben sich im Jahr 2013 und 2014 Indizien für eine Steuerpflicht der ***Bf1*** in Österreich. Erst die Sachverhaltsfeststellungen im Jahr 2015 während der Betriebsprüfung für die Jahre 2007 - 2013 ergaben diese umfassende Sachkenntnis die zur Ausstellung der Bescheide in Österreich führte."

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 16.06.2016** wurde die Beschwerde gegen den Körperschaftssteuerbescheid 2007 vom 27.11.2015 als unbegründet abgewiesen. Begründend

wird angeführt, dass die Verjährung für 2007 mit Ablauf des 31.12.2012 eingetreten wäre, wenn nicht in den Jahren 2012-2014 laufend Verlängerungshandlungen gesetzt worden wären: Amtshilfeersuchen an Finanzamt ***1*** vom 31.07.2012, Amtshilfeersuchen an die deutschen Abgabenbehörden über das ***61*** im Jahr 2013, Ergänzungsansuchen an das Finanzamt ***47*** vom 22.05.2014, Betriebsprüfungsverfahren 2015. Eine Verjährung für 2007 ist daher nicht eingetreten. Ein Begründungsmangel im Abgabenverfahren kann im Rechtsmittelverfahren saniert werden, was hiermit erfolgte.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 16.06.2016 wurde die Beschwerde gegen den Körperschaftssteuerbescheid 2008 vom 27.11.2015 als unbegründet abgewiesen. Begründet wird dies damit, dass die Verjährung mit Ablauf des 31.12. 2013 eingetreten wäre, wenn nicht in den Jahren 2013-2014 laufend Verlängerungshandlungen gesetzt worden wären: Amtshilfeersuchen an die deutschen Abgabenbehörden über das ***61*** im Jahr 2013, Ergänzungsansuchen an das Finanzamt ***47*** vom 22.05.2014, Betriebsprüfungsverfahren 2015. Ein Begründungsmangel im Abgabenverfahren kann im Rechtsmittelverfahren saniert werden, was hiermit erfolgte.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 16.06.2016 wurde die Beschwerde vom 01.02.2016 gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2009-2013, jeweils vom 27.11.2015, als unbegründet abgewiesen. Begründend wird auf die umfangreichen Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht und die Stellungnahme des Prüfers verwiesen.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 16.06.2016 wurde die Beschwerde vom 01.02.2016 gegen die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-04/2014 und die Festsetzung von Umsatzsteuer für 05-08/2014, jeweils vom 27.11.2015, als unbegründet abgewiesen. Begründend wird auf die umfangreichen Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht und die Stellungnahme des Prüfers verwiesen.

Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2007 und 2008, jeweils vom 27.11.2015, wurde mit Beschwerdeverentscheidungen vom 16.06.2016 als unbegründet abgewiesen. Die Begründung lautet, dass die Verjährung für 2007 und 2008 mit 31.12.2012 bzw 31.12.2013 eingetreten wäre, wenn nicht in den Jahren 2013-2014 laufend Verlängerungshandlungen gesetzt worden wären.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 16.06.2016 wurde die Beschwerde vom 01.02.2016 gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009-2013, jeweils vom 27.11.2015, als unbegründet abgewiesen. Begründend wird auf die umfangreichen Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht und die Stellungnahme verwiesen.

Im rechtzeitig eingebrachten **Vorlageantrag vom 15.07.2016** stellte die Bf., durch ihre steuerliche Vertretung, in offener Frist einen Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und beantragte gleichzeitig die Entscheidung durch den gesamten Senat,

die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und das nicht öffentliche Stattfinden dieser. Ergänzend merkte sie zum Bescheid Umsatzsteuer 01-04/2014 und 05-08/2014 an, dass zwischenzeitig der Umsatzsteuerjahresbescheid 2014 zugestellt worden ist. Gemäß § 253 BAO gilt die Bescheidbeschwerde als gegen den späteren Bescheid gerichtet, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt. Dies gilt - nach Satz 2 dieser Bestimmung - auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst. Begründend führte sie aus:

"In den oa Beschwerdeverentscheidungen wurde die Beschwerde der ***Bf1*** vom 29.01.2016 als unbegründet abgewiesen. Begründet werden die Beschwerdeverentscheidungen mit einem Verweis auf die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht und die Stellungnahme des Prüfers. Die Beschwerdeverentscheidungen trägt den in der Beschwerde vorgebrachten Argumenten nicht Rechnung, insbesondere vermag die zwischenzeitig vom Prüfer abgegebene Stellungnahme die Beschwerdepunkte nicht zu entkräften. Die in der Beschwerde vom 29.1.2016 aufgezeigten Punkte werden vollinhaltlich aufrecht erhalten. Zusätzlich bzw ergänzend, insbesondere auch als notwendige Gegendarstellung zur Stellungnahme des Prüfers vom 23.03.2016, sind noch folgende Aspekte zu berücksichtigen:

I. Bemessungsverjährung

1 Abgabenrechtliche Verjährung der KöSt und USt 2007 und 2008

Laut Stellungnahme des Betriebsprüfers soll für die gegenständliche KöSt, USt 2007 und 2008 keine Bemessungsverjährung vorliegen, weil entsprechende Verlängerungshandlungen gesetzt worden seien. Diese seien durch Schriftstücke im Abgabenakt dokumentiert, eine Dokumentierung der Amtshandlungen gem § 209 Abs 1 BAO im Bescheid sei nicht erforderlich.

Nach Rsp des VwGH (8.9.2005, 2003/17/0235) müssen zwar die behördlichen Schritte der schließlich als Abgabenschuldner in Anspruch genommenen Person nicht zur Kenntnis gelangt sein, damit ihnen Verlängerungswirkung zukommt. Da die Behörde aber nachzuweisen hat, dass Verlängerungshandlungen iSd § 209 Abs 1 BAO bezogen auf die gegenständlichen Abgaben vorliegen, sind diese aber nach Maßgabe des § 93 Abs 3 lit a BAO in der Bescheidbegründung darzustellen. Die Aussage des Betriebsprüfers, dass eine Dokumentierung der Amtshandlung gem § 209 Abs 1 BAO im Bescheid nicht erforderlich wäre, ist somit nicht zutreffend.

Die nunmehr vom Prüfer angeführten Amtshandlungen sind allerdings nicht als Verlängerungshandlungen iSd § 209 Abs 1 BAO bezogen auf KöSt und USt 2007 und 2008 zu qualifizieren. Dies begründet sich wie folgt:

Die abgabenrechtliche Verjährung wird in den §§ 207 ff BAO geregelt.

Die Verjährungsfrist beträgt im gegenständlichen Fall gem § 207 Abs 2 BAO fünf Jahre. Die Verjährungsfrist beginnt bei der KöSt, USt gem § 208 Abs 1 lit a BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Folglich endet das Recht zur Festsetzung der Abgaben KöSt, USt für das Jahr 2007 grundsätzlich mit Ablauf des Jahres 2012, für das Jahr 2008 grundsätzlich mit Ablauf des Jahres 2013.

Gem § 209 Abs 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn von der Behörde innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist (Verlängerungsjahr).

Die Verlängerung um (nur) ein Jahr erfolgt unabhängig davon, ob eine oder mehrere Amtshandlungen in der Verjährungsfrist unternommen werden sowie in welchem Jahr der Verjährungsfrist die Amtshandlung erfolgt. Weitere Verlängerungen jeweils um ein Jahr setzen voraus, dass jeweils im verlängerten Jahr die betreffende Amtshandlung vorgenommen wird (Ritz, BAO5 § 209 Rz 1 mwN).

Nach der Rechtsprechung kommt es daher zu einer Verlängerung der Verjährungsfrist iSd § 209 Abs 1 BAO dann, wenn

- binnen offener Festsetzungsverjährungsfrist
- eine nach außen erkennbare Amtshandlung
- von einer sachlich zuständigen Abgabenbehörde
- zur Geltendmachung des konkreten Abgabenspruches

unternommen wird. Nach außen in Erscheinung treten Amtshandlungen, wenn(hoheitliches) Verwaltungshandeln im Außenbereich wahrnehmbar ist (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO3 § 209 E 34). Es muss ein einwandfreier, strikter aktenmäßiger Nachweis dafür vorliegen, dass die Amtshandlung aus dem Amtsbereich der Behörde hinausgetreten und nach außen erkennbar geworden ist (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO3 § 209 E 36 mwN).

Maßnahmen, die nur innerhalb der Behörde erkennbar sind, zB Erledigungsentwürfe, haben jedoch keine Verlängerungswirkung (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO3 § 209 Anm 1).

Die Fristverlängerung setzt die Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches voraus (Ritz, BAO5 § 209 Rz 3 unter Hinweis auf VwGH 17.5.2001, 2000/16/0602; 29.11.2001, 2001/16/0364; 23.1.2003, 2002/16/0027; 25.6.2008, 2008/15/0090;

Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO3 § 209 E 24 mwN). Nach jüngster VwGH- und BFG-Rechtsprechung bedeutet eine "bestimmte Abgabe" nicht bloß eine Konkretisierung hinsichtlich der Abgabenart, sondern auch eine genaue Bezeichnung des Abgabenzitraumes (VwGH 30.01.2014, 2011/15/0111; BFG 1.10.2015, GZ. RV/7100160/2014 unter Hinweis auf Achatz, in Leitner, Aktuelles zum Finanzstrafrecht 1997, 81, der Vorhalte und Anfragen der Abgabebehörde nur dann als mögliche Amtshandlungen iSd § 209 Abs 1 BAO qualifiziert, wenn sich diese "auf die betreffende Abgabe" beziehen; sowie Althuber in UFS aktuell 2005, 245).

Zu den einzelnen, für die Abgabepflichtigen erkennbaren Amtshandlungen ist wie folgt auszuführen:

Ad Rechtshilfeersuchen vom 31.7.2012

Voraussetzung für die verjährungsfristverlängernde Wirkung des Rechtshilfeersuchens ist ua die Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruchs, der sowohl hinsichtlich der Abgabenart als auch des Abgabenzitraums konkretisiert sein muss. Mit dem gegenständlichen Rechtshilfeersuchen wurde zwar um Informationen zum Unternehmen ersucht, die Geltendmachung/Feststellung eines bestimmten Abgabenanspruchs lässt sich daraus jedoch nicht ableiten, insbesondere auch nicht die von der Rsp (VwGH 30.1.2014, 2011/15/0111; BFG 1.10.2015, GZ. RV/7100160/2014) geforderte Konkretisierung hinsichtlich der gegenständlichen Veranlagungsjahre 2007 und 2008.

Dem Rechtshilfeersuchen kommt daher im Hinblick auf die Abgaben KöSt und USt der Jahre 2007 und 2008 keine die Verjährungsfrist verlängernde Wirkung zu.

Ad Aktenvermerk FA ***6*** (D) vom 1.8.2013 über die USt-Nachschau

Zumal es sich dabei nicht um eine nach außen erkennbare Amtshandlung handelt, kommt dem behördeninternen Aktenvermerk schon aus diesem Grund keine die Verjährungsfrist verlängernde Wirkung zu. Zudem betrifft der Aktenvermerk den Nachschauzeitraum 2011 - 2012, sodass auch aus diesem Grund keine Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs 1 BAO im Hinblick auf die Abgaben KöSt und USt der Jahre 2007 und 2008 vorliegt.

Ad Auskunftersuchen an das BMF ***4*** im Jahr 2013

Das gegenständliche Auskunftersuchen umfasst explizit nur die NoVA und KfzSt 1.1.2007 bis 6.6.2013. Nicht betroffen vom gegenständlichen Auskunftersuchen sind hingegen KöSt und USt der Jahre 2007 und 2008.

Dem Auskunftersuchen kommt daher hinsichtlich KöSt und USt der Jahre 2007 und 2008 keine die Verjährungsfrist verlängernde Wirkung zu.

Ergebnis

Da im jeweiligen fünfjährigen Verjährungszeitraum keine KöSt- und USt-Bescheide für die Jahre 2007 und 2008 ergangen sind und auch sonst keine diese Abgabenansprüche betreffenden Verlängerungshandlungen iSd § 209 Abs 1 BAO gesetzt worden sind, ist mit Ablauf des Jahres 2012 Bemessungsverjährung für die KöSt und USt des Jahres 2007 und mit Ablauf des Jahres 2013 Bemessungsverjährung für die KöSt und USt des Jahres 2008 eingetreten.

Folglich ist nicht weiter zu prüfen, ob es ab dem Jahr 2014 im Hinblick auf die KöSt und USt der Jahre 2007 und 2008 zu Verlängerungshandlungen gekommen ist, da diesen mangels durchgehender Verlängerungshandlungskette keine Verlängerungswirkung mehr zukommen kann.

Eine Verlängerung der Verjährungsfrist iSd § 209 Abs 1 BAO lässt sich aus den in der Stellungnahme angeführten Amtshandlungen und Dokumenten weder hinsichtlich KöSt und USt 2007 noch hinsichtlich KöSt und USt 2008 ableiten. Die Abgaben sind daher mit Ablauf 31.12.2012 (Abgaben 2007) bzw mit Ablauf 31.12.2013 (Abgaben 2008) abgabenrechtlich verjährt.

II. Ort der Geschäftsleitung der ***22***

1 Kein Ort der Geschäftsleitung in Österreich und damit keine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht der ***22*** in Österreich

1.1 Dezentrale Ausübung der Geschäftstätigkeit der ***22***

Unstrittig handelt es sich im gegenständlichen Fall um eine Ein-Personen-GmbH. Herr ***10*** ist einziger Gesellschafter und Geschäftsführer der Gesellschaft. Die „Anordnung, die nötigen Maßnahmen für die Gesellschaft durchzuführen“, kann folglich durch Herrn ***10*** erfolgen. Wie bereits in der von uns eingebrachten Stellungnahme zum Ort der Geschäftsleitung vom 6.3.2015, als auch in der Beschwerde vom 29.1.2016 ausgeführt, übt Herr ***10*** seine Tätigkeit unterwegs in ganz Österreich, somit dezentralisiert und an keinem fixen Ort aus. Dies lässt sich auch aus der Stellungnahme des Betriebsprüfers ableiten, wonach Herr ***10*** diese „angeordneten“ Maßnahmen in ganz Österreich durchführt (Seite 1 unten).

Bei dezentralisierter Geschäftsführung ist der Ort der Geschäftsleitung dort anzunehmen, wo sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in organisatorischer und wirtschaftlicher Hinsicht die bedeutungsvollste Stelle befindet. Im konkreten Fall ist ein fixer Ort nicht festmachbar. Der Wille der Geschäftsleitung wird vielmehr unterwegs und dezentralisiert gebildet. Einzige Konstante im Prüfungszeitraum war die Abwicklung der Verwaltungs- und Buchhaltungsaufgaben, welche am Sitz der Gesellschaft in ***2*** durchgeführt werden. Die organisatorischen Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Gesellschaft gehören, sind im Prüfungszeitraum nahezu ausschließlich in ***2*** (***4***) vorgenommen worden.

In organisatorischer Hinsicht ist der Sitz der Gesellschaft in ***2*** somit die bedeutungsvollste Stelle.

Der Ort der Geschäftsleitung der ***22*** befand sich im Prüfungszeitraum eindeutig in ***2***, ***4***.

1.2 Nutzung von Räumlichkeiten

- Betriebliche Nutzung der Räumlichkeiten in ***2***

Zur Stellungnahme des Betriebsprüfers zu den Firmen ***14*** und ***13*** ist auszuführen, dass der bloße Auftrag zur Vertretung in steuerlichen Angelegenheiten oder zur Buchhaltung selbstverständlich nicht zum Ort der Geschäftsleitung der ***22*** bei den genannten Firmen führt. Vielmehr verfügt die ***22*** im Geschäftshaus ***50***, ***51***, am Sitz der Gesellschaft, über Schreibtische, Regale sowie ein Archiv im Kellerraum. Diese Räumlichkeiten wurden/werden regelmäßig vom Geschäftsführer ***10*** für Zwecke der ***22*** genutzt. Herr ***10*** hat die der ***22*** zur Verfügung stehenden Räumlichkeiten im Prüfungszeitraum ein- bis zweimal pro Woche nachmittags genutzt, um dort Arbeiten für die ***22*** zu erledigen. Es wurden dort auch von Mitarbeitern der Firma ***14*** Arbeiten für die ***22*** erledigt, die wesentlich über das übliche Maß einer Buchhaltung hinausgehen. Diese Arbeiten und die Mitbenutzung des Büros wurden auch von der ***22*** entsprechend an die Firma ***14*** vergütet.

Darüber hinaus bleibt in der Stellungnahme des Betriebsprüfers wiederum unberücksichtigt, dass die ***22*** im Prüfungszeitraum auch Räumlichkeiten (Lagerraum, Büro mit BGA) bei der Lagerei ***52*** in ***2*** entgeltlich genutzt hat.

Die deutschen Finanzämter kennen diese Räumlichkeiten und erkennen sie auch als deutsche Betriebsstätte bzw als Ort der Geschäftsleitung der ***22*** an. Es wäre auch absolut unverständlich, warum die ***22*** für die Nutzung dieser Räumlichkeiten Entgelt an die Firmen ***14*** und ***52*** leisten sollte, wenn diese Räumlichkeiten nicht zu betrieblichen Zwecken genutzt würden.

- Keine wesentliche Nutzung der Räumlichkeiten in ***9***

Trotz ausführlicher Schilderung des Geschäftsablaufes und der Art der Nutzung der Räumlichkeiten sowohl in ***2*** als auch ***9*** und persönlicher Besichtigung des Wohnhauses in ***9*** durch den Betriebsprüfer, seien lt Betriebsprüfer „die von der ***Bf1*** genützten Räumlichkeiten an seiner Wohnadresse in ***9***“ als „immer wiederkehrender Ort“ anzusehen, wo „er wichtige Maßnahmen für die ***Bf1***“ ergreife. Anzumerken ist, dass eine Besichtigung der Geschäftsräumlichkeiten in ***2*** durch den österreichischen Betriebsprüfer nicht stattgefunden hat.

Keller

Der Keller im Wohnhaus des Herrn ***10*** wurde überwiegend privat zur Lagerung der Jagdsport-Ausrüstung genutzt. Die Ehegatten und der Sohn des Herrn ***10*** waren und sind leidenschaftliche Jäger. Der Keller wurde lediglich aus Sicherheitsgründen und aufgrund gesetzlicher Vorschriften von der ***22*** zur Lagerung/Aufbewahrung von Testmaterial, Vorführgeräten/Wildwarngeräten, sowie der ebenfalls für betriebliche Zwecke erforderlichen Waffe, die Herr ***10*** bei seinen Dienstreisen mitzuführen hat, untergeordnet betrieblich mitbenutzt. Ansonsten diente der Keller der Aufbewahrung privater Jagd- und Sportwaffen sowie Munition.

Wie bereits in der Beschwerde vom 29.1.2016 ausgeführt, begründet der Lagerraum im Keller weder einen Ort der Geschäftsleitung noch eine Betriebsstätte in ***9***.

Kinder-/Jugendzimmer des Sohnes (***21*** ***10***)

Die Ausführungen des Betriebsprüfers zum Kinder-/Jugendzimmer des Sohnes von Herrn ***10*** sind schlicht unzutreffend. Das Jugendzimmer wurde im Prüfungszeitraum (2007 - 2013) ausschließlich vom Sohn ***21*** ***10*** genutzt. ***21*** ist am ***53*** geboren und war im Prüfungszeitraum 13-jährig (2007) bis 19-jährig (2013). ***21*** hat bis 2013 die HTL besucht und im Mai 2013 mit der Matura abgeschlossen (= Ende des Prüfungszeitraums wegen abweichendem Wirtschaftsjahr). Von 10/2013 bis 3/2014 (= außerhalb des Prüfungszeitraumes) war ***21*** Präsenzdienster, kehrte aber auch während dieser Zeit täglich an den Wohnort zurück und nutzte sein Zimmer zur Vorbereitung auf die Konzessionsprüfung für Handel mit Waffen und Munition und die Sprengmeisterprüfung. Mit 10/2014 hat ***21*** sein Studium in Salzburg begonnen.

Das Kinder-/Jugendzimmer wurde während des Prüfungszeitraumes von Sohn ***21*** an Nachmittagen für Hausarbeiten, sowie in den Ferien und auch an Samstagen, Sonntagen und Feiertagen zur Vorbereitung auf den Schulunterricht und diverse Prüfungen von ***21*** genutzt. Dort befand sich auch das gesamte Lernmaterial (Bücher, Hefte, Ordner, Nachschlagewerke, Computer, Drucker, etc) von Sohn ***21***. Eine Mitbenutzung durch Herrn ***10*** war ausgeschlossen.

Bei der Besichtigung der Räumlichkeiten in ***9*** durch den Betriebsprüfer hat sich kein einziger Gegenstand des Anlagevermögens der ***22*** in diesem Zimmer befunden. Der vorgefundene Laptop gehörte - anders als vom Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme dargestellt - nicht zum Anlagevermögen der ***22***, sondern dem Sohn des Herrn ***10***.

Bei der Besichtigung anwesend waren Herr ***10***, StB ***49***, StB ***13*** und Betriebsprüfer ***42***. Herr ***10*** hat im Zuge dessen gegenüber dem Prüfer betont,

dass es sich bei dem gegenständlichen Zimmer um das einzige Zimmer mit Schreibtisch im Wohnhaus und es sich dabei um das Kinder-/Jugendzimmer von Sohn ***21*** handelt. Es bestand zwischen allen Beteiligten Übereinstimmung, dass es sich um das Zimmer des Sohnes handelt und kein Büro der ***22*** vorliegt. Dass der Prüfer dies nunmehr nicht mehr so sieht, ist für Herrn ***10*** im Hinblick auf die durchgeführte Besichtigung absolut nicht nachvollziehbar. Definitiv unzutreffend ist, dass Herr ***10*** dem Prüfer zugestimmt hat, dass sich die Einrichtung des Jugendzimmers im Anlagenverzeichnis der ***22*** befände.

1.3 Kein Kundenkontakt und keine Geschäftstermine am Wohnort des Herrn ***10*** in ***9***

Zunächst ist festzuhalten, dass „persönlicher Kundenkontakt“ nicht gleichzustellen ist mit „persönlichem telefonischen Kontakt“. Fakt ist, dass im Prüfungszeitraum zu keiner Zeit Geschäftstermine in persönlicher Anwesenheit des Kunden/Geschäftspartners am Wohnsitz des Herrn ***10*** stattgefunden haben. Den betrieblichen Charakter als gegeben zu unterstellen, ist unzutreffend.

Geschäftsführer ***10*** war neben seiner Tätigkeit für die Auftraggeberin ***5*** auch privat als leidenschaftlicher Jäger und Sportschütze in großem Ausmaße mit der gleichen Materie betraut: Veranstaltung und Vermittlung von Jagden in ganz Österreich, Organisation in- und ausländischer Gruppenjagden, Jagd- und Sportschießen (siehe dazu auch einen Zeitungsartikel in der Anlage). Herr ***10*** nutzt diejenigen Tage, an denen er nicht für die ***22*** als Handelsvertreter unterwegs ist, zur Erledigung dieser umfangreichen privaten Verpflichtungen.

1.4 Betriebs- und Geschäftsausstattung

Entgegen den Ausführungen in der Stellungnahme des Betriebsprüfers ist festzuhalten, dass das Notebook ausschließlich beim Kunden und bei der ***5*** verwendet wird/wurde. Eine private Mitverwendung in ***9*** liegt nicht vor. Das Notebook wird lediglich nach Beendigung der Geschäftsreise im Wohnhaus aufbewahrt.

Der „Altbestand Inventar“, 1990 - 1998, stammt aus der Zeit vor 2000, als die ***22*** noch Großkücheneinrichtungen vertrieben hat. Es handelt sich dabei um Wärmeschränke und diverse Großküchengeräte, die entweder im benachbarten Bauernhof gelagert und für private Jagdzwecke verwendet werden oder bereits veräußert oder verschrottet wurden. Die Position im Anlagenverzeichnis stellt lediglich einen Merkposten für den sogenannten Altbestand dar.

1.5 Fallweise Nutzung des Festnetzanschlusses unmaßgeblich

Zu den vom Betriebsprüfer angeführten Telefonaten mit der ***5*** ist auszuführen, dass es sich dabei überwiegend um Anrufe der Ehefrau von Herrn ***10*** handelt, zu Zeiten in denen sich Herr ***10*** in Wien bei der Auftraggeberin ***5*** befand. Die Eheleute

10 sind mit dem Mitarbeiter *** bei der Fa. ***5*** auch privat sehr gut befreundet und pflegen häufigen telefonischen und auch privaten Kontakt (Besuche und Gegenbesuche).

Eine Vielzahl der Telefonate mit den Firmen ***5***, Gummiformteile etc hat der Sohn des Herrn ***10*** geführt - dieser hat seine Diplomarbeit zum Thema ***62*** geschrieben und hatte aus diesem Grund häufigen telefonischen Kontakt mit den genannten Firmen (Zeitraum 2011 bis 3/2013). Ziel der ***22*** war es, Umsätze (für die Auftraggeberin ***5***) zu generieren, d.h. Kundenbesuche abzustatten und Aufträge abzuschließen. Die in der Anzahl eher geringen Telefonate mit Lieferanten, die über die ***5*** hinausgehen, haben z.T. eine erhebliche private Mitbenutzung (z.B. Gutzeit Befestigungsklammern; Heck-Pack Heckträger, ***48*** Nachtsichtgeräte). Der Wareneinkauf war grundsätzlich nicht Aufgabe des Herrn ***10***. Insofern sind diese Maßnahmen (Einkäufe) nicht als wichtige Maßnahmen der Geschäftsleitung zu interpretieren. Der Einkauf von Testmaterial erfolgte grundsätzlich über die ***5***.

Die vom Betriebsprüfer angeführten Telefonate mit der ***31*** waren rein privater Natur. Bei der Messe ***30*** handelt es sich um eine Bootsmesse. Diese hat keinen Bezug zur betrieblichen Tätigkeit der ***22***. Soweit darüber hinaus weitere betrieblich bedingte Telefonate von der Behörde vermutet werden, bleibt es bei der bloßen Mutmaßung. Herr ***10*** kann darlegen, dass er sich zu Zeiten, an denen nach Ansicht des Betriebsprüfers angeblich betrieblich vom Festnetzanschluss telefoniert wurde, auf Dienstreise befunden hat; es stehen hierfür eine Vielzahl von Spesenabrechnungen zur Verfügung, die das eindeutig belegen. Diese Spesenabrechnungen haben auch dem Betriebsprüfer vorgelegen, eine Prüfung der Zusammenhänge bzw ein Abgleich in zeitlicher Hinsicht wurde offensichtlich jedoch nicht vorgenommen.

Auch ist es unzutreffend, dass Herr ***10*** zu den Telefonaten gedankliche und schriftliche Bürotätigkeit ausgeübt hat. Für die Tätigkeit des Herrn ***10*** als Vertreter der ***22*** im Außendienst für die Auftraggeberin ***5*** sind keine Berechnungen, Planungen oder Notizen anzustellen. Er war als Vertreter der ***22*** lediglich Verkäufer im Auftrag der ***5***.

Die Begründung eines Ortes der Geschäftsleitung am Wohnsitz des Herrn ***10*** in ***9*** kann aus der fallweisen, bloß untergeordneten Benutzung des Festnetzanschlusses zu betrieblichen Zwecken keinesfalls abgeleitet werden.

1.6 Ergebnis

Festzuhalten ist, dass die für die Führung der Geschäfte wichtigen Maßnahmen bei der Auftraggeberin ***11*** (idF ***5***), beim Kunden und auf Messen getroffen worden sind. Ziel der ***22*** war es, der ***5*** als Auftraggeberin Umsätze zu vermitteln, was direkt vor Ort beim Kunden erfolgt ist. Aufgrund der dezentralisierten Ausübung der

Geschäftstätigkeit war der Ort der Geschäftsleitung im Prüfungszeitraum am Sitz der Gesellschaft in ***2***, ***4***, als organisatorisch wichtigsten Ort der ***22***.

2. Keine Umsatzsteuerpflicht der ***22*** in Österreich

- Keine Betriebsstätte in ***9***

Der Betriebsprüfer merkt an, dass in der Beschwerde zur Frage des Bestehens einer Betriebsstätte der ***22*** in Österreich nicht auf § 29 Abs 2 lit a BAO eingegangen worden ist. Gem § 29 Abs 2 lit a BAO ist eine Betriebsstätte insbesondere jene Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet.

Bereits in der von uns eingebrachten Stellungnahme zum Ort der Geschäftsleitung vom 6.3.2015, als auch in der Beschwerde vom 29.1.2016, wurde ausführlich dargelegt, dass sich der Ort der Geschäftsleitung der ***22*** nicht am Wohnsitz des Herrn ***10***, sondern am Sitz der Gesellschaft in ***2*** befindet. Es war daher nicht nötig, näher auf die Frage des Vorliegens einer Betriebsstätten begründenden Stätte der Geschäftsleitung in ***9*** einzugehen.

Lagermiete

Unerwähnt vom Betriebsprüfer blieb die an die Firma ***52*** geleistete Lager- und Büromiete. Diese Räumlichkeiten in ***2*** wurden von der ***22*** entgeltlich genutzt.

3. Keine Feststellung der deutschen Behörden zum Ort der Geschäftsleitung in ***4***

Zum Zeitpunkt der USt-Nachschau des FA ***47*** ***63*** am Sitz und Ort der Geschäftsleitung der ***22*** in ***2*** war Herr ***10*** nicht persönlich anwesend, da er sich zu diesem Zeitpunkt auf Geschäftsreise befunden hat. Herr ***10*** ist aufgrund seiner Tätigkeit im Außendienst regelmäßig nur nachmittags am Sitz der ***22*** in ***2*** anzutreffen; der Prüfer ist jedoch am Vormittag erschienen.

Das Gespräch mit dem deutschen Prüfer wurde von StB ***13*** geführt. StB ***13*** hat dem Prüfer mitgeteilt, dass Herr ***10*** Geschäftsführer und alleiniger Mitarbeiter der ***22*** ist/war und überwiegend im Außendienst als Handelsvertreter für die österreichische Firma ***5*** tätig wird. Weiters wurde dem Prüfer mitgeteilt, dass sich Herr ***10*** ca ein- bis zweimal pro Woche am Sitz der Gesellschaft in ***2*** befindet und dort diverse Verwaltungsarbeiten erledigt, wofür der ***22*** im Buchhaltungsbüro ***14*** auch ein eigener Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Vom deutschen Prüfer wurde als Ergebnis der USt-Nachschau (Nachschauzeitraum 2011-2012) in einem kurzen Aktenvermerk festgehalten, dass der Ort der Geschäftsleitung „eher“ in Österreich anzusiedeln sei als in ***4***.

Das Wort „eher“ deutet keinesfalls auf eine konkrete Feststellung des deutschen Prüfers hin, es handelt sich vielmehr um eine reine Vermutung und um einen Ausdruck der Unsicherheit des deutschen Prüfers. Das Vorliegen eines Ortes der Geschäftsleitung der ***22*** in ***4*** wurde dadurch weder verneint noch bejaht. Es wurde vom Prüfer keine fachbezogene Stellungnahme (etwa unter Bezugnahme auf abkommensrechtliche Voraussetzungen nach DBA Österreich-Deutschland) abgegeben, aus welcher sich der Ort der Geschäftsleitung der ***22*** eindeutig ableiten ließe. Anzumerken ist auch, dass im Jahr 2003 bereits eine USt-Sonderprüfung und im Jahr 2011 eine Lohnsteuerprüfung am Sitz der ***22*** in ***2*** stattgefunden hat und es dabei keinerlei Beanstandungen der deutschen Behörde gegeben hat.

Festzuhalten ist weiters, dass die Steuererklärungen 2013 fristgerecht beim deutschen Finanzamt eingereicht wurden und dieses zwischenzeitig den KöSt-Bescheid 2013 erlassen hat (Wirtschaftsjahr 1.5.2012-30.4.2013). Die Stadt ***2*** ***63*** hat auch bereits den zugehörigen Gewerbesteuerbescheid 2013 erlassen. Daraus kann geschlossen werden, dass sich die deutschen Behörden keinesfalls uneingeschränkt der Meinung des FA ***7*** anschließen.

4. Fazit

Abschließend festzuhalten ist, dass sich am Wohnsitz des Herrn ***10*** in ***9*** weder der Ort der Geschäftsleitung noch eine Betriebsstätte der ***22*** befindet. Der Ort der Geschäftsleitung der ***22*** befindet sich in ***4***, ***2***. Es besteht weder eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht noch eine Umsatzsteuerpflicht der ***22*** in Österreich.

Des Weiteren wird auf die Ausführungen in der Beschwerde der ***Bf1*** vom 29.1.2016, eingelangt bei der Behörde am 1.2.2016, verwiesen."

Am **15.07.2016** brachte die Bf., durch ihre steuerliche Vertretung, **Beschwerde** gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2014 und den Umsatzsteuerbescheid 2014, jeweils vom 22.06.2016, ein. Sie stellte einen Antrag auf Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung und Vorlage innerhalb von drei Monaten ab Einlangen der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Diese begründete sie wie folgt:

"Die Behörde begründet die Abgabenvorschreibungen damit, dass aufgrund der Feststellungen in der vorangegangenen Betriebsprüfung für die Jahre 2007 - 2013 für das Jahr 2014 die gleichen Verhältnisse vorlägen, weshalb die entsprechenden Bemessungsgrundlagen zu schätzen waren.

Gegenständlich ist strittig, ob die ***Bf1*** in Österreich einen Ort der Geschäftsleitung begründet hat. Gegen die von der Behörde für die Jahre 2007 bis 2013 getroffenen

Feststellungen und daraus resultierenden Abgabenvorschreibungen wurde Beschwerde erhoben. Die dort vorgebrachten Argumente gegen das Vorliegen eines Ortes der Geschäftsleitung der ***Bf1*** in Österreich gelten dem Grunde nach gleichermaßen für die gegenständliche Beschwerde, weshalb wir insoweit auf die Beschwerde und den Vorlageantrag (vgl Anlage) verweisen dürfen.

Zudem hätte die Behörde konkrete Feststellungen treffen müssen, dass die Verhältnisse des Jahres 2014 im Hinblick auf die Frage des Ortes der Geschäftsleitung tatsächlich vergleichbare Verhältnisse zu den Jahren 2007 bis 2013 darstellen.

Ergänzend ist anzumerken, dass gegen die Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheide betreffend die Zeiträume 01-04/2014 und 05-08/2014 bereits Beschwerde erhoben worden ist. Gem § 253 BAO gilt die Bescheidbeschwerde als gegen den späteren Bescheid gerichtet, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt. Dies gilt - nach Satz 2 dieser Bestimmung - auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst."

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 26.08.2016 zur Entscheidung vorgelegt.

Am 15. März 2022 fand ein Erörterungstermin statt, im Zuge dessen der Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurückgezogen wurde.

Auszug aus dem Protokoll. „a)Tätigkeit der ***22***

Vorhalt der RichterIn: Geschäftsgegenstand: Vermittlung von Umsätzen für die Fa. ***11***

Waffen und Zubehör (Munition, aber auch Wildkameras/***62***). Ist das richtig?

Antwort: Ja

62 wurden von ***22*** selbst entwickelt und vertrieben, von ***54*** unabhängig

Geschäftsführer und einzig tätiger Mitarbeiter: Herr ***10***

Noch tätig? Gibt es die ***22*** noch?

Antwort: Sohn ist bei der Fa. ***22*** angestellt.

Wie viele Stunden pro Woche wurden in die Tätigkeit investiert?

Antwort: Für die Fa. ***22*** Vollzeit beschäftigt

Schilderung eines normalen Arbeitstages des Gf.

Antwort: Unterwegs mit dem Auto, mit Laptop. Überwiegend in Österreich, aber auch für die Fa. ***54*** in ***4*** (Zentrale in ***55***), ***62*** auch in ***4***

Wie oft in ***4*** im Büro (lt. Akt 1-2x)

Antwort: in der Regel mindestens zweimal die Woche.

Welche Tätigkeiten werden bzw. wurden von Ihnen in ***4*** durchgeführt?

Antwort: Nach einigen Tagen unterwegs musste die Arbeit aufgearbeitet werden. Aufzeichnungen der Kunden mussten aktualisiert werden. Eigentlich sind einige Bürotätigkeiten angefallen. Bankkonto mussten überprüft werden. Auch Besprechungen mit der Steuerberatung ***13*** erfolgten dort.

(nach übereinstimmender Auskunft Steuerberater ***13*** in der Regel Freitag nachmittags. Buchhaltungsunterlagen wurden aufbereitet.)

Insgesamt im Beschwerdezeitraum 2007 bis 2013 ca. 45.000 € Ertragsteuern bezahlt.

Die Amtspartei verweist auf das Schreiben des FA ***47***.

Stb. ***13***: Der deutscher Prüfer kam an einem Vormittag unangekündigt, da war Herr ***10*** nicht anwesend.

Unstrittig bestand in ***4*** ein Arbeitsplatz mit Schreibtisch und Regalen, aber kein abgeschlossenes Büro zur Verfügung.

Der Bf. hatte auch einen eigenen Schlüssel zu den Büroräumlichkeiten.

Stb. ***13***: Akten für Klienten werden normalerweise nicht aufbewahrt. Dies war nur, weil Herr ***10*** dort seinen Arbeitsplatz hatte.

Einwurf Amtspartei: Kein Mietvertrag, keine Miete

Stb. ***13***: Richtig. Aber andere Klienten haben keine Zutritt.

Frage: Post wurde wie im aktuellen Verfahren nach ***4*** zugestellt?

Antwort: Postzustellung immer in ***4***

Wie viele Kundenbesuche im Durchschnitt pro Woche? Antwort: Drei bis vier Kunden am Tag.

Termine bei der Fa. ***11*** wie häufig?

Antwort: Besuche der Fa. ***5*** zur Warenannahme, Tausch etc. ca. 1 – 2x pro Monat

Wo werden die wichtigen Unterlagen aufbewahrt?

Wo werden Rechnungen etc. aufbewahrt?

In ***2***

Produktkataloge?

Im Auto bzw. in ***2***.

Bankverbindung in ***4***: Ja, in ***2***

b) Homepage der ***22***

Feststellungen der Richterin: österreichische Kontaktnummer, aber auf Lageplan „so erreichen sie uns“ ist Lageplan von ***2*** an der neuen Adresse in der ***64***.

Amtspartei: auch in den beschwerdegegenständlichen Jahren nur österreichische Telefonnummer und Email-Adresse.

c) Büro/Jugendzimmer in ***9***/Österreich

Inventar lt. Anlageverzeichnis wird durch die Amtspartei vorgelegt (Seiten 7 Und 8)

Geschäftsausstattungen: Altbestand aus der Tätigkeit, wo noch Kücheneinrichtung verkauft wurde

Lt. Vorbringen der steuerlichen Vertretung Jugendzimmer. Fotos, Rechnung und Modellplanung werden vorgelegt (werden kopiert und als Kopie 10 bis 14 zum Akt genommen)

Haustelefon nicht für auswärtige Anrufe nutzbar

Hauptfestnetzanschluss in der Diele des Wohnhauses

Gf: Telefonanrufe wurden von Frau und Sohn geführt, eigentlich nicht von mir dienstlich.

Einwand Amtspartei: Sohn HTL-Schüler, Frau ***10*** bei ***56***.

Gespräche über den Tag verteilt. Vorlage Einzelgesprächsnachweise durch Amtspartei (Kopie 19 bis 30)

Einwand Beschwerdeführerin: Frau nur teilweise beschäftigt, ca. 20 Stunden

Vorhalt: Lagerraum in ***9*** – Munition

Gf: Ich musste immer Waffen mithaben, Aufbewahrung im Auto nicht zulässig.

Waffenpass für Österreich vorhanden.

Amtspartei: Viele Anrufe Messe ***30***, Vorlage Kopie Messe Jagd und Fischerei (Kopie 15)

Gf: Privater Besuch bei Verein, der Staatsmeisterschaft organisiert hat. Sohn und ich wurden damals Staatsmeister.

Gf.: Großteil der Gespräche über Firmenhandy getätigt.

Waren und Produktkataloge waren im Kellergeschoß nicht bevorratet.

Amtspartei: ***5***-Testmaterial als Einkauf gebucht. (Wareneinkauf wird als Kopie 9 zum Akt genommen) Im weiteren wird auf den Bericht verwiesen. Es hatte den Eindruck, dass im großen Umfang eine betriebliche Tätigkeit in ***9*** stattgefunden hat.

Für das Lager wurde Miete bezahlt (500 €).

Dies deshalb lt. Bf., da Waffen und Munition gelagert werden mussten.

d) Welche Einrichtungen der ***22*** finden sich in ***4***?

Amtspartei: Weder die alte noch die neue Geschäftsadresse sind bekannt.

Nach den bisherigen Feststellungen Büro in ***2***, ***57***.

Dort auch Steuerberatung ***13*** und gewerblicher Buchhalter ***14***

64. Lt. Homepage (neu)

Seitens der steuerlichen Vertretung werden Fotos des Arbeitszimmer in den Räumen der Buchhaltung ***14*** (im Erdgeschoss des Hauses). Ebenso übergeben werden Fotos des Hauses.

(Kopie 16-18)

Früher gab es auch eine Lagerhalle in ***4*** (als die Firma ***22*** noch Großküchen vertrieb).

5) Umsatzsteuer

Hängt mit rechtlicher Beurteilung an Köst

Umsatzsteuer in ***4*** abgeführt/Besteuerung in D erfolgt?

Antwort Stb. ***13***: Ja

Schlussfeststellungen:

Steuerliche Vertretung:

Die Firma ***22*** bestand seit 1984 unverändert am Standort in ***2***.

Im Jahr 2000 erfolgte eine umfangreiche Betriebsprüfung ohne Feststellung.

Amtspartei: Damals nicht involviert. Zweifel sind erst im Zuge der Erhebungen wegen der Fahrzeuge aufgekommen.

Gf.: Anzeige „Nova-Jäger“

Stb.: Geändert haben sich die Geschäftsbereiche, die wurden den wirtschaftlichen Gegebenheiten angepasst.

Stb. ***13***: Im Prüfungszeitraum fanden auch Prüfungen der deutschen FA statt, ohne Beanstandungen.

Amtspartei: Es wurden nur die Telefonate Messe ***30*** angeführt, es gab aber auch zahlreiche andere Telefonate, zB zur Fa. ***5***“

Der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wurde mit Schreiben vom 6.4.2022 zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Firma ***22*** besteht seit 1984 und hat seither ihren Sitz in ***51*** (im Beschwerdezeitraum in der ***58***, nunmehr in der ***59***). Sie ermittelt ihren Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr.

Geschäftsführer und einziger Mitarbeiter der ***22*** war im Beschwerdezeitraum Herr ***10***. Steuern und Lohnabgaben wurden in ***4*** abgeführt. Im Jahr 2011 fand eine Lohnsteuerprüfung in ***4*** ohne Beanstandungen statt.

Geschäftsgegenstand war im Beschwerdezeitraum die Vermittlung von Umsätzen für die Fa. ***11***, hauptsächlich Waffen und Zubehör (z.B. Munition). Zudem wurden ***62*** selbst entwickelt und vertrieben, dies von der Fa. ***54*** unabhängig.

Am Standort ***58*** befindet sich das Büro des Steuerbüros ***13*** und des Buchhaltungsbüros ***14***.

An diesem Standort war an der Fassade ein Hinweisschild angebracht, dass sich hier auch die Firma ***22*** befindet. Der Geschäftsführer hatte einen Schlüssel für die Räumlichkeiten. Er hatte dort kein abschließbares Büro, aber in einem größerem Raum einen Schreibtisch und Regalkästen mit funktionaler Einrichtung. Ebenfalls befand sich dort ein Archiv, in dem die Geschäftsunterlagen der Bf. aufbewahrt wurden.

Im Regelfall befand sich der Geschäftsführer zweimal wöchentlich am Standort, regelmäßig Freitags. Dort wurden alle anfallenden Bürotätigkeiten erledigt, die sich durch die Reisetätigkeit an den übrigen Tagen ergeben haben. Freitag nachmittags wurden in der Regel mit Steuerberater ***13*** die Buchhaltungsunterlagen aufbereitet. Bei der Reisetätigkeit wurden in der Regel drei bis vier Kundenbesuche, in Österreich und in ***4***, absolviert. Ein- bis zweimal monatlich wurde der Standort der Fa. ***54*** in Österreich aufgesucht.

Für die Räumlichkeiten in ***2*** wurde keine Miete bezahlt, diese wurde in der Gesamtabrechnung mit den Buchhaltungsarbeiten berücksichtigt.

Die gesamte Geschäftspost ging nach ***51***, die Bf. hatte auch ein deutsches Bankkonto. Der Geschäftsführer hatte ein Handy mit einer österreichischen Nummer.

Auf der Homepage der Fa. ***22*** wird auch diese Handynummer hingewiesen, unter der Rubrik „So finden sie uns“ findet sich ein Plan von ***51***.

Am Wohnsitz des Geschäftsführers wurden im Kellergeschoß Waffen, Munition und vereinzelt Vorführobjekte gelagert und dafür der Fa. ***22*** auch € 500,-- an Entgelt bezahlt. Dies deshalb, weil der Geschäftsführer nach Dienstschluss seine Waffen sicher verwahren musste. Eine Lagerung im Auto ist waffenrechtlich nicht zulässig. Es handelte sich jedoch weder um einen Ausstellungs- noch einen Verkaufsraum. Auch erfolgte keine Lagerung von Handelswaren oder Geschäftsunterlagen.

Dass seitens der Amtspartei als Büro bezeichnete Zimmer am Wohnsitz war nach der im Zuge des Erörterungstermines vorgelegten Fotos und der Rechnung und Einrichtungsplanung des Möbelhauses als Jugendzimmer des Sohnes in Verwendung. Das am Schreibtisch befindliche Telefon war ein Haustelefon, mit dem keine Gespräche nach auswärts geführt werden konnten. Das Zimmer ist 9,88 m² groß. Auch dort erfolgte keinerlei Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen.

Das bereits vollständig abgeschriebene Inventar der Bf. befindet sich nicht mehr in betrieblicher Nutzung und befindet sich jedenfalls nicht in diesem Raum.

Das Fahrzeug der Bf. befand sich beim Geschäftsführer, ebenso das betriebseigene Handy und das Notebook. Somit war das Fahrzeug über Nacht in der Regel beim Einfamilienhaus in Österreich abgestellt.

Die Gattin des Geschäftsführers war im Beschwerdezeitraum Teilzeitangestellte bei der Raiffeisenkasse, der Sohn war Schüler, anschließend Präsenzdienster.

Das Festnetztelefon des Wohnsitzes befand sich in der Diele. Fallweise wurden von diesem Anschluss dienstliche Gespräche geführt. Die überwiegenden betrieblichen Telefonate wurden mit dem Handy durchgeführt.

2. Beweiswürdigung

Die Ausführungen zum Sitz und zur Ausstattung in ***2*** ergeben sich aus dem unwidersprochen gebliebenen Parteivorbringen und aus den im Zuge des Erörterungstermines vorgelegten Fotos des Arbeitsplatzes und der Außenfassade. Zutreffend hat die Amtspartei festgestellt, dass im deutschen Bundesgebiet keine Ermittlungen vorgenommen werden können.

Die Ausführungen zur Anwesenheit am Sitz in ***2*** ergeben sich aus dem Parteivorbringen und aus den Angaben von Steuerberater ***13***.

Lagerraum mit Schreibtisch

Die Ausführungen zum Jugendzimmer ergeben sich aus den Fotos, die im Zuge des Erörterungstermins vorgelegt wurden. Ebenso aus der Einrichtungsrechnung und dem Einrichtungsplan. Der gegenteilige persönliche Eindruck des Prüfers im Zuge der Besichtigung vermochte die Richterin nicht zu überzeugen. Zwischen dem Jugendzimmer eines älteren Jugendlichen und einem Büroraum ergeben sich allerdings Überschneidungen. Allerdings waren keine Akten der Bf. in diesem Raum.

Die fallweise Nutzung der Kellerräume war notwendig, da die Waffen und die Munition, die zur Produktvorführung benötigt wurden, ordnungsgemäß über Nacht gelagert werden konnten. Diese Ausführungen sind für die Richterin schlüssig.

Zur Nutzung des Festnetzanschlusses in einem überwiegend betrieblichen Ausmaß ist festzustellen, dass zwar eine fallweise betriebliche Nutzung nachgewiesen wurde, aufgrund der Lage des Telefons in der Diele des Einfamilienhauses eine ständige betriebliche Nutzung

unwahrscheinlich erscheint. Außerdem war der Geschäftsführer, wie auch die Amtspartei vorbringt, überwiegend im Außendienst tätig und besaß ein Handy. Auch die Homepage weist auf eine österreichische Handynummer hin.

Es fand nach Ansicht der Richterin somit keine wesentliche betriebliche Nutzung des Einfamilienhauses in Österreich statt.

Zur Abwägung des Gesamtbilds der Verhältnisse wird auf die rechtlichen Ausführungen unter Punkt 3 verwiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

1. Abgabenrechtliche Verjährung der Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2007 und 2008:

§ 207 BAO lautet auszugsweise:

(1) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

(2) Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre.

§ 209 Abs 1 BAO lautet: Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

Strittig ist ob eine abgabenrechtliche Verjährung der Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 2007 und 2008 eingetreten ist.

Die Verlängerung der Verjährungsfrist gem § 209 Abs 1 zweiter Satz BAO jeweils um ein weiteres Jahr setzt voraus, dass in jenem Jahr, in dem die nach dem ersten Satz um ein Jahr verlängerte Verjährungsfrist endet, eine Amtshandlung (iSd § 209 Abs 1) erfolgt. Weitere

Verlängerungen jeweils um ein Jahr setzen voraus, dass jeweils im (weiteren) verlängerten Jahr die betreffende Amtshandlung vorgenommen wird [Ritz, BAO6, § 209 Tz 1].

Die Amtshandlung muss nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbar sein (VwGH 10.6.1991, 90/15/0115; 14.11.1996, 92/16/0217; 30.10.2003, 99/15/0098) [Ritz, BAO6, § 209 Tz 2].

Die Fristverlängerung setzt die Geltendmachung eines bestimmten Abgabensanspruches voraus (VwGH 17.5.2001, 2000/16/0602; 29.11.2001, 2001/16/0364; 23.1.2003, 2002/16/0027; 25.6.2008, 2008/15/0090) [Ritz, BAO6, § 209 Tz 3].

Gegen den Abgabenschuldner selbst muss die Amtshandlung nicht gerichtet sein (zB Anfrage an Auskunftsperson in fremder Sache, VwGH 10.6.1991, 90/15/0115). Die behördlichen Schritte müssen der schließlich als Abgabenschuldner in Anspruch genommenen Person nicht zur Kenntnis gelangt sein (VwGH 23.6.1992, 92/14/0036; 30.10.2003, 99/15/0098; 7.7.2004, 2004/13/0080; 8.9.2005, 2003/17/0235), damit ihnen Verlängerungswirkung zukommt (in der nach Maßgabe des § 93 Abs 3 lit a erforderlichen Bescheidbegründung sind sie jedoch darzustellen) [Ritz, BAO6, § 209 Tz 4].

Eine Verlängerung der Frist zur Festsetzung der Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer für 2007 und 2008 durch die in der Beschwerdeentscheidung angeführten Amtshandlungen (Rechtshilfeersuchen vom 31.07.2012, Amtshilfeersuchen an die deutschen Abgabenbehörden über das ***61*** im Jahr 2013, Ergänzungsansuchen an das Finanzamt ***47*** vom 22.05.2014) ist nicht eingetreten. Und zwar aus folgenden Gründen:

Die Fristverlängerung setzt die Geltendmachung eines bestimmten Abgabensanspruches voraus. Das Rechtshilfeersuchen vom 31.07.2012 zielt weder auf die Geltendmachung der Körperschaftsteuer noch auf die Geltendmachung der Umsatzsteuer ab. Es wird nur um Erhebung ersucht, ob an der offiziellen Firmenadresse betriebliche Einrichtungen erkennbar sind, wo sich die Geschäftsleitung der Bf. befindet und welche Umsätze in ***4*** erwirtschaftet wurden. Dies ist zu unbestimmt um eine Fristverlängerung auslösen zu können. Aus diesem Grund liegt im Jahr 2012 keine taugliche Amtshandlung vor die die Frist verlängert hat.

Das Auskunftersuchen an die deutschen Abgabenbehörden vom 07.06.2013 erfüllt ebenso wenig den Anspruch der Geltendmachung eines bestimmten Abgabensanspruches. Dieses führt in der allgemeinen Fallbeschreibung an, dass der Verdacht eines Scheinsitzes besteht, um der österreichischen Normverbrauchsabgabe und Kfz-Steuer zu entgehen. Es erfolgt weder eine Konkretisierung hinsichtlich der Geltendmachung der Körperschaftsteuer noch der Umsatzsteuer. Deshalb liegt im Jahr 2013 keine fristverlängernde Amtshandlung vor.

Da bereits mangels Verlängerungshandlung im Jahr 2012 und 2013 sich die Frist zur Festsetzung der Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer für 2007 und 2008 nicht verlängert hat, bedarf es an sich keiner weiteren Prüfung hinsichtlich des Ergänzungsersuchens im Jahr 2014. Diese erfolgt nur der Vollständigkeit halber.

Das Ergänzungsansuchen vom 22.05.2014 führt ausdrücklich an, dass die angeforderten Unterlagen in erster Linie zur Vorschreibung der Normverbrauchsabgabe und der Kfz-Steuer benötigt werden. Eine Konkretisierung bzgl. der Geltendmachung des Körperschaftsteuer- und Umsatzsteueranspruchs fehlt auch hier.

Im jeweiligen fünfjährigen Verjährungszeitraum sind weder Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerbescheide für 2007 und 2008 ergangen, noch diese Abgabenansprüche betreffende Verlängerungshandlungen iSd § 209 BAO gesetzt worden.

Daher ist mit Ablauf des Jahres 2012, mangels einer im Jahr 2012 stattgefundenen Verlängerungshandlung iSd § 209 BAO, Bemessungsverjährung für die Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer des Jahres 2007 eingetreten.

Mangels einer entsprechenden Verlängerungshandlung im Jahr 2013 ist mit Ablauf des Jahres 2013 Bemessungsverjährung für die Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer des Jahres 2008 eingetreten.

2. Körperschaftsteuer 2009 bis 2014

§ 1 KStG 1988 lautet auszugsweise:

(1) Körperschaftsteuerpflichtig sind nur Körperschaften.

(2) Unbeschränkt steuerpflichtig sind Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben. Als Körperschaften gelten:

1. Juristische Personen des privaten Rechts.
2. Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 2).
3. Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen (§ 3).

Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte im Sinne des § 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

§ 27 BAO lautet:

(1) Körperschaften, Personenvereinigungen sowie Vermögensmassen haben ihren Sitz im Sinn der Abgabenvorschriften an dem Ort, der durch Gesetz, Vertrag, Satzung, Stiftungsbrief und

dergleichen bestimmt ist. Fehlt es an einer solchen Bestimmung, so gilt als Sitz der Ort der Geschäftsleitung.

(2) Als Ort der Geschäftsleitung ist der Ort anzunehmen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet.

Strittig ist, ob sich der Ort der Geschäftsleitung in ***2*** (***4***) oder am Wohnsitz des Geschäftsführers in ***9*** (Österreich) befindet.

Der eingetragene Sitz der GmbH liegt in der ***3***, ***2***, ***4***.

Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht setzt Geschäftsleitung oder Sitz im Inland voraus. Jede dieser Voraussetzungen genügt für sich, um die unbeschränkte Steuerpflicht zu begründen (alternative Tatbestandsmerkmale; UFS 19.11.2010, RV/1258-L/09) [Achatz, Kirchmayr, Körperschaftsteuergesetz, § 1 Rz 32].

Der Sitz einer juristischen Person ist der rechtsgeschäftlichen Bestimmung der Parteien (nur) insoweit zugänglich, als die gesetzlichen Vorschriften Wahlmöglichkeiten eröffnen. Entspricht der statutarisch bestimmte Sitz nicht den gesetzlichen Vorgaben, oder wird an einem gesetzlich zulässigen Ort der maßgebende Sachverhalt nicht verwirklicht, liegt ein Scheinsitz vor. Ein Scheinsitz liegt bei einer GmbH etwa dann vor, wenn sich an dem satzungsmäßig bestimmten Ort weder ein Betrieb noch die Geschäftsleitung befindet und auch keine Verwaltung geführt wird. Nach der Rspr des BFH (vgl zB 27.06.1996, V R 51/93, BStBl II 1996, 620; 11.03.1999, V B 135/98, BFH/NV 1999, 1253) liegt ein Scheinsitz vor, wenn am angegebenen Firmensitz weder Geschäftsleitungs- und Arbeitgeberfunktionen noch Behördenkontakte und Zahlungsverkehr stattfinden.

Ein Scheinsitz iSd § 23 BAO ist abgabenrechtlich ohne Bedeutung (Q/R/S/S, § 1 Tz 19; Ritz, BAO3, § 27 Tz 1; Stoll, BAO, 349; VwGH 6.4.1995, 94/15/0206; VfGH 22.6.1967, B 25/67; KStR 2001 Rz 5). Für die Bestimmung des abgabenrechtlichen Sitzes ist in diesen Fällen uE auf den Ort der Geschäftsleitung abzustellen (Achatz/Kirchmayr, KStG, § 1 Tz 85 f).

Als Ort der Geschäftsleitung ist gem § 27 Abs 2 BAO der Ort anzunehmen, wo sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet.

Der Ort der Geschäftsleitung wird durch ein tatsächliches Verhalten, nämlich die Ausübung der geschäftlichen Oberleitung festgelegt (Graffe in D/J/P/W, § 1 Tz 22). Der Ort der Geschäftsleitung ergibt sich somit aus der tatsächlichen Gestaltung und den wirtschaftlichen Umständen des konkreten Einzelfalles. Entscheidend ist das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse (VwGH 26.6.1992, 90/17/0263; 6.4.1995, 94/15/0206; 31.5.2000, 97/13/0200; 16.9.2003, 97/14/0169). Anders als der Sitz entzieht sich damit der Ort der Geschäftsleitung einer privatrechtlichen Disposition (Achatz, Kirchmayr, KStG, § 1 Rz 36 f).

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 (BFH 21.9.1989, UR 1990, 193). Befinden sich die kaufmännische und technische Leitung an verschiedenen Orten, so kommt es auf den Ort der kaufmännischen Leitung an (zB Tipke/ Kruse, AO, § 10 Tz 9; BFH, BStBl 1991 II 554; Stoll, BAO, 349) [Ritz, BAO6, § 27 Tz 5].

Eine Körperschaft (Personenvereinigung, Vermögensmasse) kann nach hA nur einen Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung haben (VwGH 2.3.1956, 598/54; UFS 19.11.2010, RV/1258-L/09). Wenn die Geschäftsleitung dezentralisiert ist, ist der Ort der Geschäftsleitung dort, wo sich in organisatorischer Hinsicht die bedeutungsvollste Stelle der Leitung und Lenkung befindet (KStR 2001 Rz 6; für den Einzelfall abwägend BFH 7.12.1994, I K 1/93, BStBl II 1995, 175; Kessler/Müller, IStR 2003, 365). Dabei ist nach einer qualitativ-quantitativen Methode vorzugehen. Zunächst sind die geschäftsleitenden Entscheidungen (qualitativ) zu bestimmen und danach ist festzustellen, an welchem Ort die überwiegende Zahl dieser Entscheidungen (quantitativ) getroffen wird (Kessler/Müller, IStR 2003, 365) [Achatz/Kirchmayr, Körperschaftsteuergesetz, § 1 Tz 57].

Abzustellen ist auf die wichtigen Entscheidungen für den „normalen“, dh gewöhnlichen laufenden Geschäftsbetrieb. Hierbei sind jene Entscheidungen von Bedeutung, die nach der Art der Tätigkeit der Körperschaft für das Tagesgeschäft maßgebend sind (Lechner in FS Stoll, 401; zum Fall der vermögensverwaltenden Gesellschaften vgl Tz 54 ff; zu Stiftungen vgl Tz 83). Zu den Tagesgeschäften gehören die tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt und solche organisatorischen Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Gesellschaft gehören (vgl auch Kessler/Müller, IStR 2003, 364). Für die Beurteilung sind nach der Rspr insb Art, Umfang, Struktur und Eigenart des Unternehmens zu berücksichtigen (BFH 23.1.1991, I R 22/90, BStBl II 554) [Achatz, Kirchmayr, KStG, § 1 Rz 41].

Der Hinweis auf das Tagesgeschäft (somit jene tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt, einschließlich der organisatorischen Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung gehören, vgl VwGH 24.5.2012, 2008/15/0211) darf dabei nicht missverstanden werden: Es kommt nicht auf die Handlungen im laufenden Tagesgeschäft selbst an, sondern auf jene wesentlichen Geschäftsentscheidungen, die dann im Tagesgeschäft umgesetzt werden.

Welche Anordnungen und Entscheidungen in diesem Zusammenhang die maßgeblichen sind, hängt insbesondere von der Art der Tätigkeit der Körperschaft ab und bedarf daher einer einzelfallbezogenen Gewichtung und Abwägung (vgl Lechner in FS Stoll [1990] 401; VwGH 24.5.2012, 2008/15/0211). So sind an den Ort der Geschäftsleitung einer operativen Gesellschaft regelmäßig höhere Anforderungen zu stellen als zB bei bloßer Vermögens- oder

Beteiligungsverwaltung, wo für den konkreten Geschäftsbetrieb oft nur relativ wenige Tätigkeiten erforderlich sind (vgl dazu auch Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 1 Tz 54 ff mwN) [Hohenwarter-Mayr in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG2, § 1 Rz 48 f].

Der Ort der Geschäftsleitung wird im Allgemeinen in der Praxis dort angenommen, wo sich das Büro des Oberleiters befindet (vgl Kofler, Abschirmwirkung, 156; Kessler/Müller, IStR 2003, 365; Seibold, IStR 2003, 46). Im Fall einer kaufmännischen und einer technischen Leitung ist der Ort des kaufmännischen Büros entscheidend (BFH 30.1.2002, BFH/NV 2002, 1128). Sind Büroräume nicht erforderlich und auch tatsächlich nicht vorhanden, kann der Wohnsitz des leitenden Geschäftsführers als Ort der geschäftlichen Oberleitung herangezogen werden (vgl bereits RFH 3.7.1934, RStBl 1934, 1078; VwGH 19.6.2003, 97/14/0169; UFS 1.2.2005, RV/1694-W/04 zum Fall einer ausländischen Domizilgesellschaft, die an ihrem ausländischen Sitz keine Geschäftstätigkeit entfaltet) [Achatz, Kirchmayr, KStG, § 1 Rz 42].

Die Feststellung des Ortes der Geschäftsleitung ist unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen (§ 167 Abs. 2 BAO; freie Beweiswürdigung). Dabei genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überwiegende Wahrscheinlichkeit oder gar Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 26.05.2011, 2011/16/0011).

Auf den Beschwerdefall übertragen bedeutet das:

Zum Vorbringen der Bf., dass kein Ort der Geschäftsleitung in Österreich und damit keine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht in Österreich gegeben sei, ist auszuführen:

Herr ***10*** ist Geschäftsführer und einziger Gesellschafter der GmbH, welche auch keine Büro- oder Vertriebsmitarbeiter beschäftigt. Bei der Beurteilung, wo die wichtigen Entscheidungen für den „normalen“, dh gewöhnlichen laufenden Geschäftsbetrieb getroffen werden ist daher allein auf Herrn ***10*** abzustellen. Der Ort der Geschäftsleitung liegt dort, wo er diese Entscheidungen trifft bzw. wo er seinen Arbeitsplatz hat.

Dieser verbringt in der Regel drei Tage im Außendienst und zwei Tage in seinem Büro bzw. Arbeitsplatz in ***2***/***4***. Nach Ansicht der Richterin ist davon auszugehen, dass dann dort an diesen Tagen die wichtigen Entscheidungen bei der Aufarbeitung der Außendiensttätigkeit und des Posteinganges getroffen werden. Nur wenn ein solcher Arbeitsplatz samt Archiv für die Geschäftsunterlagen in ***4*** nicht vorhanden wäre, könnte man auf den Wohnsitz des Geschäftsführers zurückgreifen.

Dass sein Arbeitsplatz kein eigenes, absperbares Büro ist, sondern lediglich ein Teil eines großen Raumes mit Schreibtisch und Schränken, aber funktionell ausgestattet, vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern.

Dass diese Entscheidungen während der Fahrt oder bei Kundenbesuchen getroffen werden, erscheint der RichterIn nicht wahrscheinlich. Ebenso wenig dass diese Entscheidungen getroffen wurden, wenn der Geschäftsführer nach einem Arbeitstag an seinen Wohnsitz zurückkehrte und dort sein Familienleben und seine Freizeit stattfanden. In freier Beweiswürdigung geht die RichterIn demnach davon aus, dass der Ort der Geschäftsleitung nach der Gesamtbetrachtung der Verhältnisse des konkreten Beschwerdefalls am Arbeitsplatz des Geschäftsführers in ***2***/***4*** gelegen ist.

Es besteht demnach keine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht in Österreich.

Die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide waren daher aufzuheben.

Umsatzsteuer 2009 bis 2014

§ 19 Abs 1 UStG 1994 idF BGBl I 76/2011 lautet:

Steuerschuldner ist in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 der Unternehmer, in den Fällen des § 11 Abs. 14 der Aussteller der Rechnung.

Bei sonstigen Leistungen (ausgenommen die entgeltliche Duldung der Benützung von Bundesstraßen und die in § 3a Abs. 11a genannten Leistungen) und bei Werklieferungen wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn

- der leistende Unternehmer im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat und
- der Leistungsempfänger Unternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 ist oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, die Nichtunternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 3 ist.

§ 29 BAO lautet auszugsweise:

(1) Betriebsstätte im Sinn der Abgabenvorschriften ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31) dient.

(2) Als Betriebsstätten gelten insbesondere

- a) die Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet;
- b) Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, Landungsbrücken (Anlegestellen von Schiffahrtsgesellschaften), Geschäftsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des Betriebes dienen;

Der Begriff der Betriebsstätte ist unionsrechtskonform iSd Judikatur des EuGH zum Begriff der festen Niederlassung zu interpretieren (s näher § 3a Rz 124 ff). Die Anknüpfung an den Betriebsstättenbegriff des § 29 BAO ist angesichts der expliziten Normierung des Art 192a MwStSyst-RL idF RL 2008/8/EG obsolet (s auch Rz 2601a UStR; anders noch USt-Protokoll 2004, BMF 01 0219/38-IV/9/04 u 2007, BMF-010219/0431-VI/4/2007) [Kuder in Melhardt/Tumpel, UStG2, § 19 Rz 31].

Die Kriterien der festen Niederlassung sind nach Ansicht des EuGH nicht erfüllt, wenn nur Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten vorgenommen werden. Dies ist hier der Fall, wie schon weiter oben beim Ort der Geschäftsleitung begründet wurde.

Die beschwerdeführende Partei hat in Österreich weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte. Der Wohnsitz des Geschäftsführers allein begründet noch keine Betriebsstätte.

Die Umsatzsteuerbescheide waren daher spruchgemäß aufzuheben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die strittigen Punkte beziehen sich im gegenständlichen Fall nicht auf Rechtsfragen, sondern auf die Beweiswürdigung.

Linz, am 23. Juni 2022