

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Johannes Böck in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ECA Schreiner und Stiefler, Wiener Straße 86-88/2/13, 3500 Krems an der Donau, über die Beschwerden vom 1. Juni 2017, 6. März 2019 und 14. Oktober 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 10. Mai 2017, 13. Februar 2019 und 15. Juli 2019 betreffend Umsatzsteuer 2013, Körperschaftsteuer 2011 bis 2017 sowie Festsetzung der Anspruchszinsen 2011 bis 2015, St.Nr. ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2013 wird Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2011 bis 2014 und 2016 bis 2017 sowie Festsetzung der Anspruchszinsen 2011 bis 2015 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2015 wird teilweise Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die vorläufig ergangenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2016 und 2017 werden gemäß § 200 BAO endgültig erklärt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) handelt es sich um eine zypriotische Limited Company mit Geschäftsadresse in ***Straße1***, ***PLZ-Ort1***, deren Geschäftsanteile zur Gänze von ***B&Co*** einer Limited Partnership bzw. Personengesellschaft mit gleicher Sitzadresse gehalten werden. Gesellschafter von ***B&Co***, einer Limited Partnership, in ***Straße1***, ***PLZ-Ort1***, waren die ***D-Ltd***, ***Straße2***, ***PLZ-Ort2***, als „General Partner“ (unbeschränkt haftender Gesellschafter) und ***F.B.*** als „Limited Partner“ (beschränkt haftender Gesellschafter, bis Oktober 2016).

Der handelsrechtliche Sitz der Bf. befindet sich ***Straße2***, ***PLZ-Ort2*** in Zypern. Den Betriebsgegenstand der Bf. bildet lt. KSV-Auskunft die Immobilienverwaltung.

Bei der Bf. sind keine Dienstnehmer beschäftigt, Geschäftskontakte mit der Bf. werden über die ***TT-Ltd***/Zypern und deren Bedienstete, wahrgenommen, deren Leistungen von der Bf. im Rahmen eines Betreuungsvertrages in Anspruch genommen werden.

1. abgabenbehördliche Prüfung 2011 bis 2015:

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2011 bis 2015 wurde in Tz. 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung festgehalten, dass es sich bei der Bf. um eine im Inland **unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaft** handelt. Dies insbesondere, als die *tagesgeschäftlichen Aktivitäten* der Bf. nahezu ausschließlich in Österreich durchgeführt, die *tatsächliche Oberleitung* der Bf. von Direktor ***F.B.*** wahrgenommen, *Geschäftsräumlichkeiten* in Zypern nicht lokalisiert und die Bf. in Zypern über *keine Räumlichkeiten* verfüge, an dem sich der Ort der Geschäftsleitung befinde, sodass – gleich wie bei Domizilgesellschaften – der Wohnsitz des leitenden Geschäftsführers ausschlaggebend sei.

1.1 zum Ort der Geschäftsleitung der Bf.:

Die Geschäftsadresse der Bf. in ***Straße1***, ***PLZ-Ort1***, sei ident mit deren Alleingesellschafterin, ***B&Co***, einer Limited Partnership, bei der die ***D-Ltd*** „General Partner“ und ***F.B.*** (bis Oktober 2016) „Limited Partner“ gewesen seien.

Die Bf. besitze an der Adresse in ***Straße1***, ***PLZ-Ort1***, einen Büroraum aufgrund eines umfassenden *Beratungs- und Bevollmächtigungsauftrages* des Providers ***TT-Ltd***, welches der Bf. Büroräumlichkeiten mit einem entsprechenden zu benützenden Arbeitsplatz

zur Verfügung stelle. Beigegeben sei dabei ein versperrbarer Rollkasten, in dem Unterlagen der Bf. gelagert seien.

Laut KSV-Abfrage sei die Bf. unter der zypriotischen Telefonnummer ***TelNr1*** erreichbar, wo es sich um die ***TT-Ltd*** in ***Straße1***, ***PLZ-Ort1***, handle, deren Dienste die Bf. im Rahmen eines mit dieser Gesellschaft geschlossenen Betreuungsvertrages in Anspruch nehme. Die Telefonnummer ***TelNr1*** sei daher die Telefonnummer der ***T-Ltd*** /Zypern und weiterer an dieser Adresse gemeldeter Unternehmen. Die E-Mail-Adresse laute auf ***Mail1***.

Der *handelsrechtliche Sitz* der Bf. sei jedoch nach den Feststellungen der BP in ***Straße2***, ***PLZ-Ort2***, an der Adresse des Gesellschaftssekretärs ***C.M.***.

Auf den vorliegenden Rechnungen der Bf. sei die Internet-Adresse ***Int.Adresse2*** angeführt, beim Aufruf dieser Website gelangt man zur Seite ***6a***, auf der sich kein Hinweis auf Sitz- und Geschäftsadresse der Bf. in Zypern finde.

Laut KSV-Anfrage bestehe der Unternehmensgegenstand der Bf. in der *Immobilienverwaltung*, es seien keine Bilanz- oder Finanzdaten erhältlich und es sei kein Immobilienbesitz ersichtlich. Laut BvD-Orbis-Datenbank würden die letzten verfügbaren Daten der Bf. aus dem Jahre 2008 stammen.

Laut Bestätigung des zypriotischen Firmenbuches zu Reg.Nr. ***FB-Nr1*** seien ***F.B.*** und ***H.G.*** „Directors“ der Bf.. In diesem Zusammenhang werde von der BP angemerkt, dass ***H.G.*** bei weiteren 33 Firmen zu deren „director“ bestellt sei. ***H.G.*** übe seine Direktorentätigkeit im Rahmen des Betreuungsvertrages der ***T-Ltd*** in Zypern aus.

Nach der Vorhaltsbeantwortung vom 15. März 2017 seien im operativen Bereich der Bf. DI ***H.G.***, mit Privatadresse ***Adresse3*** ***PLZ-Ort3a***, Zypern, und ***F.B.***, ***Adresse4***, ***PLZ-Ort4***, tätig und gesellschaftsrechtlich zur Geschäftsführung der Bf. bestellt. Aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen des zypriotischen Gesellschaftsrechts seien beide Direktoren der Bf., ***H.G.*** und ***F.B.***, gleichberechtigt. Weder durch Gesetz, noch durch Satzung oder Beschlüsse sei die Funktion eines Vorstandvorsitzenden gegeben.

Direktor ***F.B.*** übe seine Direktorentätigkeit als Organ der Bf. aus, er besitze weder einen schriftlichen Werkvertrag, noch sei er Dienstnehmer dieses Unternehmens. Etwaige Entlohnungen für seine Direktorentätigkeit werden mit seinem Mitdirektor vereinbart und ihm der entsprechende Betrag angewiesen. DI ***H.G.*** übe sei Direktorentätigkeit im Rahmen des Betreuungsvertrages mit der ***T-Ltd***/Zypern aus. Die zur Geschäftsführung berufenen Organe seien beide einzelzeichnungsberechtigt.

Nach der Vorhaltsbeantwortung vom 15. März 2017 geschehe das Zustandekommen von *geschäftlichen Entscheidungen* an der Geschäftsadresse in ***Straße1***, ***PLZ-Ort1***,

wobei gemeinsam getroffene Entscheidungen aus den 5 vorgelegten Protokollen hervorgehen würden. Dabei handle es sich um Protokolle des „Board of Directors“, welche im „Memorandum of association“ im Gesellschaftsvertrag der Bf. vorgesehen seien. Unternehmenslenkende Dispositionen, welche für die Führung des Unternehmens erforderlich seien, würden daher an der Geschäftsadresse der Bf. (in Zypern) durch die beiden Direktoren, ***H.G.*** und ***F.B.***, getroffen.

Tagesgeschäftliche Aktivitäten hingegen würden lt. Eingabe vom 15. März 2017 in das Aufgabengebiet eines der beiden Direktoren fallen. Diese tagesgeschäftlichen Aktivitäten könne einer der beiden Direktoren nur dann umsetzen, wenn die Arbeit für diese Tagesgeschäfte aus der unternehmenslenkenden Disposition abgeleitet werden könne. Es gebe bei der Bf. keine anderen Personen, die formalrechtlich zur Geschäftsführung berufen seien. Die Geschäftsräumlichkeiten der Bf. seien in einem NÖ-RIZ-ähnlichem Gebäude vorhanden, wo die Zurverfügungstellung dieser Räumlichkeiten von der ***T-Ltd*** erfolge, diese Geschäftsräumlichkeiten seien auch von anderen Unternehmen nutzbar.

Den Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 15. März 2017 hält die BP entgegen, dass der angeführte *Betreuungsvertrag* mit der ***T-Ltd***, in welchem die Tätigkeit des Direktors DI ***H.G.*** und die Zurverfügungstellung der Räumlichkeiten geregelt sei, *nicht vorgelegt* worden sei. So darüber hinaus ***F.B.*** keinen schriftlichen Werkvertrag mit der Bf. geschlossen habe, werde auf die zwischen der Bf. und ***F.B.*** geschlossene Vereinbarung vom 01.06.2012 verwiesen, in der es heiße:

*„In der heutigen Sitzung wird festgelegt, dass ***F.B.*** als Vor-Ort-Direktor in Österreich fungieren muss, um das Risiko, wie Aufsichtspflicht, Minimalinvestitionen bei Immobilien, Reduzierung bei Reparaturen und Instandhaltung zu gewährleisten. Es wird pro Tag 1.200,-- Euro vereinbart für die Dauer von 5 Jahren. Das betrifft alle Firmen der Bf..*

*unterzeichnet: ***F.B.*** und DI ***H.G.*** (für die Bf.).“*

Auf dem Rechnungskopf sei die Adresse der Bf. bis 2010 nämlich mit ***Adresse5***, ***PLZ-Ort3b***, angegeben worden.

Bei der Besprechung am 11. Juni 2018 und der Schlussbesprechung am 21. Februar 2019 sei angeführt worden, dass die vorliegende Vereinbarung iZm der Verrechnung der Management Fees stehe. Ungeachtet des Umstandes, dass es keine schriftliche Vereinbarung betreffend die Direktorentätigkeit des ***F.B.*** gebe, seien ab November 2013 EUR 1.200,00 monatlich für seine Direktorentätigkeit verrechnet worden.

Im Zuge weiterer abgabenbehördlicher Prüfungen bei der **B-GmbH*** und der ***BL-GmbH*** sei in der Vorhaltsbeantwortung vom 04.02.2016 u.a. angegeben worden, dass

*„... nicht alle Direktoren dieses Unternehmens in Zypern tätig seien und dort auch keine unbeschränkte Steuerpflicht besitzen. Die Direktoren außerhalb von Zypern erfüllen ihre notwendige, wirtschaftliche Tätigkeit für diese Gesellschaft. Der Direktor „vor Ort“ ***H.G.*** nimmt Managementaufgaben am Firmensitz wahr, die im Rahmen eines **Koordinationspapiers** zwischen den beiden Direktoren klar geregelt sind. Es gibt zwischen den beiden Direktoren, ***H.G.*** und ***F.B.***, eine klare Kompetenzaufteilung; ***F.B.*** hat seine operativen Aufgaben und Arbeiten durchzuführen und ***H.G.*** seine Managementaufgaben; alle Tätigkeiten werden durch Beschlüsse der Direktoren festgelegt. Zu diesem Zweck werden „meetings by the Board of Directors“ abgehalten, diese können in Zypern aber auch außerhalb Zyperns stattfinden.“*

In diesem Zusammenhang wird seitens der BP insbesondere darauf verwiesen, dass das in der Vorhaltsbeantwortung vom 04.02.2016 angesprochene und zwischen beiden Direktoren vereinbarte *Koordinationspapier* nicht vorgelegt worden sei.

rechtliche Würdigung durch die BP – des Ortes der Geschäftsleitung:

Liege die Geschäftsleitung einer Körperschaft im Inland, unterliege die Gesellschaft der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht iSd § 1 Abs. 2 KStG 1988. § 27 Abs. 2 BAO definiere den Ort der Geschäftsleitung als den Ort, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befinde. Der Wortlaut des § 27 Abs. 2 BAO spreche vom Mittelpunkt der Oberleitung als Determinante des Ortes der Geschäftsleitung und damit als Qualifikierungskriterium der unbeschränkten Steuerpflicht einer Körperschaft. Für den Begriff des „Mittelpunktes der Oberleitung“ existiere keine Legaldefinition, sondern er finde in Judikatur, Literatur und Verwaltungspraxis seine Ausprägung.

Hinsichtlich der Qualifizierung des *Mittelpunkts der geschäftlichen Oberleitung* zeige sich die höchstgerichtliche Entscheidungslinie einheitlich. Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung sei dort, wo der für die Geschäftsführung entscheidende Wille gebildet werde, wo die für die Führung des Unternehmens notwendigen und wichtigen Dispositionen getroffen werden und von wo aus die unternehmenslenkenden Maßnahmen angeordnet werden. Entscheidend sei das Gesamtbild der Verhältnisse in organisatorischer Hinsicht. Der Ort der Geschäftsleitung einer GmbH, also der Ort, an dem sich der Mittelpunkt ihrer geschäftlichen Oberleitung befinde, ergebe sich aus der jeweiligen tatsächlichen Gestaltung der Dinge (vgl. VwGH 16.9.2003, Zl. 97/14/0169).

1. Determinierung der maßgeblichen Leitungsentscheidungen:

Maßgeblich seien die tatsächlich vorgenommenen *geschäftsleitenden Tagesgeschäfte*, die mit dem gewöhnlichen Geschäftsbetrieb einhergehen. Im Sinne der höchstgerichtlichen

Entscheidungslinie seien dabei unternehmensspezifische Parameter wie Art, Umfang, Struktur und Eigenart der untersuchten Gesellschaft zu berücksichtigen.

Als *Tagesgeschäfte* würden nach herrschender Auffassung die (von den zur Geschäftsführung befugten Personen) tatsächlich vorgenommenen, organisatorischen und rechtlichen Handlungen und Entscheidungen des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes qualifiziert (vgl. Achatz/Kirchmayr, KStG, Rz 40 mit Verweis auf BFH 7.12.1994, I K 1/93, BStBl II 1995, 175 u.a.).

Die Relevanz der einzelnen Maßnahmen sei im Einzelfall zu gewichten und abzuwägen, wobei die jeweilige Geschäftstätigkeit bei der Beurteilung der maßgeblichen Geschäftshandlungen zu berücksichtigen seien.

Nach hA seien quantitative Aspekte nur bedingt und nur im Hinblick auf die konkrete Geschäftstätigkeit relevant. Im Einzelfall zB bei Vermögensverwaltungen und anderen passiven Tätigkeiten, würden nur wenige Entscheidungen ausschlaggebend sein (vgl. Lechner, Ort der Geschäftsleitung von inländisch beherrschten ausländischen Gesellschaften, in Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl (Hrsg), Steuern im Rechtsstaat, FS Stoll (1990, S. 395f).

Laut Vorhaltsbeantwortung vom 15. März 2017 sei der Unternehmensgegenstand der Bf. die Wahrnehmung einer *Holdingfunktion* und die Durchführung von *Consultingleistungen* für Bauträger innerhalb der EU. Weitere Geschäftstätigkeiten der Bf. seien *Arbeitsverrichtungen* für Bauträgertätigkeiten, die Durchführung von *Prüfungs-* und *Servicehandlungen* an Gebäuden sowie die Durchführung von *Plausibilitätsanalysen* für Bauträgersgeschäfte. Die Bf. übe fallweise auch eine *Handelstätigkeit* innerhalb des EU-Raumes aus.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 23. September 2015 im Rahmen einer weiteren BP bei der ****B-GmbH**** werde zudem ausgeführt: eine umfassende *Handelstätigkeit*, *Import* und *Export* von Gütern. Weiters beschäftige sich das Unternehmen mit dem *Management* von Firmen und Gesellschaften, übe eine *Holdingfunktion* aus und stelle anderen Firmen Kapital in Form von *Darlehen* oder „mezzaninen Kapital“ zur Verfügung. Kernaufgabe der aktuellen Aktivitäten der Bf. seien ein *umfassendes Baumanagement*, die Planung und Ausführung der Errichtung von Gebäuden innerhalb der EU. Weiters befasse sich das Unternehmen mit der Ausfinanzierung, dem Vertrieb und der Vermietung von Liegenschaften und erbringe ein umfassendes Facility Management. Die Tätigkeiten werden einerseits durch *****H.G.***** als Direktor sowie von *****F.B.***** als weiteren Direktor abgewickelt, beide seien ständig durch Abhaltung von Meetings und Besprechungen, sowie unter Nutzung aller modernen Kommunikationseinrichtungen am Laufenden.

Im Zuge weiterer Außenprüfungen bei der ****B-GmbH**** und *****BL-GmbH***** für die Jahre 2011 und 2012 seien „Report and Financial Statements“ und für das Jahr 2013 eine Saldenbilanz (Trial Balance) der BP vorgelegt worden, aus denen sich ergebe, dass die Bf. als

Anlagevermögen *nur Beteiligungen* an österreichischen GmbHs habe. Es gebe kein Immobilienvermögen. Auch in den nach der Schlussbesprechung vorgelegten Saldenlisten für die Jahre 2014 und 2015 sei kein Immobilienvermögen ersichtlich.

Im Jahre 2011 seien als einzige Einnahme EUR 24.000,00 für „Beratungsleistung und Organisation beim Verkauf von ‚***Café***‘ (Objekt ***B-Straße*** in ***BM***) verbucht worden, welche die Bf. der ***B-GmbH*** in Rechnung stellte. In den Jahren 2010 und 2012 habe es keine Einnahmen gegeben.

Im Jahre 2013 werden in der Saldenliste EUR 180.132,75 als Erlöse erfasst. EUR 145.000,00 kommen von der ***B-GmbH*** (***B-GmbH***), der ***BL-GmbH*** (***BL-GmbH***), der ***BS-GmbH*** (***BS-GmbH***) und der ***BSR-GmbH***, verrechnet für „Pauschalierte Management Fees“ für erbrachte Leistungen von Direktor ***F.B.*** für Tätigkeiten betreffend die Immobilien in Österreich („Facility Management“). Bei diesen Unternehmen handle es sich um verbundene Unternehmen. In den Jahren 2014 und 2015 seien ebenfalls nur Rechnungen an die ***B-GmbH*** und ***BL-GmbH*** verbucht worden.

Einnahmen der Bf. von verbundenen Unternehmen:

	2011	2012	2013
Bezeichnung:	lt. Bilanz:	lt. Bilanz:	lt. SL:
B-GmbH:	24.000,00		70.000,00
BL-GmbH:			60.000,00
BS-GmbH:			12.000,00
BSR-GmbH:			3.000,00
SUMME:	24.000,00	0,00	145.000,00
Et lt. Bilanzen/SL:	24.000,00	0,00	180.132,75

Einnahmen verb.	2014	2015	2016	2017
Unternehmen:	lt. Bilanz:	lt. Bilanz:	lt. Bilanz:	lt. SL:
B-GmbH:	605.000,00	40.000,00	120.000,00	80.000,00
BL-GmbH:	60.000,00		60.000,00	60.000,00
SUMME:	665.000,00	40.000,00	180.000,00	140.000,00
Et lt. Bilanzen/ lt. Saldenlisten:	665.000,00	40.000,00	nicht bekannt	nicht bekannt

Die Einnahmen seien fast ausschließlich aus Rechnungen an verbundene, in Österreich ansässige Unternehmen erzielt worden. Die Einnahmen für 2016 und 2017 seien aus den bei den österreichischen Unternehmen (***B-GmbH***, ***BL-GmbH***) verbuchten Rechnungen der Bf. ermittelt worden.

Bei der Ausgangsrechnung Nr. 003/2014 der Bf. vom 25. August 2014 an die ****B-GmbH**** iHv EUR 525.000,00, welche in der Saldenliste der Bf. als Einnahme erfasst sei, handle es sich nach Auffassung der BP um eine *Scheinrechnung*, da bisher weder bei der ****B-GmbH**** noch beim Direktor der Bf., *****F.B.*****, eine korrespondierende Erfassung erfolgt sei.

Aus den **vorstehenden Darstellungen** gehe nach den weiteren Ausführungen der BP hervor, dass die **tagesgeschäftlichen Aktivitäten** nahezu **ausschließlich in Österreich** durchgeführt werden.

2. Wer qualifiziere sich als maßgeblicher Entscheidungsträger:

Seien die maßgeblichen Geschäftsleitungstätigkeiten im konkreten Fall ermittelt, sei es nunmehr notwendig festzustellen, bei welchen Personen die den Leitungstätigkeiten zugrundeliegende Willensbildung angesiedelt sei bzw. **welche Person(en) die Anordnungen tatsächlich treffen** (vgl. Bendlinger, Der Ort der tatsächlichen Geschäftsführung im DBA-Recht, SWI 4/2004, S. 167f).

Nach hA seien folgende Anknüpfungspunkte zu nennen:

- Grundsätzlich sei davon auszugehen, dass die zur *Geschäftsleitung* befugten Organe auch die *maßgeblichen Entscheidungsträger* seien.
- Es sei auf diejenige Person abzustellen, die tatsächlich die Geschäftsleitungstätigkeit ausübe. Die formalrechtliche Geschäftsführungsbefugnis sei nicht relevant, sondern die faktische Ausübung der Oberleitungshandlungen (vgl. VwGH 18.7.2001, Zl. 99/13/0022 sowie Ritz, BAO, § 27 Rz. 4).

Laut deutscher Rechtsprechung sei die geschäftliche Oberleitung den Organen einer Körperschaft nur dann zuzuordnen, wenn sie faktisch tatsächlichen Einfluss auf die Geschäftsleitung haben und kein maßgeblicher Einfluss anderer Personen vorliege (vgl. Achatz/ Kirchmayr, KStG, Rz 45 mit Verweis auf RFH 3.7.1936, RStBl 1936, S. 804).

- Bei der Beurteilung der faktischen Oberleitungshandlungen sei auf die zeitliche Komponente abzustellen. Die relevanten Entscheidungen müssen *kontinuierlich* bzw. über einen *angemessenen Zeitraum* hinweg getroffen werden, wobei die Judikatur davon ausgehe, dass eine Funktionsausübung an nur zwei Tagen pro Monat nicht ausreichend sei, einen Ort der Geschäftsleitung zu begründen (vgl. VwGH 16.9.2003, Zl. 97/14/0169).

Im vorliegenden Fall der Bf. seien zwei Direktoren lt. zypriotischem Firmenbuch zur Führung berufen. Bisher habe nur eine Bezahlung des Direktors *****F.B.***** für seine Direktorentätigkeit nachgewiesen werden können.

Es habe daher nach den Feststellungen der BP **davon ausgegangen** werden müssen, dass die Ausübung der **tatsächlichen Oberleitung** der Bf. vom Direktor ***F.B.*** wahrgenommen werde.

3. Von wo aus werden die leitenden Dispositionen getroffen:

Nach Identifizierung der maßgeblichen Entscheidungsträger, die tatsächlich die Funktion der Geschäftsleitung ausüben, sei in einem nächsten Schritt die **Lokalisierung des Ortes** der geschäftlichen Oberleitung vorzunehmen (vgl. Dziurdz/Prillinger, „Briefkastengesellschaften“ und die Grenzen steuerlicher Gestaltung, in Lang/Schuch/Staringer, die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im internationalen Steuerrecht (2012), S. 112). Nach Judikatur und Schrifttum haben sich folgende Anknüpfungskriterien durchgesetzt:

- Der (statutarische) Sitz einer Gesellschaft sei dann auch als Ort der Geschäftsleitung anzusehen, wenn eine tatsächliche Verbindung mit der faktischen Geschäftsführung bestehe (vgl. Bendlinger, Der Ort der tatsächlichen Geschäftsführung im DBA-Recht, SWI 4/2004, S. 167f mit Verweis auf andere).
- Werde in dezentralen Organisationsstrukturen die Geschäftsleitung an mehreren Orten ausgeübt, dann sei die in organisatorischer Hinsicht *bedeutungsvollste Stelle* der Lenkung und Leitung maßgebend (vgl. KSt-RL 2013, Rz. 6).
- Wenn der Ort der Willensbildung anhand von Dokumentationen lokalisiert werden könne, dann sei darauf abzustellen. Das Schrifttum gehe davon aus, dass Aufzeichnungen über Zusammenkünfte von Kollektivorganen eine *Nachweismöglichkeit* darstellen können, insoweit der „Ort der Entscheidungsfindung ersichtlich oder sonstwie ableitbar sei“ (vgl. Lechner, Ort der Geschäftsleitung von inländisch beherrschten ausländischen Gesellschaften, in Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl (Hrsg), Steuern im Rechtsstaat, FS Stoll (1990), S. 403).
- Sei eine *derartige Lokalisierung nicht möglich*, dann sei auf den Ort abzustellen, wo die maßgebenden Willenserklärungen abgegeben werden, wobei nicht die formalen Kundgebungsakte entscheidend seien, sondern die tatsächlich vorgenommenen geschäftsleitenden Tagesgeschäfte, die mit dem gewöhnlichen Geschäftsbetrieb einhergehen (vgl. Lechner, Ort der Geschäftsleitung von inländisch beherrschten ausländischen Gesellschaften, in Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl (Hrsg), a.a.O., S. 403 mit Verweis auf andere).
- In Fallkonstellationen multipler Geschäftsleiter komme es darauf an, „wo und von wem die wesentlichen Entscheidungen getroffen werden. Welche Entscheidungen nun die wesentlichsten und somit für die Bestimmung der Oberleitung maßgeblich seien, bedürfe einer Gewichtung und Abwägung im Einzelfall“ (vgl. Lechner, Ort der Geschäftsleitung von inländisch beherrschten ausländischen Gesellschaften, in Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl (Hrsg), a.a.O., S. 401).

Nach herrschender Auffassung werde als Ort der Geschäftsleitung das Büro des maßgeblichen Entscheidungsträgers angenommen, wobei auf die kaufmännische Leitung abzustellen sei (vgl. BFH 30.1.2002, BFH/NV 2002, 1128 sowie KStRL 2013, Rz. 6).

Können die **Geschäftsräumlichkeiten nicht lokalisiert** werden, dann könne der **Wohnsitz** des **leitenden Geschäftsführers** ausschlaggebend sein. Gleiches gelte für **Domizilgesellschaften**, die an ihrem ausländischen Sitz eine Tätigkeit ausüben (vgl. UFS 1.2.2005, GZ. RV/1694-W/04). Nicht maßgebend hingegen seien:

- der Ort der Entscheidung über außergewöhnliche wirtschaftliche Maßnahmen
- der Ort der wirtschaftlichen Auswirkung unternehmerischer Entscheidungen
- der Ort der Ausführung der getroffenen Entscheidungen
- der Wohnsitz eines Gründungshelfers und formellen Geschäftsführers ohne faktische Leitungsfunktionen (vgl. UFS 1.2.2005, GZ. RV/1694-W/04).

Im vorliegenden Fall befinde sich der handelsrechtliche **Sitz** der Bf. an der Adresse des „Gesellschaftssekretärs“, *****N-LLC*****. Laut Steuerberater Dr. Schreiner sei jede Gesellschaft verpflichtet, einen Firmensitz (Registered Office) zu haben und diese Adresse dem Handelsregister mitzuteilen. Diese sei nicht unbedingt die Geschäftsadresse. Sinn und Zweck dieser Regelung sei sicherzustellen, dass die Gesellschaft über eine Adresse verfüge, an welche Dokumente und Urkunden zugestellt werden können.

Nach Durchsicht des zypriotischen Gesellschaftsrechts, habe dies von der BP nicht festgestellt werden können.

Nach den Vorhaltsbeantwortungen verfüge die Bf. über ein von der *****T-Ltd***** *angemietetes Büro* mit Einrichtung und Ausstattung für Kommunikation, wie Internetanschluss, Telefon und Telefax. Eine Sekretärin für Schreibaarbeiten, Rechnungsausstellung, Verfolgung der Zahlungseingänge und Buchhaltung.

Sollte dies nach den Ausführungen der BP tatsächlich so sein, erscheine es nicht erklärlich, warum es für die *Zustellung von Dokumenten* der zusätzlichen Adresse des Gesellschaftssekretärs bedürfe. Dies werde nur dann erklärbar, wenn sich an der Adresse *****Straße1*****, *****PLZ-Ort1*****, kein Büro der Bf. befinde, an dem Zustellungen der Behörde möglich seien. Auch sei von der Bf. kein entsprechender Mietvertrag vorgelegt worden.

Die BP komme daher zum Ergebnis, dass die Bf. in **Zypern** über **keine Räumlichkeiten verfüge**, an der sich der **Ort der Geschäftsleitung befinden** könnte. Dies werde durch folgende Tatsachen untermauert:

1.2 Aufenthalte auf Zypern – Protokolle:

Im von der BP vorgelegten Fragenkatalog sei die Bf. zur Vorlage einer Aufstellung über die Aufenthaltsdauer der zur Geschäftsführung berufenen Organe in Zypern 2011 bis laufend aufgefordert worden. Entsprechende Nachweise (Hotelbelege, Flugtickets etc.) seien vorzulegen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Mai 2017 sei jedoch **keine Aufstellung** über die Aufenthalte übermittelt worden. Es seien lediglich zwei Boardingpässe vom 30.10.2014 und 21.12.2015 über die Flüge nach und von Larnaca vorgelegt worden. Weiters seien 5 Protokolle von „Meeting by the Board of Directors“ vorgelegt worden, aus denen hervorgehen solle, dass *****F.B.***** zu diesen Terminen in Zypern aufhältig gewesen sei. Diese Protokolle seien mit 08.11.2010 (oder 08.06.2010), 01.06.2012, 09.05.2013, 30.10.2014 und 21.12.2015 datiert. Zu diesen Protokollen werde bemerkt:

Das Protokoll mit Kopf „**8th November 2010**“ und in der zweiten Zeile „Monday 8th June 2010“ weise einen unrichtigen Tag oder ein unrichtiges Datum auf, da der 08.06.2010 ein Dienstag gewesen sei.

Im Protokoll vom 01.06.2012 werde als „Location“ die Adresse *****Straße1***, ***PLZ-Ort1***** angegeben, obgleich im Briefkopf der Vereinbarung vom 01.06.2012 über die Bezahlung des *****F.B.***** die Adresse *****Bf1***, ***Adresse5***, ***PLZ-Ort3b***, Cyprus** aufscheine. Das sei nach den Feststellungen der BP die Geschäftsadresse der Bf. bis 2010 gewesen. Diese von der BP aufgezeigte Diskrepanz sei von der Bf. damit gerechtfertigt worden, dass offenkundig altes Briefpapier verwendet worden sei.

Im **Protokoll vom 09.05.2013** werde angegeben, dass die Protokolle in Zukunft in Deutsch und Englisch zu verfassen seien. Die vorgelegten Protokolle vom 08.11.2010 und 01.06.2010 seien aber bereits in Englisch verfasst.

Im **Protokoll (Deutsch) vom 30.10.2014** werde unter Tagesordnungspunkt 2 Folgendes angegeben: *„Verkauf einer Immobilie: Eine kleine Immobilie in *****Ort3***** wurde verkauft. Der Verkaufserlös beträgt EUR 297.000,00“.*

In diesem Zusammenhang sei von der BP festgestellt worden, dass es sich dabei um den Verkauf einer Liegenschaft der ****B-GmbH***** in *****Ort3***, ***Adresse5*****, an *****H.M.***** handelt, der im Zeitraum *****Datum1***** bis *****Datum2***** zum Geschäftsführer der ****B-GmbH***** bestellt gewesen sei. Der Kaufvertrag sei mit 06.03.2015 datiert. Auf Anfrage des Finanzamtes sei von *****H.M.***** angegeben worden, dass im Jahre 2014 keine Verkaufsverhandlungen stattgefunden haben und der Kaufabschluss im Jahre 2015 relativ kurzfristig abgewickelt worden sei.

Im Zuge der Besprechung vom 11. Juni 2018 sei von StB Dr. Schreiner angegeben worden, dass wahrscheinlich schon früher Verkaufsgespräche stattgefunden haben, dies habe aber nicht belegt werden können.

Bei einer Befragung der ehemaligen Geschäftsführerin der ****B-GmbH****, *****S.K.*****, welche im Zeitraum *****Datum3***** bis *****Datum1***** als Geschäftsführerin dieser Gesellschaft bestellt gewesen sei, sei zu diesem Punkt angegeben worden, dass das Gebäude erst 2015 verkauft worden sei. Sie könne daher nicht sagen, warum das Protokoll so erstellt worden sei, sie habe das Protokoll ja auch nicht unterschrieben.

- Im **Protokoll vom 30.10.2014** seien als Meetingbeginn 14:00 Uhr, Ort Limassol, angegeben: Aus dem vorgelegten Boardingpass vom 30.10.2014 für den Flug von Wien nach Larnaca sei ablesbar: 10:25 Boarding Time, 10:50 Abflug. Die Flugzeit von Wien nach Larnaca betrage laut Internetrecherchen 3h 5 min. Die Ankunft in Larnaca erfolge ca. um 13:55 Uhr, die Fahrzeit von Larnaca nach Limassol, *****Straße1*****, betrage laut Google-Maps 42 Minuten. Dazu müsse noch die Wegstrecke vom Flugzeug zu einem Fahrzeug hinzugerechnet werden. D.h. die Ankunft in Limassol sei um ca. 14:50. Wenn aber der Meeting-Beginn bereits um 14:00 Uhr angesetzt sei, gehe sich das nach den Feststellungen der BP nicht aus.

Im Zuge der mit 11. Juni 2018 anberaumten Besprechung habe Stb Dr. Schreiner angegeben, dass sich ein Meeting-Beginn um 14:00 Uhr in Limassol sehr wohl ausgehe, da die Flugzeiten und Fahrzeiten kürzer seien.

Aufgrund der von der BP vorgenommenen Internet-Abfragen erscheine ein Sitzungsbeginn um 14:00 Uhr (MESZ 13:00 Uhr) nicht möglich.

- Im **Protokoll (Englisch) vom 21.12.2015** werde unter Punkt 4. Folgendes angegeben: „*The subsidiary ***BS-GmbH***: ... Effective December 31st 2015 ***BS-GmbH*** will be handed over to ***FB-LLC*** in ***A.D.***.*“ Auf Deutsch: „Mit Wirkung vom 31.12.2015 wird die *****BS-GmbH***** an *****FB-LLC***** in *****A.D.***** übergeben“.

Der Abtretungsvertrag sei aber bereits mit *****Datum12***** datiert, die Eintragung im österreichischen Firmenbuch mit *****Datum5***** beantragt und die Eintragung mit *****Datum6***** erfolgt.

Im Zuge der mit 11. Juni 2018 anberaumten Besprechung sei von Stb Dr. Schreiner in diesem Zusammenhang angegeben worden, dass „*es eben mit Wirkung vom 31.12.2015 erfolgte oder es sei der Zeitpunkt der Eintragung im Handelsregister in ***A.D.*** gemeint gewesen.*“

In der Vorhaltsbeantwortung vom 08.08.2015 werde hingegen ausgeführt, dass „*keine Eintragung im Handelsregister in ***A.D.*** erfolgte, da es dazu keine Verpflichtung*

gebe.“ Weiters werde in dieser Vorhaltsbeantwortung bestätigt, dass die ***BS-GmbH*** bereits mit August 2015 an die ***FB-LLC*** (in ***A.D.***) übergeben worden sei. Die Angaben im Protokoll vom 21.12.2015 würden daher nicht der Wirklichkeit entsprechen.

Anhand des vorliegenden Sachverhaltes würden nach den Feststellungen der BP die vorstehend bezeichneten Schriftstücke bzw. Protokolle im Rahmen der freien Beweiswürdigung **keine Glaubwürdigkeit** entfalten und würden daher **nicht als Nachweise** für Aufenthalte in Zypern angesehen werden können.

Auch in der Antwort zum Auskunftersuchen durch die zypriotische Finanzverwaltung vom 15.11.2018 seien die identen zwei Boardingpässe (gleiche händische Vermerke vorhanden) beigelegt worden, welche bereits bei den Außenprüfungen der Tochterfirmen vorgelegt worden seien. Es seien auch keine weiteren Beweise für Aufenthalte in Zypern enthalten.

Bei der Beurteilung der faktischen Oberleitungshandlungen sei nach den weiteren Ausführungen der BP auf die **zeitliche Komponente** abzustellen. Die relevanten Entscheidungen müssen kontinuierlich bzw. über einen angemessenen Zeitraum hinweg getroffen werden, wobei die Judikatur davon ausgehe, dass eine Funktionsausübung an nur **zwei Tagen/Monat** nicht ausreichend sei, einen Ort der Geschäftsleitung zu begründen (vgl. VwGH 16.9.2003, Zl. 97/14/0169).

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen werde seitens der BP davon ausgegangen, dass die oben beschriebene zeitliche Komponente in keinem Zeitpunkt der Prüfung erreicht worden sei, dies insbesondere als keine Vorlage von Nachweisen erfolgt sei.

1.3 Ausgangsrechnungen der Bf.:

Sämtliche Ausgangsrechnungen der Bf., welche im Zuge der Außenprüfungen bei der **B-GmbH***, der ***BL-GmbH*** und der ***BS-GmbH*** vorgelegt worden seien, seien auf Konten der Bf. in Österreich überwiesen worden. Beim Konto der Raiffeisenbank Region ***T.*** (**BLZ1***, ***KtoNr1***; Zeitraum 18.09.2008 bis 08.05.2012) seien ***F.B.*** und seine ehemalige Ehefrau, ***B.B.***, zeichnungsberechtigt. Beim Konto der ***Bank2*** (**BIC1***, ***IBAN1***) sei ***F.B.*** alleiniger Zeichnungsberechtigter.

Die Ausgangsrechnung Nr. 001-211 vom 21. Juni 2011 – „Beratungsleistungen und Organisation Verkauf ***Café***“ sei in ***Ort4*** ausgestellt worden.

Mit der Antwort zum Auskunftersuchen (**B-GmbH***) durch die zypriotische Steuerverwaltung vom 15.11.2018 seien folgende Unterlagen übermittelt worden:

AR der Bf. Nr. 002/2013 vom 02.12.2013 und Nr. 003/2013 vom 02.12.2013:

Auf diesen Rechnungen sei der Buchungsvermerk „7200/201021 20% R.C.“ angebracht bzw. „bez. am ...“. Diese Vermerke seien auch auf den Eingangsrechnungen, welche in den

Unterlagen der ****B-GmbH**** enthalten seien, angebracht. D.h. bei den Unterlagen, welche von den zypriotischen Behörden übermittelt worden seien, handle es sich um Kopien aus den Unterlagen der ****B-GmbH****. Nach den weiteren Ausführungen der BP sei daraus zu schließen, dass diese Rechnungen in Österreich im Büro der ****B-GmbH**** bzw. *****BL-GmbH**** erstellt worden seien, und nicht im Büro der Bf. in Zypern.

Weiters würden sich bei den übermittelten Unterlagen auch Kopien von Kontoauszügen der ****B-GmbH**** befinden. Es erscheine der BP daher nicht erklärbar, warum Unterlagen der ****B-GmbH**** durch die Bf. vorgelegt worden seien.

*AR der Bf. Nr. 004/2013 vom 02.12.2013, gelegt an die *****BL-GmbH****:*

Auf dieser Rechnung sei der Buchungsvermerk „7200/230493 20% R.C.“ angebracht bzw. „1. TZ. 5.12.13, 15.000,-- Hypo“.

Diese Vermerke seien auch auf der Eingangsrechnung, welche in den Unterlagen der *****BL-GmbH**** enthalten seien, angebracht. D.h. bei der Unterlage, welche von der zypriotischen Behörde übermittelt wurde, handle es sich um eine Kopie aus den Unterlagen der *****BL-GmbH****. Es sei daher nach den weiteren Ausführungen der BP daraus zu schließen, dass diese Rechnungen in Österreich im Büro der ****B-GmbH**** bzw. *****BL-GmbH**** erstellt worden seien und nicht im Büro der Bf. in Zypern.

Weiters sei ein Kassa-Eingangsbeleg über die Bezahlung des Restbetrages iHv EUR 45.000,00 am 16.09.2014 übermittelt worden, welcher auch in den Unterlagen der *****BL-GmbH**** mit RE-Nr. 44 enthalten sei. Es erscheine der BP nicht erklärbar, warum Unterlagen der *****BL-GmbH**** durch die Bf. vorgelegt worden seien.

Bei einer niederschriftlichen Befragung des ehemaligen Geschäftsführer der ****B-GmbH**** (*****B-GmbH****), *****M.M.****, im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung bei der *****B-GmbH****-GmbH mit Niederschrift vom 8. Jänner 2019, welcher im Zeitraum *****Datum7**** bis *****Datum8****, als Geschäftsführer dieser Gesellschaft bestellt gewesen sei, habe dieser zu den Rechnungen der Bf. an die ****B-GmbH**** angegeben:

*„Bei den Bilanzvorbesprechungen wurde vereinbart, welche Rechnungen durch die Bf. gestellt werden sollen. Die Rechnungen der Bf. wurden dann von *****F.B.**** vorgelegt, wurden **aber sicher nicht per Post oder Mail aus Zypern** übermittelt. [...]*

*In Zusammenhang mit Zypern und *****A.D.**** war ich weisungsgebunden und *****F.B.**** hatte immer das letzte Wort“.*

1.4 Darlehensverträge:

Im Zuge weiterer abgabenbehördlicher Prüfungen bei der ****B-GmbH**** und bei *****F.B.**** seien folgende mit der Bf. geschlossene Darlehensverträge vorgelegt worden:

Datum:	Darlehensvertrag:	Betrag:
12.12.2013	Darlehen der **B-GmbH*** an Bf.:	429.000,00
17.12.2013	Darlehen der Bf. an ***F.B.***:	302.000,00
14.01.2014	Darlehen der **B-GmbH*** an Bf.:	50.000,00
10.04.2014	Darlehen der **B-GmbH*** an Bf.:	93.000,00
01.08.2014	Darlehen der Bf. an ***F.B.***:	30.000,00
SUMME:		904.000,00

Den Annexen der in englischer Sprache verfassten Darlehensverträge, wo seitens der **B-GmbH*** mit 12.12.2013, 17.12.2013, 14.01.2014 und 10.04.2014 jeweils Darlehen an die Bf. gewährt worden seien, sei jeweils zu entnehmen:

„The lender declares under oath by his/her director to be a non-resident“.

Den Annexen der in deutscher Sprache verfassten gleichen Darlehensverträge sei jeweils zu entnehmen:

„Die Vertragsparteien erklären an Eidesstatt Deviseninländer zu sein.“

Nach den Erhebungen der BP handle es sich laut Auskunft der österreichischen Nationalbank bei **Deviseninländern** um:

*„Natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben (auch ausländische Gastarbeiter und Studenten). Ferner Personen, die sich bereits über drei Monate mit Verbleibsabsicht (wirtschaftlicher Mittelpunkt) in Österreich aufhalten. Juristische Personen, die den **Sitz oder Ort der Leitung im Inland haben.**“*

Im Zuge der mit 11. Juni 2018 anberaumten Besprechung sei von Stb Dr. Schreiner und RA Mag. Wagner zu diesen Darlehensverträgen angegeben worden, dass „diese Formulierung aus Musterverträgen übernommen“ worden sei.

zu den Darlehen der Bf. an ***F.B.***:

Mit der Antwort zum Auskunftersuchen betreffend ***F.B.*** durch die zypriotische Finanzverwaltung seien die **Annexe** zu den vorstehenden Darlehensverträgen vom 17.12.2013 und 01.08.2014 im Gesamtbetrag von EUR 332.000,00 übermittelt worden. In diesen werde angeführt:

*„Weiters wird klargestellt, dass die Vertragspartei (Bf.) an Eidesstatt erkläre, **Devisenausländerin** zu sein, Deviseninländerin sei Herr ***F.B.***.“*

Nach Ansicht der Finanzverwaltung sei dieser Sachverhalt aus der Sicht der Bf. als Darlehensgeberin zu betrachten. Nach den Angaben in diesen Annexen wäre die Bf. dann **in Zypern Devisenausländerin**. Auch bei Würdigung der Annexe würden Ungereimtheiten iZm der Bezeichnung Deviseninländer und Devisenausländer bestehen bleiben.

zu den Annexen:

In der mit 11. Juni 2018 anberaumten Besprechung sei die Fremdüblichkeit der Darlehensverträge ausführlich besprochen worden. Es seien auch durch die steuerliche Vertretung bzw. durch ***F.B.*** keine Angaben zu eventuell vorhandenen Ergänzungen oder Anhängen zu bestehenden Verträgen gemacht worden.

In den Antworten zu den Auskunftersuchen durch die zypriotische Finanzverwaltung seien die Annexe zu diesen Darlehensverträgen übermittelt worden, in denen genau jene Punkte behandelt werden, welche von der Finanzverwaltung iZm der Fremdunüblichkeit kritisiert worden seien.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes erscheine es der Finanzverwaltung als erwiesen, dass die Annexe erst im Zuge der BP erstellt worden seien. Diese Schriftstücke würden daher im Rahmen der freien Beweiswürdigung keine Glaubwürdigkeit entfalten können.

zu den Kontoauszügen:

Mit der Antwort zum Auskunftersuchen betreffend **B-GmbH*** durch die zypriotische Finanzverwaltung vom 15. November 2018 sei ein Kontoauszug des Kontos der Bf. bei der ***Bank2*** übermittelt worden. Auf diesem Kontoauszug vom 01.08.2014 mit der Nr. 13 sei angegeben:

„Bf. – ***Adresse4***, ***PLZ-Ort4***“

D.h. auch auf den Kontoauszügen trete die Bf. nach den Feststellungen der BP mit dem Ort der Geschäftsleitung in ***Adresse4***, ***PLZ-Ort4***, auf.

Zum Darlehensvertrag vom 12.12.2013 über EUR 429.000,00 betreffend das Darlehen der **B-GmbH*** an die Bf. seien Kontoauszüge übermittelt worden. Dabei handle es sich um Kontoauszüge der **B-GmbH***, aus denen die Überweisungen an die Bf. ersichtlich seien. Ebenso beim Darlehen vom 14.01.2014 über EUR 50.000,00. Es erscheine der Behörde nicht erklärbar, warum Unterlagen der **B-GmbH*** durch die Bf. vorgelegt werden.

1.5 Saldenlisten für die Jahre 2014 und 2015:

Die nach der Schlussbesprechung vorgelegten Saldenlisten seien in deutscher Sprache verfasst und lassen nach den Feststellungen der BP nicht den Eindruck erwecken, dass diese Saldenlisten für eine zypriotische Firma erstellt worden seien.

1.6 Beschilderung der Bf.:

Beim Eingangsbereich des Gebäudes „***Adresse4***“, ***PLZ-Ort4***, befinde sich ein Schild mit der Aufschrift „***Bf1*** – Cyprus – Holding“. Dies weise nach den Feststellungen der BP darauf hin, dass sich hier der Ort der Geschäftsleitung der Bf. befindet.

1.7 Antwort auf das Auskunftersuchen:

Der zypriotischen Finanzverwaltung seien u.a. folgende Fragen zur Bf. gestellt worden:

- „Does ***Bf1***. carry out any economic activities in Cyprus?
Anm der BP: Führt die Bf. eine wirtschaftliche Tätigkeit in Zypern aus?“

Von der zypriotischen Finanzverwaltung sei keine wirtschaftliche Tätigkeit der Bf. in Zypern rückgemeldet worden.

1.8 Einkommensteuererklärungen des [...]:

In den Einkommensteuererklärungen des Direktors ***F.B.*** seien selbständige Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit erklärt worden. Als **Betriebsadresse** für diese Tätigkeit sei bis dato die **Wohnadresse in Österreich** angegeben worden. D.h. ***F.B.*** leite nach den Feststellungen der BP die Geschäfte der Bf. nach seinen eigenen Angaben von seinem Wohnsitz aus.

In diesem Zusammenhang sei anzumerken, dass bei einer Geschäftsführungstätigkeit, die mittels einer in Zypern zur Verfügung stehenden festen örtlichen Einrichtung worden wäre, diese Geschäftsführungseinkünfte gemäß Art. 14 DBA-Zypern iVm Art. 23 in Österreich steuerlich nur im Wege des sog. Progressionsvorbehaltes Berücksichtigung hätten finden dürfen.

Das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte selbst wäre aber diesfalls Österreich entzogen. Es könne aber nicht unterstellt werden, dass der Geschäftsführer seine Geschäftsführereinkünfte entgegen dem wahren Sachverhalt und freiwillig in Österreich der Besteuerung unterziehe, ohne dass eine derartige Verpflichtung bestanden hätte.

Im Zuge der mit 11. Juni 2018 anberaumten Besprechung sei von StB Dr. Schreiner angegeben worden, dass im DBA zwischen nichtselbständigen und selbständigen Geschäftsführern (auf Basis eines Werkvertrages) unterschieden werde. Die Einkünfte als selbständiger Geschäftsführer seien im Wohnsitzstaat zu versteuern. Nur die Einkünfte als nichtselbständiger Geschäftsführer wären in Zypern zu versteuern und mittels Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen.

Diesen Ausführungen des steuerlichen Vertreters könne nach Auffassung der BP nicht gefolgt werden und es werde auf die o.a. Ausführungen der Behörde als auch auf Art. 14 DBA-Zypern verwiesen. Aufgrund der Angaben vom 11. Juni 2018 nehme die steuerliche Vertretung wohl an, dass keine feste Einrichtung zur Verfügung gestanden sei. Der Begriff der festen Einrichtung habe jedoch dem Grunde nach dieselbe Bedeutung und Reichweite wie der Begriff der Betriebsstätte.

Zusammenfassend sei aus den vorstehend bezeichneten Fakten ersichtlich, dass die **vorgelegten Unterlagen** im Hinblick auf ihre eindeutig erwiesenen unrichtigen bzw. sich selbst widersprechenden Inhalte **keine Aussage- und Beweiskraft** haben können. Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass es sich bei der Bf. um eine sog. **Domizilgesellschaft** handle, deren Ort der Geschäftsleitung sich nicht am Sitz der Gesellschaft befinde.

Nach o.a. Judikatur sei zu untersuchen, wer der leitende Geschäftsführer der Bf. sei, um den tatsächlichen Ort der Geschäftsleitung lokalisieren zu können.

Dass am Wohnsitz des Direktors *****H.G.***** auf Zypern geschäftsleitende Entscheidungen für die Bf. getroffen worden wären, sei aus dem bis dato bekannten Sachverhalt nicht zu entnehmen.

Aus allen diesen Fakten lasse sich mangels anderer aktenkundiger oder von der Bf. bekanntgegebener Orte der Geschäftsleitung unter Beachtung der Judikatur zum Ort der Geschäftsleitung bei Domizilgesellschaften nur der Schluss ziehen, dass der **Ort der Geschäftsleitung** der Bf. am Wohnsitz *****F.B.***** in *****PLZ-Ort4*****, *****Adresse4a*****, vorher *****Adresse4*****, gelegen sei.

Aufgrund des Umstandes, dass sich der Ort der Geschäftsleitung der Bf. im Prüfungszeitraum 2011 bis 2017 in *****Ort4***** befunden habe, bestehe für die Bf. somit in Österreich die unbeschränkte Steuerpflicht und seien die Einkünfte der Jahre 2011 bis 2017 der Körperschaftssteuer zu unterwerfen.

Da im vorliegenden Fall keine zur Durchführung der Prüfung erforderlichen Bücher und Aufzeichnungen vorgelegt worden seien, werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt. Es fehle somit auch der Nachweis für die Verausgabung bzw. die betriebliche Veranlassung von eventuell vorhandenen Ausgaben.

Im Zuge weiterer Außenprüfungen bei der ****B-GmbH***** und *****BL-GmbH***** seien

- Report und Financial Statements (Bericht und Jahresabschluss) der Bf. für 31.12.2011 und 31.12.2012 sowie eine
- Trial Balance (Saldenliste) für 2013

vorgelegt worden. Anhand dieser Unterlagen sei die Schätzung für die Jahre 2011 bis 2013 erfolgt. Die Schätzung für die Jahre 2014 und 2015 sei anhand der nach der Schlussbesprechung vorgelegten Saldenlisten erfolgt.

1.9 betragliche Feststellungen lt. BP:

1.9.1 Aufwendungen der Jahre 2011 bis 2013:

Können die Aufwendungen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt oder berechnet werden, seien diese verschuldensunabhängig unter Berücksichtigung bedeutsamer Umstände gemäß § 184 BAO zu schätzen.

Für Aufwendungen der Jahre 2011 bis 2013, hinsichtlich seitens der Bf. *keine Belege vorgelegt* worden seien, sei im Schätzungswege gemäß § 184 BAO im Ausmaß von 50% eine Aufwandskürzung wie folgt vorzunehmen:

Bezeichnung:	2011	2012	2013
Verwaltungsaufwand:	20.138,00	14.310,00	22.755,57
50% Aufw.-Kürzung durch BP:	10.069,00	7.150,00	11.378,00

Diesen Aufwendungen der Jahre 2011 bis 2013, für die keine Belege vorgelegt worden seien, liegen die nachstehenden Beträge zu Grunde:

Administration expenses:	Verwaltungsaufwand:	2011	2012	2013
directors remuneration	Vergütung Direktor	1.227,00	2.261,00	2.400,00
Auditors remuneration	Abschlussprüfer	1.576,00	1.600,00	2.827,00
Accounting fees	Buchhaltungsgebühr	563,00	515,00	-
other professional fees	andere Honorare	10.225,00	5.908,00	-
Travelling	Reisen	-	-	498,69
Tax consulting fees	Steuerberatungskosten	5.559,00	3.328,00	2.096,10
Legal & consulting costs	Rechts- und Beratsgs.Ko.	-	-	4.660,64
Advertising expenses	Werbekosten	988,00	348,00	2.286,64
other fees & costs	andere Gebühren	-	-	7.986,50
	SUMME:	20.138,00	13.960,00	22.755,57

Weiters werde die im Jahre 2012 abgeschriebene Investition (Investment written off) mangels Vorlage von Belegen durch die BP nicht anerkannt:

Bezeichnung:	2012
abgeschriebene Investition:	31.500,00
Gewinnerhöhung:	31.500,00

1.9.2 Aufwendungen der Jahre 2014 und 2015:

Im Zuge der Schlussbesprechung sei die Nachreichung der Saldenlisten für die Jahre 2014 und 2015 vom steuerlichen Vertreter angekündigt und mit 4. März 2019 der Behörde übermittelt worden.

Im Vorhalt vom 21. März 2019 sei die Bf. ersucht worden, die unter der Konto-Nr. 4113 (proceeds (EU)) verbuchten Einnahmen aufzugliedern und zu erläutern, um welche Erlöse es sich dabei handle. Sollten keine Unterlagen nachgereicht werden, werde der in der Saldenliste angeführte Umsatz um die Beträge lt. Tz 5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung gekürzt.

Weiter sei die Bf. mit Vorhalt vom 21. März 2019 gebeten worden, die unter den Kto.Nr. 7585 (GM remuneration), 7586 (Management fee) und 7750 (Legal and consulting costs) verbuchten Aufwendungen aufzugliedern und mittels Belegen nachzuweisen. Sollten die Unterlagen nicht nachgereicht werden, erfolge eine Schätzung dieser Aufwendungen iHv 50%. Ein eventueller Vorsteuerabzug könne nicht anerkannt werden.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 7. Mai 2019 seien die Eingangsrechnungen Nr. 1/2014 vom 30.06.2014 der *****FB-LLC*****, *****A.D.*****, **iHv EUR 90.000,00** sowie die Eingangsrechnung Nr. 3/2014 dieser Gesellschaft vom 07.09.2014 iHv **EUR 142.000,00** vorgelegt worden, hinsichtlich derer seitens der BP nachstehende Feststellungen getroffen worden seien:

ad ER 1/2014 vom 30.06.2014 iHv EUR 90.000,00 der ***FB-LLC:***

Es seien zwar ein „Resolution Protocol“ vom 24. Jänner 2014 als Grundlage dieser Rechnung, aber keine weiteren Unterlagen vorgelegt worden. Ebenso fehle es an dem Ergebnisbericht für die „*Unternehmenskonzeption – Strategie, Ablöse Markenrechte*“. Weiters fehle es an den dargelegten tatsächlichen Umsetzungsschritten. In dem Schriftstück sei auch kein Leistungsentgelt angegeben.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung komme die BP daher zu dem Schluss, dass aufgrund der vorgelegten Unterlagen keine fremdübliche Leistungsabrechnung habe belegt werden können. Diese Aufwendungen würden daher keine Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 EStG 1988 darstellen.

ad ER 3/2014 vom 07.09.2014 iHv EUR 142.000,00 der ***FB-LLC:***

Es sei ein „Supplement to invoice Nr. 3/2014“ vom 07.09.2014 als Grundlage dieser Rechnung, aber keine weiteren Unterlagen nachgereicht worden. Darüber hinaus werde seitens der BP festgestellt, dass dieses Schriftstück nicht unterfertigt sei und auf keinen Leistungsempfänger hinweise. In dem Schriftstück sei auch kein Leistungsentgelt angegeben. Laut Vorhaltsbeantwortung sei diese Rechnung auch nicht beglichen und im Jahr 2018 als uneinbringlich ausgebucht worden.

Ebenso fehle es an dem Ergebnisbericht für die „Management-Fee Research, Development and Advertising 2014“, weiters fehle es an den dargelegten tatsächlichen Umsetzungsschritten.

Zugleich sei unaufgefordert die Eingangsrechnung **Nr. 2/2014** vom 13.07.2014 der ***FB-LLC***, ***A.D.***, mit identer Leistungsbeschreibung und gleichem Betrag für das Jahr 2013 vorgelegt worden. Laut Vorhaltsbeantwortung durch den Steuerberater habe die Bf. keine entsprechende Leistung erhalten, die diesen Fakturenbetrag rechtfertigen würde. Diese Rechnung finde auch keinen Niederschlag in der Saldenliste 2013. Dies könne nach den Feststellungen der BP als Indiz dafür gewertet werden, dass auch im Jahre 2014 im Rahmen der Gesamtbetrachtung keine entsprechende Leistung erbracht worden sei.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung komme die BP zum Schluss, dass aufgrund der vorgelegten Unterlagen keine fremdübliche Leistungsabrechnung habe belegt werden können. Die soeben angeführten Aufwendungen würden daher keine Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 EStG 1988 darstellen.

1.9.3 Berechnung des Gewinnes durch die BP – 2011 bis 2017:

Der Gewinn der Bf. werde daher aufgrund der vorstehend bezeichneten Feststellungen für die Jahre 2011 bis 2015 durch die BP wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	2011	2012	2013	2014	2015
Reingewinn lt. HB/SL:	3.181,00	- 45.972,00	156.730,45	388.045,89	- 2.355,91
50% nicht nachgewiesene Aufwendungen:	10.069,00	7.150,00	11.378,00		
Forderungsabschreibung:		31.500,00			
ER ***B-LLC***:				202.000,00	
AR ***B-GmbH*** Scheinrechnung:				- 525.000,00	
AR ***BL-GmbH***:					60.000,00
Einn. verbundene Unt.:	- 24.000,00	-	- 125.300,00	- 124.500,00	- 84.500,00
Umsatzsteuer:			- 9.138,79		
Gewinn lt. BP:	- 10.750,00	- 7.317,00	33.669,66	- 59.454,11	- 26.855,91

Bezeichnung:	2016	2017
Einnahmen:	180.000,00	140.000,00
Einn. verbundene Unt.:	- 164.500,00	- 124.500,00
Einnahmen lt. BP:	15.500,00	15.500,00
davon 80% Gewinn lt. BP:	12.400,00	12.400,00

2. schriftliche Zeugenbefragungen vom 14. August 2018 im BP-Verfahren:

Die mit 14. August 2018 datierte an ***H.G.*** gerichtete schriftliche Zeugenbefragung wurde an die Adresse in ***PLZ-Ort3a***, ***Adresse3*** mit internationalem Rückschein zugestellt, wobei diese den Vermerk unclaime“ bzw. „**nicht abgeholt**“ enthält.

Die weitere mit 14. August 2018 an ***B.G.***, gerichtete schriftliche Zeugenbefragung wurde an die Adresse ***PL-Ort4c***, ***Adresse6***, ***K.***, zugestellt und **unbeantwortet** dem Finanzamt **retourniert**.

Die mit 14. August 2018 schriftlich befragte ***A.A.*** hält fest, dass sie nicht die zuständige Sachbearbeiterin gewesen sei, dafür sei ***C.ML.*** zuständig gewesen.

Der mit schriftlicher Zeugenbefragung vom 14. August 2018 als Zeuge befragte ***S.D.*** hält mit der in englischer Sprache verfassten Eingabe vom 14. November 2018 fest, dass er als beeideter Wirtschaftsprüfer die Bücher der Bf. nur bis 31.12.2012 geprüft und daher keine Informationen zu den nachfolgenden Jahren habe. In den Prüfungsberichten der Jahre 2011 und 2012, die vor fünf Jahren erstellt worden seien, seien keine Protokolle über geschäftliche Besprechungen nachverfolgt worden. Jedoch seien alle Prüfungsgespräche mit dem lokalen Direktor der Bf., ***H.G.***, geführt worden.

Der schriftlich als Zeuge befragte ***C.M.*** hält mit in englischer Sprache verfasster Eingabe vom 20. September 2018 fest, dass die österreichischen Rechtsvorschriften in Zypern keine Anwendung finden. Unter Verweis auf die DGSVO habe dieser die Einwilligung des Kunden eingeholt. Für den Zeitraum 2011 bis 2017 seien die folgenden Protokolle in das Register eingetragen worden:

1. am 30.01.2012: Protokoll der ordentlichen Hauptversammlung der Aktionäre zur Billigung der geprüften Jahresabschlüsse 2008 und 2009.
2. am 03.10.2013: Protokoll der Hauptversammlung der Aktionäre zur Billigung der geprüften Jahresabschlüsse 2010, 2011 und 2012.

Während des angegebenen Zeitraumes seien keine weiteren Protokolle in das Register eingetragen worden. Es sei möglich, dass bestimmte Sitzungen von den Direktoren in Abwesenheit abgehalten und aufgezeichnet und dass sie es unterlassen hatten, sie dem Sekretär zur Einreichung vorzulegen.

Mit schriftlicher in englischer Sprache verfasster Zeugenbefragung vom 13. September 2018 ersuchte der Betriebsprüfer ***C.ML.***, z.H. ***T-Ltd*** in ***Straße1***, ***PLZ-Ort1***, um Bekanntgabe, ob die Ausgangsrechnungen der Bf. persönlich von ihr als Mitarbeiterin der ***T-Ltd*** verfasst und von wem ihr die Grundlagen für die Rechnungserstellung übermittelt

worden seien. Hinsichtlich dieses schriftlichen Zeugenbefragung ist **keine Antwort aktenkundig**.

3. Veranlagungen gemäß den Feststellungen der BP:

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der BP und erließ mit 15. Juli 2019, 15. Oktober 2019, 10. Mai 2017 und 13. Februar 2019 entsprechende Erstbescheide betreffend Umsatzsteuer 2013, Körperschaftsteuer 2011 bis 2017 und Festsetzung der Anspruchszinsen 2011 bis 2015, wobei die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2016 und 2017 vom 10. Mai 2017 und 13. Februar 2019 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergingen. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben wurden dabei wie folgt ermittelt und festgesetzt:

Umsatzsteuer 2013:

Bezeichnung:	2013
Gesamtbetrag d. Entgelte:	45.693,96
davon steuerfrei:	-
Gesamtbetrag stpfl. Entgelte:	45.693,96
Vorsteuern:	0,00
Zahllast:	9.138,79

Körperschaftsteuer 2011 bis 2017:

Bezeichnung:	2011	2012	2013	2014	2015
Einkünfte aus GW-Betrieb:	- 10.750,00	- 7.317,00	33.669,66	- 59.454,11	- 26.855,91
Verlustabzug:			- 18.067,00		
Einkommen:	0,00	0,00	15.602,66	0,00	0,00
Mindestkörperschaftsteuer:	1.750,00	1.750,00		1.437,50	1.750,00
Körperschaftsteuer:	1.750,00	1.750,00	3.900,67	1.438,00	1.750,00

Bezeichnung:	2016	2017
Einkünfte aus GW-Betrieb:	-	-
Verlustabzug:	-	-
Einkommen:	0,00	0,00
Mindestkörperschaftsteuer:	1.750,00	1.750,00
Körperschaftsteuer:	1.750,00	1.750,00

Mit Bescheiden über die Festsetzung der Anspruchszinsen vom 15. Juli 2019 wurden basierend auf den Abgabennachforderungen die Anspruchszinsen 2011 bis 2015 mit EUR 133,05 (2011), EUR 119,14 (2012), EUR 70,83 (2013), EUR 78,99 (2014) und EUR 67,70 (2015) festgesetzt.

4. Beschwerde vom 14. Oktober 2019 – U 2013, K und AZ 2011-2015:

Mit Beschwerde vom 14. Oktober 2019 erhob die Bf. innerhalb verlängerter Frist fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2013, Körperschaftsteuer 2011 bis 2015 sowie Festsetzung der Anspruchszinsen 2011 bis 2015, dabei wurde eine Aufhebung der angefochtenen Bescheide beantragt.

Die angefochtenen Bescheide seien wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts und/oder wegen Verletzung der „tatsächlichen betrieblichen Umstände“ aufzuheben und aus dem Rechtsbestand zu nehmen. Für den Fall einer nichtstattgebenden Erledigung wurden die Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Die Beschwerde vom 14. Oktober 2019 gegen die Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszinsen 2011 bis 2015 wurde ausschließlich mit der Rechtswidrigkeit der diesen zugrundeliegenden Abgabenbescheiden betreffend Körperschaftsteuer 2011 bis 2015 begründet.

Begründend wurde ausgeführt, die **Kernfrage** dieser BP sei, ob das Unternehmen der Bf. einen *Unternehmens- bzw. Firmensitz in Zypern* unterhalte, den man als Ort bezeichnen könne, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befinde.

Die Bf. habe ausreichend mit Dokumenten sowie Unterlagen des zyprischen Auditors dargelegt und klargestellt, dass sich der *Ort der Geschäftsleitung* für alle kommerziellen Aufgaben des Unternehmens **in Zypern** befindet und dort auch die entscheidende Willensbildung des Unternehmens in Zypern vorgenommen werde. An diesem Ort werden für die Führung des Unternehmens alle notwendigen und wichtigen Dispositionen getroffen und von dort aus die unternehmenslenkenden Maßnahmen beschlossen und angeordnet. In Ergänzung der bisherigen Darstellungen werde aus dem Werk **Bendlinger, „Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts“**, Verlag LexisNexis 2016, zitiert.

4.1 Die „feste Geschäftseinrichtung“:

Der Generaltatbestand des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA definiere nach den Ausführungen in der Beschwerde vom 15. Oktober 2019 den **Begriff der Betriebsstätte** als „... *eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt werde.*“.

Der abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff setze daher voraus, dass **vier Merkmale** erfüllt seien: **Geschäftseinrichtung, Dauerhaftigkeit, Verfügungsgewalt** und **unternehmerische Tätigkeit**. Art. 5 Abs. 1 OECD –MA unterscheide sich insofern von § 29 BAO, als nach dem Wortlaut des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA die Tätigkeit des Unternehmens **durch** die

festen Geschäftseinrichtung (oder Anlage) ausgeübt werden müsse, während gemäß § 29 BAO der Bestand einer Betriebsstätte angenommen werde, wenn die feste Geschäftseinrichtung (oder Anlage) der Tätigkeit des Unternehmens **diene**. Insofern sei der innerstaatliche Betriebsstättenbegriff in § 29 BAO weiter gefasst als jener in Art. 5 OECD-MA (funktionales Element).

Im Betriebsstättenbegriff würden sich die Präsenzansforderungen in zeitlicher, rechtlicher und örtlich-sachlicher Hinsicht manifestieren. Die „feste Geschäftseinrichtung“ fordere den Bestand eines **örtlichen Elements** sowie die dauerhafte Verfügungsmacht über Geschäftseinrichtungen (**zeitliches Element**), das Ausüben der „Geschäftstätigkeit eines Unternehmens“ sei mir der – **über die Vermögensverwaltung hinausgehenden** – Notwendigkeit des Führens eines **Betriebes** gleichzusetzen. Eine unternehmerische Tätigkeit solle erst dann im anderen DBA-Vertragsstaat besteuert werden dürfen, wenn sie dort eine **intensive geschäftliche Bindung an den Quellenstaat** bewirke (vgl. Görl, Aktuelle Aspekte, Steuerberater-Jahrbuch 2004/2005, S. 83).

Der BFH habe zum deutschen innerstaatlichen Betriebsstättenbegriff in § 12 AO zB festgehalten, dass eine Garage als Lager keine Betriebsstätte begründe, wenn aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse zu erwarten sei, dass die Einlagerung von Teilen aus Platzgründen nur in sehr begrenztem Umfang möglich sei (vgl. BFH 15.10.2004, III B 152/03)..

4.2 Das Mitbenutzen von Einrichtungen:

Ein Beratungsunternehmen, dem in einem Großraumbüro langfristig *ein ausgestatteter Arbeitsplatz* zur Verfügung gestellt werde, könne jedoch **sehr wohl eine Betriebsstätte begründen**. Allein das Zurverfügungstellen eines Schreibtisches oder übliche Büroausstattung bzw. die bloße Anwesenheit in Büroräumen eines anderen Unternehmens vermittle jedoch keine Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtungen (vgl. EAS 1941 vom 15.10.2001, EAS 1613 vom 13.3.2000).

Eine solche Geschäftseinrichtung wäre erst gegeben, wenn dem Unternehmen bei Bedarf auch ein Raum zur Verfügung gestellt werde, in dem eine Schreibtischeinrichtung vorhanden sei, sowie Einrichtungsgegenstände zur Aufbewahrung benötigter Geschäftsunterlagen.

Im gegenständlichen Fall sei das bei der Bf. in Limassol auf der Adresse *****Straße1***, ***PLZ-Ort1*****, Zypern gegeben. Ebenso würden der Bf. Hilfsmittel wie Telefon, Telefaxgerät sowie Material für Korrespondenz des Unternehmens zur Verfügung stehen (vgl. BFG 15.7.2015, GZ. RV/7103360/2014).

4.3 Die zeitliche Verfestigung:

Auch für die Betriebsstättenbegründung iSd § 29 Abs. 1 BAO bedürfe es nach Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung einer mindestens sechs Monate hindurch bestehenden festen örtlichen Einrichtung (s. Rz 7928, ESt-RL 2000; VwGH 21.5.1997, Zl. 96/14/0084). Werde die 6-Monats-Frist erfüllt, so sei bereits **rückwirkend**, bis zum Beginn der Aktivitäten im Quellenstaat eine Betriebsstätte anzunehmen, gleiches gelte im DBA-Recht.

Stelle man aber Art. 5 Abs. 1 OECD-MA in den Kontext zu Art. 5 Abs. 3 OECD-MA und sehe man in der darin vorgesehenen 12-Monats-Frist keine Begünstigung, sondern das Bemühen der DBA-Verhandler, eine Aussage zum **notigen Zeitausmaß vorübergehender Tätigkeiten** zu finden, wäre es folgerichtig, die 12-Monats-Frist auch für andere, nicht als Bauausführungen und Montagen zu qualifizierende Einrichtungen gelten zu lassen (vgl. Loukota, Revision des DBA mit der Schweiz, SWI 2000, S. 6).

Die vorstehende Literaturstelle untermauere das Argument, dass die Bf. eine Betriebsstätte mit fester Geschäftseinrichtung in Zypern unterhalte. Dies insbesondere, als die **6-Monats-Frist** bei dieser **festen Geschäftseinrichtung weit überschritten** werde.

4.4 Unternehmenstätigkeit in der festen Geschäftseinrichtung:

Um zur Betriebsstätte zu werden, müsse in der Geschäftseinrichtung „.....*die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt werden.*“ Voraussetzung für die Betriebsstättenbegründung sei also, dass durch die Geschäftseinrichtung „**aktive Einkünfte**“ aus einer originär gewerblichen Tätigkeit erzielt werden (vgl. Hoheisel, Gewerblich geprägte Personengesellschaften, IWB 2008, S. 2014). „Produktive“, also zum Gewinn des Unternehmens beitragende Tätigkeit, werde nicht vorausgesetzt. Daher würden auch Geschäftseinrichtungen, bei denen nur Aufgaben anfallen – vorbehaltlich des Ausnahmekatalogs in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA – eine Betriebsstätte begründen.

Die Einrichtung müsse aber den Charakter einer „Geschäftseinrichtung“ haben. Es sei auch nicht erforderlich, dass darin die **wesentliche** Geschäftstätigkeit des Unternehmers ausgeführt wird, solange die Tätigkeit „*durch die feste Geschäftseinrichtung ausgeführt werde.*“ Dieses funktionale Element verlange, dass in der Betriebsstätte Tätigkeiten ausgeführt werden, die unmittelbar dem Zweck des Unternehmens zu dienen bestimmt seien. Dabei sei es zB nicht erforderlich, dass dort *Geschäftsabschlüsse* oder *Inkassi* vorgenommen werden (vgl. VwGH 1.10.1991, Zl. 90/14/0257; 18.3.2004, Zl. 2000/15/0118). Hingegen seien soziale Einrichtungen wie Erholungsheime und Wohnheime für die Belegschaft keine Betriebsstätten iSd Art. 5 Abs. 1 OECD-MA.

Die *Anforderungen* an den Umfang betrieblicher Handlungen, die zur Begründung einer Betriebsstätte führen, seien umso geringer, je mehr sich die eigentliche Tätigkeit außerhalb der

festen, örtlichen Anlage vollziehe. In diesen Fällen sei es nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige dort seine Tätigkeit regelmäßig ausübe, es reiche, dass die Tätigkeit von diesem Ort aus ausgeübt werde. Das sei zB bei einem selbständigen Fernfahrer oder einem selbständigen Handelsvertreter oder einer kaufmännisch beratenden Tätigkeit der Fall (vgl. BFG 15.7.2015, GZ. RV/7103360/2014).

Diese Literaturstelle untermauere das Argument der Bf., dass die *****NI-Ltd***** eine Betriebsstätte mit fester Geschäftseinrichtung in Zypern unterhalte.

4.5 Wiederkehrende Tätigkeiten als Betriebsstätte:

Vom Bestand einer „festen Geschäftseinrichtung“ als Voraussetzung für die Begründung einer Betriebsstätte iSd Art. 5 Abs. 1 OECD-MA könne nur dann ausgegangen werden, wenn eine dauernde Verbindung zu einem bestimmten Punkt der Erdoberfläche bestehe (geographisches Element) und die Geschäftseinrichtung eine gewisse Beständigkeit habe, d.h. wenn sie nicht nur von vorübergehendem Charakter sei, wenn also neben dem örtlichen Element auch das zeitliche Element gegeben sei (vgl. Rz 6 erster Satz, OECD-MA zu Art. 5 Abs. 1 OECD-MA).

Art. 5 Abs. 1 OECD-MA enthalte allerdings, anders als der Tatbestand für Bauausführungen und Montagen in Art. 5 Abs. 3 OECD-MA **keine Konkretisierung des zeitlichen Elements**, sondern verweise auf die bereits oben genannte 6-Monats-Regel (vgl. Rz 6 vierter Satz, OECD-MA zu Art. 5 Abs. 1 OECD-MA). Von dieser „Daumenregel“ gebe es jedoch zwei Ausnahmen:

- a) **Wiederkehrende Aktivitäten**, die sich über mehrere Jahre erstrecken können („activities of a recurrent nature“ (vgl. Rz 6 fünfter Satz, OECD-MA zu Art. 5 Abs. 1 OECD-MA) und
- b) Geschäftstätigkeit, die **ausschließlich im Quellenstaat ausgeübt** werden („business that was carried on exclusively“) (vgl. Rz 6 sechster Satz, OECD-MA zu Art. 5 Abs. 1 OECD-MA)

Die OECD gehe davon aus, dass bei **wiederkehrenden Tätigkeiten** die Zeitspanne, über die die Einrichtung genutzt werde, in Verbindung mit der Zahl der Nutzung (die sich über mehrere Jahre erstrecken könne) in Betracht gezogen werden müsse (vgl. Rz 6 fünfter Satz, OECD-MA zu Art. 5 Abs. 1 OECD-MA).

Bei der Bf. seien hinsichtlich der Tatsache einer „**festen Geschäftseinrichtung**“, die Tatbestandsmerkmale (s. unter Punkt 3.1.1 und 3.1.2) mit **einer eindeutigen Klarheit gegeben**.

Genauso verhalte es sich mit der Literaturstelle (s. Punkt 3.1.4), nämlich der Unternehmens-tätigkeit in dieser Geschäftseinrichtung sowie die immer wiederkehrende Tätigkeit dieser Betriebsstätte (s. Punkt 3.1.5).

Es werde daher seitens der Bf. gemäß der im Ritz, BAO-Kommentar, S. 464, Rz 6 angeführten Aufzählung von Beweismitteln gemäß § 168 bis 182 BAO die Aussage von Auskunftspersonen

bzw. Zeugen sowie nochmals das EU-Amtshilfeverfahren gemäß der einschlägigen Bestimmungen in Gang zu setzen.

Hinsichtlich der als Auskunftspersonen bzw. zu benennenden Zeugen sei das Begehren der Bf. folgende Personen bzw. Vertreter von Institutionen als Auskunftspersonen versus Zeugen zu befragen: ***H.G.*** (als director der ***NI-Ltd***), ***B.G.*** (als director der ***T-Ltd***), ***A.A.*** (als Mitarbeiterin der ***T-Ltd***), ***S.D.*** (als accountant), ***C.M.*** (als Rechtsanwalt) und ***T.M.*** (als secretary), jeweils mit Bekanntgabe der maßgeblichen Zustelladresse.

Dieses Bundesgesetz, BGBl I 2015/116, vom 14. August 2015 weise auf die Umsetzung der EU-Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der bisherigen Richtlinie 77/799/EWG (EU-Amtshilfegesetz, EU-AHG).

5. Ergänzungsschriftsatz vom 29. November 2019:

Mit Ergänzungsschriftsatz vom 29. November 2019 auf den Mängelbehebungsauftrag vom 12. November 2019 ergänzte die Bf. die Beschwerde wie folgt:

S.D., Direktor der ***S.D.*** Ltd, Geschäftssitz in ***Adresse9***, ***PLZ-Ort9***, habe dem steuerlichen Vertreter nochmals sehr ausführlich versichert, dass er in den Geschäftsräumlichkeiten der Bf. bei der laufenden audit-Erstellung ernstzunehmende, fachliche Besprechungen abgehalten und noch ausstehende Unterlagen angefordert habe.

S.D. habe bei diesem ausführlichen Gespräch klargestellt, dass für die zypriotische Finanzverwaltung eine Gesellschaft in Zypern *erst dann existiere*, wenn diese *Ertragssteuern abführe* und entsprechende *jährliche audits* der Finanzverwaltung *zur Verfügung gestellt* werden. Wenn die zypriotische Finanzverwaltung darüber Klarheit habe, gebe sie der Gesellschaft die entsprechende Abgabekontonummer und stelle diesem Unternehmen eine VAT-Nummer zur Verfügung.

Darüber hinaus habe Frau ***A.A.*** als Mitarbeiterin der ***T-Ltd*** entsprechende Bearbeitungen durchgeführt und ihm diese Unterlagen auch per E-Mail weitergeleitet.

Das Resümee der BP, dass sie keine Geschäftsleitung in Zypern habe lokalisieren können, sei somit nicht nachvollziehbar. Beim KSV handle es sich um einen privatrechtlichen Verein, der diese Information über die Existenz der Bf. in der Republik Zypern abgegeben und als privatrechtlicher Verein bei seiner Auskunft nicht die Informationsqualität aufweise, die die zypriotische Finanzverwaltung bzw. der zypriotische Autor habe.

Beide, die Finanzverwaltung und der Auditor haben unmissverständlich klargestellt, dass an der angeführten Adresse alle operativen Tätigkeiten der Bf. wahrgenommen werden, und zwar

an der Adresse in ***Straße1***, ***PLZ-Ort1***. Durch den Beweis der bereits vorgelegten Certificates der Gesellschaft gebe es den handelsrechtlichen Sitz in ***Straße2***, ***PLZ-Ort2***. An dieser handelsrechtlichen Sitzadresse befinde sich das Büro des „secretary“.

Es sei eine unrichtige Behauptung der BP, dass diese Vorschrift nicht im zypriotischen Gesellschaftsrecht verankert sei. Die BP habe hier eine unrichtige Recherchearbeit verrichtet, da der handelsrechtliche Sitz semantisch auch als Unternehmenssitz des „secretary“ sei, der im zypriotischen Gesellschaftsrecht seinen Niederschlag finde.

So seitens der BP auf die UFS-Entscheidung vom 1.2.2005, GZ. RV/1694-W/04, verwiesen und ausgeführt werde, dass die Geschäftsräumlichkeiten der Bf. nicht lokalisiert und damit der Wohnsitz des leitenden Geschäftsführers ausschlaggebend sein könne, werde dieser Entscheidung vollinhaltlich zugestimmt. Die vorgelegten Beweise der Bf. würden jedoch klarstellen, dass im vorliegenden Fall die Geschäftsräumlichkeiten der Bf. lokalisiert habe werden können.

Durch die Existenz dieser Geschäftsräumlichkeiten sei die „**Notbestimmung**“, dass der Unternehmenssitz einfach der Wohnsitz des Geschäftsführers wäre, **unrichtig** und **unhaltbar**.

Auf Seite 9 des BP-Berichtes seien die Reise- und Besprechungstätigkeiten des Direktors ***F.B.*** in Zypern sowie die Protokollierung von Geschäftsvorgängen sehr genau angeführt.

Bei der sehr ausführlich behandelten Frage der **Entscheidungsfindung über Geschäftsaktivitäten** sei zu berichten, dass die Bf. über zwei Direktoren verfüge. Entscheidungsfindungen würden einerseits bei „**meetings**“ am operativen Sitz der Bf. erledigt, in vielen anderen Causen würden Telefonkonferenzen abgehalten und aus praktischen Gründen gebe es Entscheidungsfindungen außerhalb Zypern, an einem Ort der Europäischen Union.

In Zeiten von modernen Kommunikationseinrichtungen sei es jedoch nicht von Belang, ob am Ort der Geschäftsleitung eines Unternehmens oder an anderen Orten diese Entscheidungen fallen würden.

Der BP-Bericht kritisiere, dass Ausgangsrechnungen der Bf. und Darlehensverträge nur mit verbundenen Unternehmen der Bf. existieren. Jedem Unternehmen sei es freigestellt, mit wem es geschäftlich kooperiere. Bei wechselseitigen Geschäftsaktivitäten würden logischerweise Fakturen erstellt werden.

Bei Bezeichnungen auf den Saldenlisten 2014 und 2015 der Bf. kritisiere die BP, dass sie in deutscher Sprache angeführt seien.

Dieser Umstand sei leicht erklärbar, das verwendete EDV-Programm könne Textierungen in der laufenden Buchhaltung in verschiedenen Sprachen vornehmen. Die deutsche Sprache sei

deswegen gewählt worden, da beide Direktoren *Deutsch* sprechen und somit die Software dieses Buchhaltungsprogramms in deutscher Sprache eingestellt sei.

Erwähnenswert sei jedoch, dass es beim Buchhaltungsprogramm eine englische Version gebe, die die Mitarbeiterinnen der ***T-Ltd*** verwenden, da diese kein Deutsch sprechen. Das gelte auch für den Auditor ***S.D.***.

Die **Beschilderung** im „***Adresse4***“ mit der Aufschrift „***Bf1*** Cyprus – Holding“ sei lediglich deswegen passiert, um die Vollständigkeit der „Unternehmensgruppe des ***F.B.***“ nach außen sichtbar zu machen.

Die Einreichung der ESt-Erklärungen des ***F.B.*** sei der Tatsache geschuldet, dass ***F.B.*** selbständige Einkünfte erziele, diese in Österreich steuerpflichtig seien und ***F.B.*** somit sein Welteinkommen in Österreich zu versteuern habe. Dies treffe auch für seine selbständigen Einkünfte als Direktor der Bf. zu.

6. BVE vom 12.02.2020 – U 2013 und K 2011-2017:

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 12. Februar 2020 wurde die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2013, Körperschaftsteuer 2011 bis 2015 sowie Festsetzung der Anspruchszinsen 2011 bis 2015 als unbegründet abgewiesen und dies wie folgt begründet:

6.1 Ort der Geschäftsleitung der Bf.:

Bei der Bf. handle es sich um eine zypriotische Ltd, die ihre *Geschäftsadresse* in ***Straße1***, ***PLZ-Ort1***, habe. Diese Adresse sei ident mit der Adresse der ***B&Co***, dem 100%igen-Gesellschafter der Bf.. Der *handelsrechtliche Sitz* der Bf. sei lt. Firmenbuch in ***Straße2***, ***PLZ-Ort2***.

Bei der Telefonnummer der Bf. ***TelNr1*** handle es sich lt. KSV-Abfrage (auch) um die Telefonnummer der ***T-Ltd*** und weiterer an dieser Adresse gemeldeter Unternehmen. Die Mail-Adresse (der Bf.) laute ***Mail1***.

Auf den Rechnungen der Bf. finde sich die Internetadresse ***Int.Adresse2***, bei deren Anklicken man auf die Seite ***6a*** gelange, wo sich kein Hinweis auf Zypern befindet.

Laut KSV-Anfrage bestehe der Unternehmensgegenstand in der *Immobilienverwaltung*, es seien nach den Ausführungen des Finanzamtes keine Bilanz- und Finanzdaten erhältlich und kein Immobilienbesitz ersichtlich. Laut BvD-Orbis-Datenbank seien die letzten verfügbaren Daten aus dem Jahre 2008.

Laut Bestätigung des zyprischen Firmenbuches zu Reg.Number ***FB-Nr1*** seien ***F.B.*** und ***H.G.*** „Directors“ der Bf.. Internetrecherchen haben ergeben, dass ***H.G.*** bei 33 Firmen „director“ sei, lt. Abfragedatum 19.03.2019 bei 20 Firmen.

Betreffend den Umstand, dass ***H.G.*** seine Direktorentätigkeit bei der Bf. aufgrund eines mit der ***T-Ltd*** geschlossenen Betreuungsvertrages ausübe, werde darauf verwiesen, dass der angesprochene und mit ***T-Ltd*** geschlossene Betreuungsvertrag bis dato nicht vorgelegt worden sei.

In Punkt 16 des Fragenkatalogs seien die entsprechenden Mietverträge angefordert und im Schreiben (Verf29) zu Prüfungsbeginn die Mietverträge angefordert worden.

So in der Vorhaltsbeantwortung angegeben werde, dass ***F.B.*** als Geschäftsführer der Bf. keinen schriftlichen Werkvertrag mit der Bf. abgeschlossen habe, werde seitens der BP auf die Vereinbarung vom 1. Juni 2012 verwiesen. In der Vereinbarung vom 1. Juni 2012 sei vereinbart worden, dass ***F.B.*** als Vor-Ort-Direktor in Österreich fungieren müsse, um das Risiko, wie Aufsichtspflicht, Minimalinvestitionen bei Immobilien, Reduzierung bei Reparaturen und Instandhaltung zu gewährleisten. Dabei werden für die Dauer von 5 Jahren EUR 1.200,00 pro Tag vereinbart. Das betreffe alle Firmen der Bf.. Auf dem Rechnungskopf sei aber nur die bis 2010 gültige Adresse der Bf. in ***Adresse5***, ***PLZ-Ort3b***, angegeben, obgleich die Vereinbarung mit 1. Juni 2012 abgeschlossen worden sei.

Im Zuge der Besprechung am 11. Juni 2018 und der Schlussbesprechung am 21. Februar 2019 sei angeführt worden, dass es betreffend die Direktorentätigkeit des ***F.B.*** keine schriftliche Vereinbarung gebe und die Vereinbarung vom 1. Juni 2012 iZm der Verrechnung von Management Fees stehe. Ab Monat November 2013 werden monatlich EUR 1.200,00 für die Direktorentätigkeit verrechnet.

Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 04. Februar 2016 im Zuge der Außenprüfungen bei der ***B-GmbH*** und der ***BL-GmbH*** werde u.a. angegeben:

„Die öfters schwer begreifbare Situation für viele unkundige Personen sei der Umstand, dass nicht alle Direktoren dieses Unternehmens in Zypern tätig und sie dort auch keine unbeschränkte Steuerpflicht besitzen.

*Die Direktoren außerhalb Zyperns erfüllen ihre notwendige, wirtschaftliche Tätigkeit für diese Gesellschaft. Der Direktor „vor Ort“, DI ***H.G.***, nehme Managementaufgaben am Firmensitz wahr, die im Rahmen eines Koordinationspapiers zwischen den beiden Direktoren geregelt seien. Es gebe zwischen den beiden Direktoren eine klare Kompetenzaufteilung: ***F.B.*** habe seine operativen Aufgaben und Arbeiten durchzuführen und ***H.G.*** seine Managementaufgaben.*

Alle Tätigkeiten der Direktoren würden durch Beschlüsse der Direktoren festgelegt. Zu diesem Zweck werden „meetings by the Board of Directors“ abgehalten, diese können in Zypern, aber auch außerhalb Zyperns stattfinden.“

Die Abweisung der Beschwerde wurde im Wesentlichen mit der im BP-Bericht getroffenen Würdigung begründet, dass die **tagesgeschäftlichen Aktivitäten nahezu ausschließlich in Österreich** durchgeführt werden, zumal das Koordinationspapier bis dato nicht vorgelegt worden sei.

Nach den Ausführungen des Finanzamtes seien von der Bf. für die Prüfungsjahre **keine Unterlagen** vorgelegt, weswegen die Angaben der Bf. über die Geschäftstätigkeit nicht überprüft werden können.

Aus den vorliegenden Unterlagen gehe nach den Ausführungen des Finanzamtes hervor, dass die Angaben über die Tätigkeiten der Bf. **nicht den tatsächlichen Gegebenheiten** entsprechen und die Einnahmen fast ausschließlich aus Rechnungen an verbundene, in Österreich ansässige Unternehmen erzielt worden seien.

Aus den vorstehenden Darstellungen gehe nach Auffassung des Finanzamtes hervor, dass die **tagesgeschäftlichen Aktivitäten nahezu ausschließlich in Österreich durchgeführt** werden.

7.1.1 Wer qualifiziert sich als maßgeblicher Entscheidungsträger:

Im vorliegenden Fall seien laut zypriotischen Firmenbuch zwei Direktoren zur Führung der Bf. berufen, wobei bisher nur eine Bezahlung des Direktors ***F.B.*** für seine Direktorentätigkeit nachgewiesen worden sei.

Nach den Ausführungen des Finanzamtes müsse daher davon ausgegangen werden, dass die **Ausübung der tatsächlichen Oberleitung** der Bf. vom Direktor ***F.B.*** wahrgenommen werde.

7.1.2 Von wo aus werden die leitenden Dispositionen getroffen:

Können demnach nach den Ausführungen des Finanzamtes **die Geschäftsräumlichkeiten nicht lokalisiert** werden, dann **könne der Wohnsitz des leitenden Geschäftsführers ausschlaggebend** sein. Gleiches gelte für **Domizilgesellschaften**, die **an ihrem ausländischen Sitz keine Tätigkeit** ausüben (vgl. UFS 1.2.2005, GZ. RV/1694-W/04). Nicht maßgebend zur Bestimmung des Ortes seien hingegen:

- der Ort der Entscheidung über außergewöhnliche wirtschaftliche Maßnahmen
- der Ort der wirtschaftlichen Auswirkung unternehmerischer Entscheidungen
- der Ort der Ausführung der getroffenen Entscheidungen

- der Wohnsitz eines Gründungshelfers und formellen Geschäftsführers ohne faktische Leitungsfunktionen (vgl. UFS 1.2.2005, GZ. RV/1694-W/04).

Im vorliegenden Fall befinde sich der handelsrechtliche Sitz der Bf. an der Adresse des „Gesellschaftssekretärs“ der Bf., ***N-LLC***. Diese sei nicht unbedingt die Geschäftsadresse. Sinn und Zweck dieser Regelung sei sicherzustellen, dass die Gesellschaft über eine Adresse verfüge, an welche Dokumente zugestellt werden können.

So die Bf. über ein von ***T-Ltd*** angemietetes Büro mitsamt Sekretärin verfüge, erscheine es nicht erklärlich, warum es für die Zustellung von Dokumenten der zusätzlichen (Sitz)Adresse des Gesellschaftssekretärs bedürfe. Dies werde nur dann nach den weiteren Ausführungen des Finanzamtes erklärbar, wenn sich an der Adresse in ***Straße1***, ***PLZ-Ort1***, kein Büro der Bf. befinde, an dem Zustellungen von Dokumenten der Behörde möglich seien. Auch sei von der Bf. kein entsprechender Mietvertrag vorgelegt worden.

Es sei daher davon auszugehen, dass **die Bf. in Zypern über keine Räumlichkeiten verfüge**, an der sich **der Ort der Geschäftsleitung befinden** könnte. Diese Feststellung werde nach den weiteren Ausführungen des Finanzamtes durch **folgende Tatsachen untermauert**:

6.2 Aufenthalte auf Zypern – Protokolle:

In der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Mai 2017 sei – entgegen der Aufforderung um Vorlage von entsprechenden Nachweisen (Hotelbelege, Flugtickets, etc.) – **keine Aufstellung über die Aufenthalte** übermittelt worden. Es seien lediglich *zwei Boardingpässe* vom 30.10.2014 und vom 21.12.2015 über Flüge nach und von Larnaca vorgelegt worden. Weiters seien – wie bereits im BP-Bericht ausgeführt – fünf Protokolle von „Meeting by the Board of Directors“ datiert mit 08.11.2010 (oder 08.06.2010), 01.06.2012, 09.05.2013, 30.10.2014 und 21.12.2015 vorgelegt worden.

Wie bereits im BP-Bericht ausführlich dargelegt würden anhand des vorliegenden Sachverhaltes diese Schriftstücke bzw. Protokolle im Rahmen der freien Beweiswürdigung keine Glaubwürdigkeit entfalten. Daher können **diese Protokolle nicht als Nachweise für Aufenthalte** in Zypern angesehen werden.

Auch in der Antwort zum Auskunftersuchen durch die zypriotische Finanzverwaltung vom 15.11.2018 sei die zwei **identen Boardingpässe** (gleiche händische Vermerke vorhanden) beigelegt worden, welche bereits bei den weiteren Außenprüfungen der Tochterfirmen ****B-GmbH***** und *****BL-GmbH***** vorgelegt worden seien. Es seien auch keine weiteren Beweise für Aufenthalte in Zypern vorhanden.

Bei der Beurteilung der faktischen Oberleitungshandlungen sei auf die zeitliche Komponente abzustellen, wobei eine Funktionsausübung an nur zwei Tagen pro Monat nicht ausreichend sei, einen Ort der Geschäftsleitung zu begründen (vgl. VwGH 16.9.2003, Zl. 97/14/0169).

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen werde davon ausgegangen, dass die oben beschriebene zeitliche Komponente in keinem Zeitraum der Prüfung erreicht worden sei (keine Vorlage von Nachweisen).

6.3 Ausgangsrechnungen der Bf.:

Die Feststellungen zu den Ausgangsrechnungen im BP-Bericht werden in der Begründung der Beschwerdeentscheidung fast wortgleich wiedergegeben.

Bei einer Befragung des ehemaligen Geschäftsführer der ****B-GmbH****, *****M.M.*****, habe dieser zu den Rechnungen der Bf. an die ****B-GmbH**** angegeben: *„es sei vereinbart worden, welche Rechnungen durch die Bf. gestellt werden sollen. Diese Rechnungen seien dann von *****F.B.***** vorgelegt worden, seien aber sicher nicht per Post oder Mail aus Zypern übermittelt worden.“*

6.4 Darlehensverträge:

Bei sämtlichen im *****Adresse4***** unterschriebenen Darlehensverträgen, wo seitens der ****B-GmbH**** und der seitens *****BL-GmbH***** Darlehen an die Bf. im Gesamtbetrag von EUR 602.000,00 gewährt bzw. die Bf. ein Darlehen im Betrag von EUR 302.000 an *****F.B.***** gewährte, sei jeweils in allen Verträgen angegeben worden:

„Die Vertragsparteien erklären an Eidesstatt Deviseninländer zu sein.“

Seitens des Finanzamtes wird in diesem Zusammenhang insbesondere darauf verwiesen, dass es sich bei Deviseninländern lt. Auskunft der Österreichischen Nationalbank um juristische Personen handelt, die **den Sitz und den Ort der Geschäftsleitung im Inland** haben.

Betreffend das Darlehen der Bf. an *****F.B.***** vom 17.12.2013 iHv EUR 302.000,00 seien durch die zypriotische Finanzverwaltung die Annexe zu den Darlehensverträgen übermittelt, in denen ausgeführt werde:

*„Weiters wird klargestellt, dass die Vertragspartei *****Bf1*****. **an Eidesstatt erklärt, Devisenausländerin zu sein, Deviseninländer ist *****F.B.*****.**“*

Nach Ansicht der Finanzverwaltung sei dieser Sachverhalt aus der Sicht der Bf. als Darlehensgeberin zu betrachten. Nach den Angaben in den Annexen wäre dann **die Bf. dann in Zypern Devisenausländerin**. Auch bei Würdigung der Annexe würden Ungereimtheiten iZm der Bezeichnung „Deviseninländer“ und „Devisenausländer“ bestehen bleiben.

In der mit 11. Juni 2018 anberaumten Besprechung sei die Fremdüblichkeit der Darlehensverträge ausführlich besprochen worden. Es seien durch die steuerliche Vertretung bzw. durch ***F.B.*** keine Angaben zu eventuell vorhandenen Ergänzungen oder Anhängen/Annexe zu bestehenden Verträgen gemacht worden.

Es erscheine daher der Finanzverwaltung als erwiesen, dass die Annexe zu den vorstehenden Darlehensverträgen erst im Zuge der BP erstellt worden seien. Diese Schriftstücke würden daher im Rahmen der freien Beweiswürdigung keine Glaubwürdigkeit entfalten können.

Durch die zypriotische Finanzverwaltung sei weiters mit Antwort vom 15.11.2018 ein Kontoauszug vom 01.08.2014 des Kontos der Bf. bei der ***Bank2*** übermittelt worden. Auf dem Kontoauszug vom 01.08.2014 mit Nr. 13 sei angegeben:

„***Bf1***, ***Adresse4***, ***PLZ-Ort4***“.

Somit sei es für das Finanzamt erwiesen, dass die Bf. mit dem Ort der Geschäftsleitung in ***PLZ-Ort4***, ***Adresse4***, auftrete.

Zu den Darlehensverträgen vom 12.12.2013 und 14.01.2014 betreffend die Darlehen der **B-GmbH*** an die Bf. über den Darlehensbetrag von EUR 429.000,00 bzw. EUR 50.000,00 seien Kontoauszüge übermittelt worden. Dabei handle es sich um Kontoauszüge der **B-GmbH***, aus denen die Überweisungen an die Bf. ersichtlich seien. In diesem Zusammenhang erscheine es der Behörde nicht erklärbar, aus welchem Grund Unterlagen der **B-GmbH*** durch die Bf. vorgelegt worden seien.

Die in den Jahren 2014 und 2015 nach der Schlussbesprechung vorgelegten Saldenlisten in **deutscher Sprache** lassen nicht den Eindruck erwecken, dass diese **Saldenlisten** von bzw. für eine **zypriotische Firma** erstellt worden seien. Dies insbesondere, als auf der Titelzeile die Bezeichnungen „Kto-Nr.“, „Bezeichnung“, „Soll“, „Haben“, „Summe Aktiva“, „Passiva“, „Aufwendungen“, „Erträge“, „Jahresgewinn“ und „Jahresverlust“ angeführt seien.

Auch die **Beschilderung** im Eingangsbereich des ***Adresse4***, ***PLZ-Ort4***, mit der Aufschrift „***Bf1***. Cyprus – Holding“ weise ebenfalls darauf hin, dass sich hier der **Ort der Geschäftsleitung** der Bf. befindet.

Seitens der zypriotischen Finanzverwaltung sei in der Antwort vom 15. November 2018 die Frage, ob die Bf. in Zypern eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübe, nicht beantwortet worden. Somit sei von der zypriotischen Finanzverwaltung keine wirtschaftliche Tätigkeit der Bf. rückgemeldet worden.

6.5 Einkommensteuererklärungen des [...]:

In den Einkommensteuererklärungen des ***F.B.*** seien selbständige Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit erklärt und als Betriebsadresse für diese Tätigkeit bis dato die Wohnadresse in Österreich angegeben worden. Somit leite nach den Ausführungen des Finanzamtes ***F.B.*** nach seinen eigenen Angaben die Bf. von Österreich aus.

In diesem Zusammenhang sei anzumerken, dass bei einer Geschäftsführungstätigkeit, die mittels einer in Zypern zur Verfügung stehenden festen örtlichen Einrichtung erzielt worden wäre, diese Geschäftsführungseinkünfte gemäß Art. 14 DBA-Zypern iVm Art. 23 DBA-Zypern in Österreich steuerlich nur im Wege des sog. Progressionsvorbehaltes hätten berücksichtigt werden dürfen. Das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte wäre Österreich entzogen. Es könne nicht unterstellt werden, dass der Geschäftsführer seine Geschäftsführereinkünfte entgegen dem wahren Sachverhalt und somit freiwillig in Österreich der Besteuerung unterziehe, ohne dass eine derartige Verpflichtung bestanden hätte.

Nach den weiteren Ausführungen des Finanzamtes könne nicht unterstellt werden, dass ***F.B.*** seine Geschäftsführungseinkünfte entgegen dem wahren Sachverhalt und somit freiwillig in Österreich der Besteuerung unterziehe, ohne dass eine derartige Verpflichtung bestanden hätte.

Des Weiteren könne den Ausführungen der steuerlichen Vertretung nicht gefolgt werden, dass nur die Einkünfte aus nichtselbständiger Geschäftsführer in Zypern zu versteuern und mittels Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen seien. Vielmehr sei davon auszugehen, dass die steuerliche Vertretung **davon ausgegangen** sei, dass ***F.B.*** in Zypern für seine Geschäftsführungstätigkeit **keine feste Einrichtung** zur Verfügung gestanden sei. Der Begriff der festen Einrichtung habe dem Grunde nach dieselbe Bedeutung und Reichweite wie der Begriff der Betriebsstätte.

6.6 allgemeine Schlussfolgerungen:

Aus all diesen Fakten sei nach den Ausführungen des Finanzamtes ersichtlich, dass die **vorgelegten Unterlagen** im Hinblick auf ihre eindeutig erwiesenen unrichtigen bzw. sich selbst widersprechenden Inhalte **keine Aussage- und Beweiskraft** haben können. Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass es sich bei der Bf. um eine sog. Domizilgesellschaft handle, deren Ort der Geschäftsleitung sich nicht am Sitz der Gesellschaft befindet.

Insbesondere sei dem bis dato bekannten Sachverhalt nicht zu entnehmen, dass am Wohnsitz des Direktors ***H.G.*** auf Zypern geschäftsleitende Entscheidungen getroffen worden wären.

Aus all diesen Fakten lasse sich mangels anderer aktenkundiger oder von der Bf. bekanntgegebener Orte der Geschäftsführung unter Beachtung der Judikatur zum Ort der Geschäftsleitung bei Domizilgesellschaften nur der Schluss ziehen, dass der **Ort der Geschäftsleitung der Bf.** am **Wohnsitz** des geschäftsleitenden Direktors ***F.B.*** in ***PLZ-Ort4***, ***Adresse4***, (nunmehr: ***Adresse4a***)) **gelegen** sei.

Aufgrund des Umstandes, dass sich der Ort der Geschäftsleitung der Bf. im Prüfungszeitraum 2011 bis 2017 in ***Ort4*** befunden habe, bestehe für die Bf. somit in Österreich **unbeschränkte Steuerpflicht**.

Die Einkünfte der Bf. der Jahre 2011 bis 2017 werden somit der Körperschaftsteuer unterworfen und gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt. Dies insbesondere deshalb, da keine zur Durchführung der Prüfung erforderliche Bücher und Aufzeichnungen vorgelegt worden seien. Es fehle somit auch der Nachweis für die Verausgabung bzw. betriebliche Veranlassung von eventuell vorhandenen Ausgaben.

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen seien die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

7. Beschwerdeverentscheidung vom 14. Februar 2020 – AZ 2011 bis 2015:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Anspruchszinsen 2011 bis 2015 vom 15. Juli 2019 wurde mit nachstehender Begründung als unbegründet abgewiesen:

Ein Anspruchszinsenbescheid könne nicht mit Aussicht auf Erfolg mit der Begründung angefochten werden, der maßgebende Körperschaftsteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Erweise sich der Stammabgabenbescheid (=Körperschaftsteuerbescheid) als rechtswidrig und werde er abgeändert oder aufgehoben, so werde diesem Umstand mit einem an den Abänderungs- bzw. Aufhebungsbescheid gebundenen, neuen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Eine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides erfolge nicht (vgl. UFS vom 27.5.2008, GZ. RV/0112-F/08).

8. Vorlageanträge vom 9. März 2020:

Mit Vorlageanträgen vom 9. März 2020 beantragte die Bf. jeweils die Vorlage der Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2013 sowie gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2011 bis 2015 zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Die Argumente der belangten Behörde in angeführten Bescheidbegründungen seien von der Bf. bereits in der laufenden BP falsifiziert worden, würden den tatsächlichen betrieblichen Umständen entgegenstehen und seien somit als rechtswidrig zu verwerfen.

Im vorliegenden Fall würden die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2013 und Körperschaftsteuer 2011 bis 2015 einer doppelten Besteuerung des Besteuerungssubstrates in Österreich und Zypern entsprechen und sei somit aus der Logik vom aufrechten DBA rechtswidrig.

Insbesondere entspreche die willkürliche Verlegung des Unternehmenssitzes von der tatsächlichen Oberleitung des Unternehmens in *****Straße1*****, *****PLZ-Ort1*****, an den nicht existierenden Unternehmenssitz in *****PLZ-Ort4*****, *****Adresse4*****, in keiner Weise den gängigen Bestimmungen von Doppelbesteuerungsabkommen und somit auch nicht dem DBA Österreich-Zypern aus 1990 (BGBl 1990/709, idgF BGBl III 2013/52).

9. Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2016 und 2017:

Bei Einreichung der Körperschaftsteuer-Erklärungen 2016 und 2017 wurden die körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte jeweils mit EUR 0,00 erklärt.

Bei der Erlassung der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Körperschaftsteuerbescheide 2016 und 2017 vom 10. Mai 2017 und 13. Februar 2019 ermittelte das Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb jeweils mit EUR 0,00 und setzte die Körperschaftsteuer jeweils in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer iHv EUR 1.750,00 fest.

Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 bei **unbeschränkt steuerpflichtigen** Kapitalgesellschaften (bzw. diesen vergleichbaren ausländischen Körperschaften) für jedes volle Kalenderjahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer iHv 5% eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals zu entrichten sei. Bei ausländischen Gesellschaften sei mindestens auf die gesetzliche Mindesthöhe des Stammkapitals für Gesellschaften mit beschränkter Haftung abzustellen.

Abweichend davon betrage gemäß § 24 Abs. 4 Z 3 iVm § 26c Z 51 KStG 1988 die Mindeststeuer bei nach dem 30. Juni 2013 gegründeten unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften mit beschränkter Haftung für die ersten fünf Jahre ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht für jedes volle Kalendervierteljahr 125 € und in den folgenden fünf Jahren für jedes volle Kalendervierteljahr 250 €.

Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei, seien die Veranlagungen gemäß § 200 BAO vorläufig durchgeführt worden.

9.1 Beschwerden vom 1. Juni 2017 und 6. März 2019:

Mit Beschwerden vom 1. Juni 2019 und 6. März 2019 werden die Körperschaftsteuerbescheide 2016 und 2017 wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts und/oder wegen Verletzung der tatsächlichen betrieblichen Umstände angefochten und deren Aufhebung beantragt.

In der Beschwerde vom 1. Juni 2017 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2016 macht die Bf. geltend, dass die Bf. entgegen ihren Intentionen vom Finanzamt Wien 1/23 eine Steuernummer zugeteilt erhalten habe. Dies sei vom Finanzamt umgesetzt worden, obgleich an der Adresse in ***PLZ-Ort4***, ***Adresse4***, **kein Firmensitz und keine wirtschaftliche und operative Tätigkeit der Bf.** vorhanden gewesen sei.

Die Bf. unterhalte ihre Geschäftsadresse mit aller operativer Tätigkeit in ***Straße1***, ***PLZ-Ort1***, Zypern, und habe einen handelsrechtlichen Sitz in ***Adresse2***, ***PLZ-Ort2***, Zypern.

Die Direktoren des zyprischen Unternehmens, nämlich DI ***H.G.*** und ***F.B.*** würden diesen Sachverhalt in vollem Umfang bestätigen. Sollten Zweifel vonseiten des Finanzamtes Wien 1/23 bestehen, sei es der Finanzbehörde freigestellt, an das Verbindungsbüro, eingerichtet durch das EU-Amtshilfegesetz, EU-AHG, an die Finanzverwaltung in Zypern heranzutreten, um sich von der Richtigkeit dieser, von der Bf. behaupteten Darlegung, zu überzeugen.

Das Bundesgesetz, BGBl I 2015/116, vom 14. August 2015 weise auf die Umsetzung der EU-Richtlinie 2011/16/EU, über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der bisherigen Richtlinie, 77/799/EWG (EU-Amtshilfegesetz – EU-AHG) hin.

Nach den weiteren Ausführungen in der Beschwerde vom 6. März 2019 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2017 verweise die Bf. zur Untermauerung ihres Standpunktes auf den gesamten Prüfungsakt zur gegenständlichen Außenprüfung und dem durchgeführten Vorhalteverfahren.

Insbesondere könne von dem durch die österreichische Finanzverwaltung durchgeführten Informationsaustausch zwischen der österreichischen und zyprischen Finanzverwaltung abgeleitet werden, dass zweifelsfrei in der Republik Zypern eine unbeschränkte Steuerpflicht des gegenständlichen Unternehmens bestehe. Eine nochmalige Besteuerung in Österreich stünde im krassen Widerspruch zu den Bestimmungen des DBA-Zypern, BGBl 1990/709 idF BGBl III 2013/52.

Diese Tatsache alleine sei eine ausreichende Begründung dafür, dass der gegenständliche Körperschaftsteuerbescheid 2017 vom 13.02.2019 rechtswidrig und aus dem Rechtsbestand zu nehmen sei.

Das Finanzamt Wien 1/23 habe zwar richtigerweise das Einkommen mit EUR 0,00 festgesetzt, jedoch habe es eine Vorschreibung der Mindestkörperschaftsteuer von EUR 1.750,00 vorgenommen, die jedoch nur für ein in Österreich domiziliertes und körperschaftsteuerpflichtiges Unternehmen vorzuschreiben sei.

In diesem Zusammenhang werden die Körperschaftsteuerbescheide 2016 und 2017 der ***W-Ltd**, St.Nr. ***StNr2***, beigelegt, da aus diesen jeweils hervorgehe, dass das Finanzamt Wien 1/23 jeweils keine Mindestkörperschaftsteuer vorgeschrieben bzw. festgesetzt habe. Eine idente Vorgangsweise werde bei der Bf. seitens der steuerlichen Vertretung erwartet.

9.2 Beschwerdeentscheidungen vom 15. Juli 2019 – K 2016 und 2017:

Mit Beschwerdeentscheidungen vom 15. Juni 2019 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen und die angefochtenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2016 und 2017 abgeändert.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden nunmehr jeweils mit 80% von EUR 15.500,00 und somit mit EUR 12.400,00 (2016 und 2017) ermittelt, davon ein Verlustabzug iHv EUR 9.300,00 in Abzug gebracht und das steuerpflichtige Einkommen jeweils mit EUR 3.100,00 ermittelt.

Die Körperschaftsteuer für die Jahre 2016 und 2017 wurde jeweils mit EUR 775,00 und die Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer mit EUR 975,00 ermittelt, sodass die Körperschaftsteuer der Jahre 2016 und 2017 jeweils iHv EUR 1.750,00 festgesetzt wurde.

In der Bescheidbegründung wurde auf die Begründung im BP-Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung verwiesen. Aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung befinde sich der Ort der Geschäftsleitung der Bf. in ***PLZ-Ort4***, ***Adresse4a***.

Des Weiteren sei gemäß § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 bei unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften (bzw. diesen vergleichbaren ausländischen Körperschaften) für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer in der Höhe von 5% eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals zu entrichten.

Abweichend davon betrage gemäß § 24 Abs. 4 Z 3 iVm § 26c Z 51 KStG 1988 die Mindeststeuer bei nach dem 30. Juni 2013 gegründeten unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften mit beschränkter Haftung für die ersten fünf Jahre ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht für jedes volle Kalendervierteljahr 125 € und in den folgenden fünf Jahren für jedes volle Kalendervierteljahr 250 €.

9.3 Vorlageanträge vom 14. August 2019 – K 2016 und 2017:

Mit Vorlageanträgen vom 14. August 2019 beantragte die Bf. jeweils die Vorlage der Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2016 bzw. Körperschaftsteuerbescheid 2017 zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Die Bf. halte die seinerzeitige Argumentation der seinerzeitigen Beschwerde vom 1. Juni 2017 bzw. 6. März 2019 mit der umfassenden Begründung in diesem Verfahren fest.

Die Bf. behalte sich eine ergänzende Begründung vor und werde diese gegebenenfalls bis 30. September 2019 übermitteln.

10. Eingabe vom 7. November 2021 im Wege von FinanzOnline:

Seit 2011 vermeine das Finanzamt die Existenz eines Firmensitzes in *****PLZ-Ort4*****, *****Adresse4*****, was unrichtig sei. Auf diesem Standort würden keine geschäftlichen Aktivitäten des Unternehmens erzielt, die Geschäftsadresse für alle unternehmerischen Aktivitäten sei in *****Straße1*****, *****PLZ-Ort1*****. Dort befinde sich die *Unternehmensleitung* des Unternehmens, welches im Handelsregister Nikosia eingetragen und bei der zypriotischen Finanzverwaltung steuerlich gemeldet und dort auch veranlagt werde.

Es werde daher beantragt, die Steuernummer in Österreich zu streichen und das Unternehmen aus dem Bestand zu nehmen.

11. Eingabe vom 6. April 2023:

Nach dem Ergänzungsschriftsatz vom 6. April 2023 werden die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2013 sowie Körperschaftsteuer 2011 bis 2017 „**in ihrem gesamten Umfang**“ angefochten. Der *Firmensitz*, die *tatsächliche Geschäftsadresse* und *Ort der Geschäftsleitung*, von dem aus auch alle kommerziellen Aufgaben und die Führung des Unternehmens einschließlich der entscheidenden Willensbildung von Zypern aus bewerkstelligt werden, würden sich in *****Bf1-Adr***** befinden.

Aufgrund dieses Umstandes bestehe **keine Zuständigkeit** für die österreichische Finanzbehörde, für dieses Unternehmen Abgabenbescheide zu erlassen, sodass Spruch und die Erlassung der Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2013 und Körperschaftsteuer 2011 bis 2017 rechtswidrig seien. Es werde daher gemäß § 250 Abs. 1 lit. c BAO die ersatzlose Herausnahme dieser Bescheide aus dem Rechtsbestand beantragt, da die Abgabenbehörde für die Erlassung dieser Bescheide nicht befugt gewesen sei. In Kurzfassung werde die materielle Begründung wie folgt konkretisiert:

1. Es existiere durch Beweise eine aufrechte *Abgabenkontonummer*, eine *Handelsregister-eintragung*, eine *Tätigkeit* des „auditors“ *****S.D.*****, *Bestätigungen* des Vermieters der Geschäftsräumlichkeiten und des „providers“ ein Unternehmens- bzw. Firmensitz in der Republik Zypern. Dieser Ort befinde sich als Mittelpunkt der geschäftlichen Leitung des Unternehmens.

2. Dieses Unternehmen verfüge über eine feste Geschäftseinrichtung, die sich dauerhaft in der Verfügungsgewalt des gegenständlichen Unternehmens und seiner Organe befinde. Somit könne funktional damit eine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt werden.
3. Es existiere in einem Großraumbüro für das Unternehmen ausgestatteter Arbeitsplatz, der kostenpflichtig der Bf. zur Verfügung stehe. Weiters würden die notwendigen Hilfsmittel wie Telefon, Telefaxgerät sowie Material für die Korrespondenz des Unternehmens zur Verfügung stehen und durch deren zur Verfügungstellung Sekretariatskapazitäten ermöglichen.

Der guten Ordnung halber werde festgestellt, dass am Standort der Steuerberatungskanzlei in Krems/NÖ ein „riz up Beratungsbüro“ mit der Adresse ***PLZ-Ort10***, ***Straße10***, existiere, welches für Start-Up-Unternehmer, aber auch bereits voll aktiven Unternehmen Büroflächen in jeglicher Größenordnung zur Verfügung stelle. Nach den Recherchen des steuerlichen Vertreters würden sich an diesem Standort ähnliche gelagerte Firmen wie die Bf. befinden.

Nach der dem steuerlichen Vertreter erteilten Auskunft würden manche Unternehmen eine Eintragung in das Firmenbuch haben und über eine Abgabenkontonummer beim Finanzamt Österreich verfügen. Die Existenz dieser Firmen und die dort bestehende Geschäftsleitung sei vom Finanzamt Österreich, zuvor ***FA-X-Viertel***, ***Standort.I.***, nie in Zweifel gezogen worden.

4. Am Unternehmensstandort der Bf. in Zypern existiere eine zeitliche Verfestigung, wobei die Sechs-Monats-Frist für diese feste Geschäftseinrichtung schon längst überschritten worden sei.
5. Die Bf. habe während des gesamten Prüfungszeitraumes in Zypern wiederkehrende wirtschaftliche Tätigkeiten und somit eine begründete Voraussetzung für eine Betriebsstätte gemäß Art. 5 Abs. 1 OECD-Musterabkommen.

12. weitere Erhebungen vom 13. April 2023 des FA in [...]:

Im Zuge nachträglicher Erhebungen durch das Finanzamt Österreich, Dienststelle ***BM*** Melk, in den Räumlichkeiten in ***PLZ-Ort4***, ***Adresse4***, wurde festgestellt, dass die dort befindlichen Büroräumlichkeiten seit ca. 2011 von ***F.B.*** betrieblich u.a. für die **B-GmbH***, ***BS-GmbH***, ***BSR-GmbH***, ***BG-GmbH***, ***BR-GmbH*** und ***BP-GmbH*** (vormals: ***BL-GmbH***) genutzt werden.

Zur Frage an ***F.B.*** als Geschäftsführer/Direktor der Bf., ob die Bf. mit Sitz in Zypern über ein eigenes Büro in Österreich verfüge, hält dieser fest, dass es ein **eigenes Büro der Bf.** in Österreich nicht gebe und es dieses **nie gegeben** habe. Das Büro der Bf. befinde sich in Zypern. Für die Tätigkeiten, die ***F.B.*** in Österreich als Geschäftsführer/Direktor der Bf. erledigt habe, sei kein Büro benötigt worden.

Der Niederschrift vom 13. April 2023 anlässlich der Erhebungen des Finanzamtes in ***Adresse4***, wurden Fotos einiger Innenräumlichkeiten, des dort befindlichen Büroraumes, der Außenansicht des ***Adresse4*** sowie der Firmenschilder der ***BL-GmbH***, **B-GmbH***, beigelegt.

13. Vorhaltsbeantwortung vom 29. Juni 2023:

13.1 Ort und Sitz der Geschäftsleitung der Bf.:

Mit Eingabe vom 29. Juni 2023 wurde zur Frage, aufgrund welcher weiteren Nutzungsvereinbarung die Adresse in ***Straße1***, ***PLZ-Ort3***, *auch die Geschäftsadresse* der zur Gänze am Stammkapital der Bf. beteiligten ***B&Co*** sei, der zwischen der Bf. und der ***TT-Ltd*** geschlossene *undatierte Betreuungsvertrag* bzw. das „office agreement“ mitsamt Vollmacht vom 17. August 2018 vorgelegt, mit der Rechtsanwalt ***H.G.*** mit der anwaltlichen Vertretung der Bf. betraut worden sei.

Aus Punkt 2. dieses „office agreements“ ergebe sich, dass dieser Betreuungsvertrag (erst) **mit 1. Februar 2018** beginne und bis zu einer entsprechenden Kündigung durch eine der Vertragsparteien bestehen werde. Mit diesem undatierten „Office Agreement“ seien u.a. folgende Leistungen vereinbart worden:

- Geschäftsadresse
- vollwertiges Büro
- sichere Aufbewahrung der Post
- Mail-Weiterleitung
- eigene Telefonnummer
- Anrufbeantworter und Anrufweiterleitung
- Konferenzraum

Bei der gegenständlichen Telefonnummer und E-Mail-Adresse sei der „provider“ angegeben, da über diesem wiederum befasste Mitarbeiter der ***T-Ltd***, die für die Bf. arbeiten, erreichbar seien.

Bei Internetrecherchen über das Anmieten von „**share offices**“ oder „**Coworking Spaces**“ im Wiener Raum und NÖ sei der steuerliche Vertreter auf Anmietungsmöglichkeiten für Unternehmen und Firmen gestoßen, die an dieser Adresse ihren Unternehmenssitz haben, ebenso wie den Ort der Geschäftsleitung. Diese Möglichkeiten seien vergleichbar mit den anzumietenden Büroflächen bei der ***T-Ltd***.

Es gebe bei diesen Büroflächen auch die Möglichkeit, dass die Büronummer vom Betreiber dieser Office-Gesellschaft angeboten werde. Das sei im gegenständlichen Fall ebenso gewesen. Eine E-Mail-Adresse, die der Provider zur Verfügung gestellt habe, sei von beiden Direktoren

der Bf. akzeptiert worden, da es in der „***GruppeB***“ auch ausreichende E-Mail-Adressen gegeben habe, bei der Direktor ***F.B.*** erreichbar gewesen sei. Für die Bf. seien ausreichend Geschäftsräumlichkeiten und Besprechungsräumlichkeiten vorhanden.

Inwieweit **andere Firmen** oder Unternehmen ordentliche Geschäftsräumlichkeiten besitzen, entziehe sich der Kenntnis der Unternehmensleitung der Bf..

Viele dieser Firmen würden Liegenschaften besitzen in der Republik Zypern an anderen Adressen, bei denen auch Geschäftsadressen dieser Unternehmen bzw. geschäftliche Oberleitungsadressen existieren.

Zur Frage, ob die Bf. an deren Sitzadresse in ***Straße2***, ***PLZ-Ort2***, über eine Betriebsstätte iSe festen Geschäftseinrichtung verfügt und welche Tätigkeiten von dieser Adresse durch RA ***C.M.*** entfaltet werden, wird ausgeführt: Aufgrund handelsrechtlicher Vorschriften in Zypern habe die Bf. an der Adresse in ***Straße2***, ***PLZ-Ort2***, einen handelsrechtlichen Sitz, der die idente Adresse mit der laufenden Rechtsberatung des zuständigen RA ***C.M.*** sei. RA ***Dr.M.*** habe auch den notwendigen „Company Secretary“ organisiert, der zwingend bei Limiteds rechtlich vorgeschrieben sei.

Der **Company Secretary** habe darauf zu achten, dass alle Formalitäten bei *Gesellschafter-* und *Direktoriumsversammlungen* eingehalten werden. Er führe mit dem zuständigen Gesellschafts- und Handelsregister den offiziellen Schriftverkehr. Dies sei auch der Grund, dass als Sitz der im Handelsregister eingetragene Firmensitz der Bf. in ***Straße2***, ***PLZ-Ort2***, aufscheine.

Der Company Secretary sei **nicht zu verwechseln** mit MitarbeiterInnen, die für die Bf. Sekretariatsleistungen erledigen. Diese *Sekretariatsleistungen* würden am Geschäftssitz in ***Straße1***, ***PLZ-Ort3***, vorgenommen.

In diesem Zusammenhang werde auf ähnliche gesetzliche Regelungen durch das Firmenbuchgesetz in der Republik Österreich in § 3 Abs. 1 Z 4 und 6 FBG verwiesen.

Des Weiteren sei darauf zu verweisen, dass der ehemalige Geschäftsführer der ****B-GmbH*****, *****M.M.*****, eine **falsche Aussage** getätigt habe, wenn er ausgeführt habe, dass die Rechnungen der Bf. von ***F.B.*** vorgelegten Rechnungen „*sicherlich nicht per Post aus Zypern übermittelt worden seien*“. Diese Behauptung entspreche nicht der Wahrheit, da es sich tatsächlich so verhalte:

Fakturierungen der Bf. seien von ***F.B.*** als Direktor der Bf. vorgelegt worden. Er habe dann entsprechende Anweisungen gegeben, dass diese in Zypern an der Geschäftsadresse in ***Straße1***, ***PLZ-Ort3***, ausgestellt und per Post nach Österreich versandt worden seien. Zur weiteren Frage, welche Rechnungen der Bf. in den Jahren 2013 bis 2017 von Zypern

bei der ***T-Ltd*** von der dort beschäftigten Schreibkraft „***C.ML.***“ gefertigt worden seien, sei zu antworten:

Die Schreibkraft ***C.ML.***, deren Einvernahme auch als Zeugin beantragt worden sei, sei für den Schriftverkehr der Bf. in den fraglichen Jahren abgestellt worden und habe dies im vollen Umfang bewerkstelligt. Eine genaue Anzahl der geleisteten Fakturen sei aufgrund des Umfangs und der bestehenden Regelung im Sekretariat nicht eruierbar.

Zur Vorhaltsfrage, dass in den **Annexen** der Darlehensverträge jeweils erklärt werde,

„Die Vertragsparteien erklären an Eidesstatt Deviseninländer zu sein.“

was voraussetze, dass die Bf. zumindest über eine **Betriebsstätte** bzw. **betriebliche Einrichtung** im Inland verfüge und Einnahmen allenfalls der österreichischen Betriebsstätte zuzurechnen wären, hält die Bf. fest:

Diese Darlehensvereinbarungen seien durch *Aktennotizen* vom 26. August 2021 zu den einzelnen Darlehensvereinbarungen ergänzt worden, in denen eine Erklärung abgegeben werde, dass der Status, wer Deviseninländer und wer Devisenausländer sei, klargestellt werde.

Bei einer routinemäßigen Überprüfung und einem Check der Unterlagen der Bf. im Archiv der Kanzlei des steuerlichen Vertreters am **26. August 2021** sei dem steuerlichen Vertreter dieser **irreführende Passus** aufgefallen. Die Formulierung *„Die Vertragsparteien erklären an Eidesstatt Deviseninländer zu sein“* sei irrtümlicherweise **unlogisch dargestellt** worden, da die Darlehensgeberin und die Darlehensnehmerin, beheimatet in unterschiedlichen Ländern, den richtigen Status als *Deviseninländerin* bzw. *Devisenausländerin* haben würden.

Zur Frage, über welche Einrichtungen die Bf. in ***PLZ-Ort4***, ***Adresse4a***, verfüge und welche Tätigkeiten in diesen Räumlichkeiten erbracht werden, werde mit Eingabe vom 29. Juni 2023 auf die durchgeführte Nachschau des Finanzamtes Österreich zur Abgabekontonummer 15-100/7119 vom 13. April 2023 verwiesen. Aus der entsprechenden Niederschrift vom 13. April 2023 gehe hervor, dass die Bf. in Österreich **kein eigenes Büro** gehabt habe. Es sei im Umkehrschluss daher denklogisch, dass sich die Geschäftsleitung der Bf. in den Büroräumlichkeiten in ***Straße1***, ***PLZ-Ort3***, Republik Zypern, befunden habe.

Es sei auch herauslesbar, dass für Tätigkeiten des ***F.B.*** als Direktor der Bf. in ***Adresse4a***, ***PLZ-Ort4***, ein Büro der Bf. nicht verwendet worden sei bzw. nicht verwendet werde.

13.2 Aufenthalte des Geschäftsführers [...] in Zypern:

Die Fragen der Aufenthalte und der Aufenthaltsdauer der jeweiligen Aufenthalte von ***F.B.*** in Zypern seien bereits während der laufenden Betriebsprüfung und des Ermittlungsverfahrens beantwortet worden.

Die Vorlage der Protokolle und der Boarding-Pässe sei bereits aktenkundig, weitere Protokolle und Boarding-Pässe seien nicht mehr vorhanden. Es bestehe jedoch Klarheit, dass aus den 5 Protokollen des „**Meeting by the Board of Directors**“ 2010 bis 2015 hervorgehe, dass sich ***F.B.*** in Zypern aufgehalten habe.

Für den Zeitraum 2015 bis 2017 seien noch Unterlagen für eine Flugreise nach Larnaca von Direktor ***F.B.*** gefunden worden. Nach der Aktennotiz vom 23. Juni 2023 würden folgende Aufenthalte des ***F.B.*** belegmäßig aufliegen:

- Dezember 2015
- September 2017
- August 2018
- Jänner 2019

Die Aufenthalte des ***F.B.*** in Zypern seien jeweils für einige Tage anberaumt und haben Geschäftsbesprechungen, auch mit Mitdirektor ***H.G.***, gedient. Auch seien Arbeiten im Büro der Bf. in ***Straße1***, ***PLZ-Ort3***, Koordinationsarbeiten mit dem Sekretariat, Telefonate und sonstige Managementarbeiten erfolgt.

Im Jahre **2016** habe es **keinen Aufenthalt** in Zypern gegeben. In diesem Jahr seien sämtliche notwendige Arbeiten für das Management des Unternehmens über E-Mail-Verkehr und Videokonferenzen bewerkstelligt worden.

Zur weiteren Frage, dass im Protokoll vom 30.10.2014 betreffend „Meeting by the Board of Directors“ als Meetingbeginn 14:00 Uhr angegeben, obgleich die Flugdauer nach Internetrecherchen 3h 5 min. und ein Meetingbeginn von 14:00 Uhr nicht als realistisch erachtet werden könne, hält der steuerliche Vertreter fest, dass es sich bei der Protokollierung um eine **unrichtige Zeitangabe** gehandelt habe: Das Meeting habe am 30. Oktober 2014 nicht um 14:00 Uhr, sondern um 16:00 Uhr sofort nach dem Eintreffen von ***F.B.*** begonnen, der um 13:55 Uhr in Larnaca gelandet sei. Es habe sich sofort in das Büro der Bf. in ***Straße1***, ***PLZ-Ort3***, begeben. Aus dem Protokoll sei zu ersehen, dass diese Besprechung 2 Stunden gedauert habe und das Meeting um 18:00 Uhr zu Ende gewesen sei.

13.3 Aufteilung der Managementkompetenzen zw. ***F.B.*** und ***H.G.***:

Der Bf. wurde ein sog. „Standard-Betreuungsvertrag“ aus 2014 vorgehalten, aus dem sich ergebe, dass die Gründung einer zypriotischen Limited so beworben werde, dass u.a.

Mindestkosten von EUR 8.700,00 anfallen, damit die neu zu gründende Limited „**nicht den Status einer Briefkastenfirma**“ habe.

Der Bf. wurde vorgehalten, in welcher Weise eine *geschäftliche Oberleitung* der Bf. in Zypern gegeben wäre, wenn es sich bei den von der ***T-Ltd*** offerierten Leistungen im Rahmen eines Betreuungsvertrages um die Zurverfügungstellung einer „**minimalen Infrastruktur**“ in dem Sinne handle, um **lediglich das Vorliegen einer Briefkastenfirma** bzw. einer Offshore-gesellschaft zu vermeiden. Zu diesen Vorhaltungen hält die Bf. fest:

Die vorstehende Frage seien Feststellungen der Funktionsweise eines *Standard-Betreuungsvertrages*.

Es sei richtig, dass es sich bei den offerierten Leistungen der ***T-Ltd*** als „Provider“ um eine **minimale Infrastruktur** gehandelt habe. Es sei jedoch eine **nicht hinnehmbare Unterstellung**, dass damit lediglich das **Vorliegen einer Briefkastenfirma** vermieden worden sei, oder die Existenz einer „**off-shore-Gesellschaft**“ ohne betriebliche Infrastruktur.

Aus allen Geschäftsvorgängen könne klargestellt werden, dass das Unternehmen der Bf. im vollen Umfang **operativ tätig gewesen** sei.

Zur Frage, welche Entscheidungen im Tagesgeschäft jeweils von ***F.B.*** getroffen worden seien, wird ausgeführt, dass sich ***F.B.*** immer mit ***H.G.*** **koordiniert** habe, welche Entscheidungen im Tagesgeschäft zu treffen seien. Aus praktischen und aus Opportunitätsgründen seien Einzelentscheidungen umgesetzt worden.

Strategische und finanziell wichtige Entscheidungen habe ***F.B.*** **alleine getroffen**, jedoch immer mit einer Kurzinformation an seinen Mitdirektor ***H.G.***. Die Kommunikation sei durch Telefonate, Zoom-Konferenzen und umfassenden E-Mail-Verkehr und per SMS getätigt worden. Eine Protokollierung dieser Entscheidungen im Tagesgeschäft sei aus praktischen Gründen und auch zur Vermeidung einer Bürokratie in dieser Geschäftstätigkeit unterlassen worden.

Zur weiteren Frage, welche tagesgeschäftlichen Aktivitäten in den Jahren 2011 bis 2017 durch ***H.G.*** getroffen worden seien, hält der steuerliche Vertreter mit Eingabe vom 29. Juni 2023 fest:

Grundsätzlich könne gesagt werden, dass die **tagesgeschäftlichen Aktivitäten** von ***H.G.*** **sehr eingeschränkt** gewesen seien. Er hatte die Funktion, etwaige Poststücke, die in ***Straße1***, ***PLZ-Ort3***, eintrafen, durchzusehen, um zu entscheiden, ob diese ***F.B.*** übermittelt werden.

Das Sekretariat der ***T-Ltd*** habe für ***F.B.*** auch die **Wichtigkeit der Dokumente** analysiert und auch entsprechende Einzelfallentscheidungen getroffen, ob diese in

Straße1, ***PLZ-Ort3***, bearbeitet werden, oder ob diese an ***F.B.*** per E-Mail weitergeleitet werden.

Soweit seitens des BFG um Vorlage eines **Koordinationspapiers** ersucht wurde, das die Verteilung der Managementkompetenzen zwischen ***F.B.*** und ***H.G.*** regle, wird ausgeführt, dass es ein derartiges Koordinationspapier **nicht gegeben** habe. Die Aufteilung der Managementkompetenzen sei demnach nur mündlich vereinbart worden.

Zur weiteren Frage, in welchem zeitlichen Rahmen Direktor ***H.G.*** im beschwerdegegenständlichen Zeitraum im Durchschnitt in der laufenden Geschäftsführung der Bf. tätig und ob ihm diese Tätigkeit auch abgegolten worden sei, hält der steuerliche Vertreter fest:

Es sei ***H.G.*** unbenommen, **wieviele Firmen** er im beschwerdegegenständlichen Zeitraum als Direktor betreut habe.

Wenn die einzelnen Betreuungsverträge die Arbeit eines **Direktors vor Ort mit 10 Stunden pro Jahr** festlegen, seien dies bei den angegebenen 33 Firmen hochgerechnet 330 Arbeitsstunden pro Jahr. Eine Überbelastung von ***H.G.*** als Direktor könne dabei nicht festgestellt werden, da diese Arbeit in rund 3-4 Monaten ohne Probleme absolvierbar wäre.

H.G. habe bei vielen Unternehmen nach Auftrag weitere Arbeitszeit als Direktor verwendet und diese gesondert fakturiert. Welche Firmen dies gewesen seien und welche Leistungen hier erbracht worden seien, sei **nicht Aufgabe** der Überprüfung der Beschwerde der Bf.. Dies sei auch nicht die Grundlage von Fragestellungen bei der abgehaltenen Außenprüfung gewesen. Diese Frage sei daher außerhalb des Rahmens der Beantwortung eines Sachverhaltes, welcher die Bf. betreffe.

Zur Frage, welche Beträge seien in den Jahren 2011 bis 2017 für die Zurverfügungstellung von Geschäftsräumlichkeiten und personeller Infrastruktur jeweils an die ***T-Ltd*** entrichtet worden, werden die **Jahresrechnungen** der ***T-Ltd*** vorgelegt. Welche Zahlungen hier tatsächlich getätigt worden seien, sei aus der laufenden Finanzbuchhaltung bzw. aus dem audit & financial statement ersichtlich.

Die BP in Österreich habe jedoch nicht die Berechtigung, Überprüfungshandlungen einer zypriotischen Firma, die dort im Handelsregister eingetragen und steuerlich erfasst sei, zu übernehmen bzw. durchzuführen. Diese Vorgangsweise entspreche keiner Bestimmung von Arbeiten einer Außenprüfung gemäß BAO-Bestimmungen.

Zur Frage, welche Funktion habe ***H.G.*** bei der ***T-Ltd*** mit ebengleicher Geschäftsadresse, wird ausgeführt, es sei richtig, dass ***H.G.*** auch eine Direktorenfunktion bei der ***T-Ltd*** habe. Mit ***B.G.*** habe ***H.G.*** bei der ***T-Ltd*** einen Mitdirektor. Eine Überprüfung der ***T-Ltd*** im Rahmen einer

Betriebsprüfung könne jederzeit von der zypriotischen Finanzverwaltung vorgenommen werden. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum habe ***H.G.*** genügend Zeitkapazität, um seine Funktion als Direktor der Bf. in Koordination mit ***F.B.*** wahrzunehmen.

F.B. halte auch kein Aktienkapital der ***D-Ltd***.

13.4 erwirtschaftete Einnahmen 2011 bis 2017:

Zur Frage, aus welchen Gründen seien 2013 Umsätze erwirtschaftet worden, die letztlich aus in Österreich abgeschlossenen Geschäften und aus dem überwiegenden Tätigwerden des ***F.B.*** in Österreich resultieren, wird ausgeführt: Auf den Seiten 19 und 20 ersehe man den ausgewiesenen Reingewinn lt. BP iHv EUR 33.669,66 und einen steuerbaren Umsatz iHv EUR 45.693,96 (netto). Diese Umsätze seien durch die Holdinggesellschaft „Bf.“ getätigt und die ausgewiesene Mehrwertsteuer deshalb in Rechnung gestellt worden, da in fälschlicher Annahme der Finanzverwaltung die *geschäftliche Oberleitung* von Zypern nach Wien verlegt worden sei.

Zur Frage, in welcher Weise die faktische geschäftliche Oberleitung der Bf. in Österreich von Bedeutung für die Umsatzsteuerpflicht der für das Jahr 2013 versteuerten Umsätze iHv EUR 45.693,96 sei, wo letztlich eine Zahllast iHv EUR 9.138,79 resultierte, wird ausgeführt: Die faktische geschäftliche Oberleitung der Bf., die in dieser Frage angedeutet werde, existiere nicht.

Zur Frage, aus welchen Geschäften und in welcher Höhe in den Jahren 2011 bis 2017 Erträge erwirtschaftet wurden, die aus in Zypern abgeschlossenen Geschäften und aus dem überwiegenden Tätigwerden des ***H.G.*** resultieren, da seitens der zypriotischen Finanzverwaltung die ihr gestellte Frage, **ob** die Bf. eine **wirtschaftliche Tätigkeit in Zypern** ausübte, mit Antwort vom **15. November 2018 nicht beantwortet** wurde, wird seitens der Bf. ausgeführt:

Es wäre von Seiten des Finanzamtes Österreich, Dienststelle ***BM*** Melk Scheibbs, unbenommen gewesen, sich bei einer Nichtbeantwortung durch die zypriotische Finanzverwaltung neuerlich an diese zu wenden, um eine vollständige Beantwortung der Fragen zu erhalten.

Der steuerliche Vertreter habe in dieser Sache keine rechtliche Handhabe, um die Beantwortung von Fragestellungen einzumahlen oder zu erzwingen. Diese nötige Intervention müsste von Seiten der österreichischen Finanzbehörde im Rahmen des EU- Informationsaustausches bei der Finanzbehörde der Republik Zypern erfolgen.

Zur Frage, warum es 2011 bis 2014 **keine zypriotischen Steuerbescheide** gebe, da nach der Auskunft des Auditors ***S.D.*** für die zypriotische Steuerverwaltung eine Gesellschaft erst

dann existiere, wenn sie Ertragsteuern abführe und der Steuerverwaltung jährliche Audits zur Verfügung gestellt werden, wird ausgeführt:

Es würde 2011 bis 2014 entsprechende „**tax assessments**“ geben, aus denen hervorgehe, dass die Bf. als gegenständliche Limited steuerpflichtig sei. Einen vollkommenen Einblick in die Steuerpflicht der Bf. in Zypern ersehe man aus den beiliegenden „tax assessments“, beginnend mit dem „revenue year 2009“, endend mit „revenue year 2021“.

Zur Frage einer vorliegenden Doppelbesteuerung des Besteuerungssubstrates in Österreich und Zypern für die Jahre 2011 bis 2017 wird darauf verwiesen, dass die „**tax assessments**“ 2011 bis 2014 als Steuerbescheide der zypriotischen Steuerverwaltung gelten.

13.5 beantragte schriftliche Zeugenbefragungen:

Zum Faktum, dass die mit internat. Rückschein zugestellte schriftliche und an ***H.G.*** gerichtete schriftliche Zeugenbefragung an dessen Anschrift in ***Adresse3*** ***PLZ-Ort3a***, zugestellt und **nicht behoben** retourniert wurde, wird ausgeführt:

Die korrekte Zustelladresse für den beantragten Zeugen ***H.G.*** wäre das Büro der ***T-Ltd*** in ***Straße1***, ***PLZ-Ort3***, gewesen. Sollte dort ein Zustellversuch unternommen werden, habe ***H.G.*** dem steuerlichen Vertreter versichert, dass diese Zustellung funktionieren werde.

Auch bei ***B.G.*** werde eine Zustellung der schriftlichen Zeugenbefragung an die Geschäftsadresse der ***T-Ltd*** erfolgreich sein, so die schriftliche Zeugenbefragung vom 14. August 2018 nach erfolglosem Zustellversuch wiederum retourniert worden sei.

Es sei korrekt, dass die zuständige Sachbearbeiterin der Bf. ***C.ML.*** und nicht ***A.A.*** sei. ***C.ML.*** sei ebenfalls auskunftsbereit, wobei eine Zustellung ebenfalls bei der ***T-Ltd*** in ***Straße1***, ***PLZ-Ort3***, erfolgen müsste.

Soweit der von der Bf. beantragte Zeuge ***S.D.*** mit Eingabe vom 14. November 2018 festhält, dass er als beeideter Wirtschaftsprüfer die Bücher der Bf. nur bis 31.12.2012 geprüft und **keine Informationen** zu den nachfolgenden Jahren habe, wird dem entgegengehalten:

Der von der Bf. beantragte Zeuge ***S.D.*** habe bis 31.12.2012 audits verfasst und danach in den Jahren 2013 bis 2017 laufend „Financial Statements“ verfasst und diese bei der Finanzbehörde und beim Handelsregister eingereicht. Der steuerliche Vertreter habe mit ***S.D.*** ein Telefonat geführt, daher würde der steuerliche Vertreter die Richtigkeit dieser Aussage bestätigen.

Die von **RA** ***C.M.*** erteilten Auskünfte, dass die österreichischen Rechtsvorschriften in Zypern keine Anwendung finden und daher die Einwilligung der Bf. als Kundin eingeholt

worden sei, seien grundsätzlich richtig. In diesem Zusammenhang werde bemerkt, dass ab 2012 keine „audits“ mehr verfasst, sondern aufgrund der Einfachheit halber seien aufgrund des eingeschränkten Rechnungswesens „Financial Statements“ verfasst worden. Laut zypriotischem Gesellschaftsrecht sei es bei dieser Bilanzierungsform nicht notwendig, in einer Hauptversammlung diese „Financial Statements“ einem Beschluss zu unterziehen.

Auch hinsichtlich der beantragten Zeugenbefragung von ***C.ML.***, einer Mitarbeiterin der ***T-Ltd***, wo keine schriftliche Antwort aktenkundig sei, sollte die beantragte Zeugenbefragung an die Adresse in ***Straße1***, ***PLZ-Ort3***, erfolgen.

14. Stellungnahme des Finanzamtes vom 9. August 2024:

14.1 Stellungnahme des FA zum BFG-Vorhalt vom 20. März 2023:

Im vorliegenden Fall könne zu Punkt 2 Frage 6, Punkt 4 Fragen 1 und 8, betreffend Rechnungen nach Wunsch, Management in Zypern und betreffend die ***D-Ltd*** wie folgt Stellung genommen werden:

Im vorliegenden Fall sei bemerkenswert, dass die ***D-Ltd*** bei 342 Firmen „Partner“ sei und ***B.G.*** Direktor der ***D-Ltd*** sei. ***B.G.*** sei auch Direktor der Bf. und zur Zeit Direktor bei vielen Firmen in Zypern.

Die Mails vom 13.07.2016, 08.07.2016, 20.03.2018 und 26.02.2018 (s. Beilage) an ***F.B.*** beschreiben, wie Umsätze/Leistungen „geschaffen“ werden, um

- einen Sitz in Zypern zu lukrieren,
- Kosten abzudecken und
- der Weg des Geldes wieder teilweise zurück nach Österreich erfolge.

Hier werden auch die Jahreskosten für die Bf. iHv EUR 8.100,00 angeführt (s. Mail vom 08.07.2016).

Es sei aber auch ersichtlich, dass für die ***B&Co*** nicht einmal Bürokosten abgerechnet worden seien, somit habe die ***B&Co*** nicht einmal eine feste Büroeinrichtung in Zypern gehabt.

Weiters sei auch zu erkennen, dass die Geschäftsabschlüsse/Besprechungen lt. Mail von ***B.G.*** vom 08.07.2016 im ***Adresse4*** stattgefunden haben. Es würden auch Kosten des ***B.G.*** für Flüge verrechnet. Dies erscheine ungewöhnlich, wenn alle handelnden Firmen in Zypern „gemeldet“ seien. Ebenso erscheine die Zusammenfassung von ***B.G.*** im Mail vom 08.07.2016 als Missbrauch iSd § 22 BAO.

Des Weiteren sei noch anzuführen, dass von der Pro AB Tradeconsult Ltd, wo ***B.G.*** aber auch ***H.G.*** jeweils als deren Direktoren bestellt seien, Rechnungen an österreichische Unternehmen wie ***BL-GmbH***, ***B-GmbH*** etc., wo es sich möglicherweise um Scheinrechnungen handle. Dadurch würden die Kosten für Firmen-Konstrukte in Zypern abgedeckt und würden Teilbeträge wiederum unversteuert zum Gesellschafter in Österreich zurückgelangen.

Nach der weiteren Mail vom 08.07.2016, 11:53, des Direktors ***H.G.*** an ***F.B.***, würden die Jahreskosten der Bf. bis September 2016 EUR 8.100,00 betragen. Dies entspreche jenem Betrag, damit ***TT-Ltd*** Ltd die Bf. nicht den Status einer „Briefkastenfirma“ habe.

14.2 Stellungnahme des FA zur Eingabe der Bf. vom 29. Juni 2023:

So auf Seite 5 seitens der Bf. ausgeführt werde, dass bei einer routinemäßigen Überprüfung (der Darlehensverträge) ein Fehler aufgefallen sei, werde seitens der BP darauf verwiesen, dass dies 7 Jahre nach der Erstellung der Darlehensverträge erfolgt sei und die BP dies aufgedeckt habe.

So nach den Ausführungen auf Seite 6 *„...für Tätigkeiten des ***F.B.*** als Direktor der Bf. ein Büro dieser Gesellschaft in ***Adresse4a*** nicht verwendet worden sei bzw. nicht verwendet werde“*, beschreibe ***B.G.*** in seiner Mail vom 08.07.2016 an die Bf. genau das Gegenteil: aus dieser Mail ergebe sich, dass dies *„... mit ***F.B.*** im ***Adresse4*** vereinbart ...“* worden wäre. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung könne der Mail vom 08. Juli 2016 nur eine höhere Beweiskraft zugesprochen werden, als jener Eingabe vom 29.6.2023, wo der Bf. sämtliche Auswirkungen eines Orts der Geschäftsleitung in Österreich bekannt gewesen seien.

Im Mail vom 08.07.2016 seien auch die Jahreskosten iHv EUR 8.100,00 angeführt: Im Schreiben der ***TT-Ltd*** (Beweisstück vom 8.2.2019) seien in dieser Summe lediglich **10 Arbeitsstunden/Jahr** eines Direktors inkludiert. Da im vorliegenden Fall ***B.G.*** lt. o.a. Mail im ***Adresse4*** anwesend und seine Anreise aus Zypern erfolgt sei, wären mit dieser Besprechung wahrscheinlich 10 Arbeitsstunden/Jahr aufgebraucht gewesen. Daher könne daraus geschlossen werden, dass keine relevanten Entscheidungen in Zypern getroffen worden seien, da ansonsten weitere Stunden verrechnet worden seien.

Dem Vorbringen der Bf. auf Seite 7, *„es sei eine nicht hinnehmbare Unterstellung, dass damit lediglich das Vorliegen einer „Briefkastenfirma“ vermieden worden sei oder die Existenz einer „off-shore-Gesellschaft“ ohne betriebliche Infrastruktur“* sei nach den Ausführungen des Finanzamtes entgegen zu halten: diese Aussagen würden nicht von der Behörde, sondern von der ***TT-Ltd*** selbst kommen (s. Beweisstück 08.02.2019): Seitens der ***TT-Ltd*** werde selbst ausgeführt:

„Die oben genannten Beträge sind Mindestkosten, damit das notwendige „Management and Control in Zypern“ gewährleistet und die Limited nicht den Status einer „Briefkastenfirma“ hat.“

Ebenso werde auf Seite 7 seitens der Bf. ausgeführt, dass

*„Strategische und finanziell wichtige Entscheidungen hat ***F.B.*** **alleine** getroffen“.*

Genau diese Punkte seien nach Ansicht der Behörde relevant für die Entscheidung, wo der Ort der Geschäftsleitung liege. Da ***F.B.*** diese Entscheidungen nach Auffassung der Behörde und nach den vorliegenden Unterlagen in Österreich getroffen habe, könne festgestellt werden, dass der Ort der Geschäftsleitung in Österreich liege.

Auf Seite 7 werde seitens der Bf. zudem festgehalten, dass ***B.G.*** die Post geöffnet und eventuell ***F.B.*** übermittelt habe. Diese Tätigkeiten bzw. Entscheidungen würden nach Ansicht der Behörde keine Grundlage bilden, um einen Ort der Geschäftsleitung (in Zypern) zu begründen.

So seitens der Bf. auf Seite 9 von fremdüblichen Leistungen geschrieben werde, sei in diesem Zusammenhang auf die korrespondierenden Verfahren GZ. ***GZ1*** und GZ. ***GZ2*** sowie auf die Niederschrift zur Erörterung vom 30.06.2022 zu verweisen: die Bf. habe die Beschwerden zurückgezogen, da die Behörde beim Erörterungstermin einen Antrag gestellt habe, diese Rechnungen als **Scheinrechnungen** zu behandeln und diese Rechnungen der natürlichen Person, ***F.B.***, zuzurechnen. In diesen Verfahren seien die Leistungen als fremdunüblich erachtet und nicht anerkannt worden.

Zusammenfassend sei somit festzuhalten, dass der *Ort der Geschäftsleitung* der Bf. sehr wohl in Österreich gewesen sei und noch immer sei. Somit haben entscheidende Eingaben der Bf. widerlegt werden können.

15. Ergebnisse der schriftlichen Zeugenbefragungen:

Nach den schriftlichen Zeugenaussagen ***H.G.*** von ***B.G.*** und vom 9. und 16. September 2024 habe der Geschäftsführer ***F.B.*** die Expertise gehabt, diese **strategischen Entscheidungen** zu treffen. ***H.G.*** sei dabei nach der Aussage von ***B.G.*** durch Dokumentationsübertragungen eingebunden worden. ***B.G.*** habe rund durchschnittlich **10 Wochenstunden** für die Bf. gearbeitet und sei mit der Überprüfung und Bearbeitung von Audit-Arbeiten sowie der Überwachung der Buchhaltung befasst gewesen. Ebenso habe ***B.G.*** Audit-Arbeiten bearbeitet. Der Inhalt des zwischen der Bf. und ***T-Ltd*** geschlossenen Betreuungsvertrages gehe aus dem der Zeugenbefragung von ***B.G.*** angefügten Dokument hervor.

Zur weiteren Frage, dass die von ***T-Ltd*** der Bf. in Rechnung gestellten Entgelte den Betrag von **EUR 8.100,00** nicht überschritten haben, werde von ***B.G.*** festgehalten, dass die Bf. keinen weiteren Beratungsaufwand benötigt habe und es daher keine zusätzlichen Leistungen gegeben habe.

Auch ***H.G.*** habe nur **10 Stunden pro Kalenderjahr** für die Bf. gearbeitet, da er als Direktor nur bei wesentlichen Entscheidungen und Arbeiten habe verfügbar sein müssen. Alle laufenden Arbeiten habe das Sekretariat der ***T-Ltd*** erledigt. In diesem Zusammenhang werde auf die Frage 6 der Aufforderung zur schriftlichen Zeugenaussage vom 4. Juli 2024 verwiesen. Aufgrund seiner umfassenden Anwesenheit im Büro der ***T-Ltd*** sei es ohne zeitliche Probleme der Fall gewesen, dass ***H.G.*** mit einem Zeitvolumen von 10 Stunden jährlich und etwas darüber hinausgehend für **weitere 33 Firmen tätig** gewesen sei, die vergleichbare Arbeitsanforderungen wie die Bf. gehabt hatten.

Als Direktor der Bf. sei ***H.G.*** für keine speziellen Geschäftsbereiche zuständig gewesen, diese (speziellen Geschäftsbereiche) seien in Kompetenz seines Mitdirektors ***F.B.*** gefallen, der auch über eine ausreichende fachliche Expertise verfüge. Der guten Ordnung halber habe ***F.B.*** regelmäßig ***H.G.*** über strategische Geschäftsentscheidungen informiert, die ***F.B.*** getroffen habe. Dies sei meistens mit einem Telefonanruf erfolgt.

Geschäftsentscheidungen, die den Geschäftsbereich von ***F.B.*** mit seiner notwendigen Expertise betroffen haben, habe ***F.B.*** selbst gefällt. Ansonsten werde auf Frage 3 bzw. darauf verwiesen, dass ***F.B.*** der guten Ordnung halber ***H.G.*** mit einem Telefonanruf über strategische Geschäftsentscheidungen informiert habe.

Zur weiteren Frage, welche Geschäftsentscheidungen der Bf. ***H.G.*** ohne vorherige Rücksprache mit ***F.B.*** treffen können, wird von ***H.G.*** festgehalten: diese Geschäftsentscheidungen habe die Beauftragungen der *Mehrwertsteuer-Anmeldungen*, Veranlassung von Zahlungen der *Gewinnsteuer*, Zahlung der *Handelsregistergebühr* und alle *Hilfestellungen für den Auditor* bei der Erstellung der Jahresabschlüsse betroffen, weiters die Regelung vieler organisatorischer und technischer Bereiche, die der Kunde an ***H.G.*** fallweise herangetragen habe, die vom Firmensitz in Zypern aus geregelt haben werden müssen.

Zur Frage, dass die Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten mitsamt Sekretärin im Jahre 2014 mit einem Gesamtbetrag von EUR 8.100,00 beworben und darüber hinaus die Arbeit eines Direktors im Ausmaß von 10 Wochenstunden pro Jahr beworben worden sei, wobei letzteres die Arbeit eines Direktors im Ausmaß von 1 Tag pro Jahr betreffe, wird von ***H.G.*** festgehalten: Da die Bf. als Kundin keinen weiteren Betreuungsaufwand benötigt und die in Rechnung gestellten Entgelte den Betrag von EUR 8.100,00 nicht überschritten haben, habe es für die Bf. keine zusätzlichen Leistungen gegeben.

Die schriftlich als Zeugin befragte ***T.M.*** hält mit Eingabe vom 18. September 2024 fest, dass Sie keine Arbeiten für die Bf. erledigt habe. Sie habe jedoch für den fraglichen Zeitraum in ihrer Eigenschaft als eine der Direktoren von ***CCS-Ltd*** für die Bf. gearbeitet. Die ***CCS-Ltd*** sei eine Tochtergesellschaft von ***N-LLC***. Demnach werde festgehalten, dass ***F.B.*** ihr **Büro niemals besucht** habe. Nach ihrem Wissen habe die Bf. mit ***TT-Ltd*** einen Vertrag über die Bereitstellung von **Virtual-Office-Dienstleistungen** in Limassol abgeschlossen habe. ***T.M.*** habe keine Informationen oder Kenntnisse über den Inhalt ihres Vertrages darüber, wie oft ***F.B.*** die genannten Virtual-Office-Dienstleistungen in Anspruch genommen habe oder wie häufig er Zypern besucht habe.

Die an ***C.ML.*** als Mitarbeiterin der ***TT-Ltd*** gerichtete schriftliche Zeugenbefragung vom 4. Juli 2024 wurde mit 9. Juli 2024 nachweislich mit Hinterlegung der ***TT-Ltd*** zugestellt und nicht behoben. Mit weiterer Erinnerungsmail vom 16. September 2024 wurde diese schriftliche Zeugenbefragung abermals der ***T-Ltd*** übermittelt.

Von ***C.ML.*** wird als Mitarbeiterin der ***TT-Ltd*** zur Frage, ob **Ausgangsrechnungen** der Bf. in den Büroräumlichkeiten der ***TT-Ltd*** in Zypern ausgestellt wurden, festgehalten:

Zur Beantwortung dieser Frage müsse man grundsätzlich zwischen zwei Rechnungsausstellern unterscheiden: die Bf. habe in den Jahren 2011, 2013, 2014, 2015, 2016 und 2017 Rechnungen in deutscher Sprache ausgestellt, wobei das Briefpapier verwendet worden sei, das der Geschäftsführer ***F.B.*** in Österreich auf Lager gehabt habe. Die Rechnungsempfänger seien **B-GmbH**, **BL-GmbH**, **BS-GmbH** und **BSR-GmbH**. Diese Rechnungen seien den Finanzbehörden bereits im Rahmen der laufenden BP von der Bf. vorgelegt worden. Der Vollständigkeit halber werden diese Rechnungen dem BFG auf Grundlage der gestellten Fragen zur Verfügung gestellt. Beim Ausstellen der Rechnungen sei auf eine vereinbarte „Managementgebühr“ verwiesen worden, die von der Bf. an ihre eigenen Tochtergesellschaften gezahlt worden sei. Im Jahre 2014 habe die Bf. der **B-GmbH** eine Rechnung für die Erstellung und Umsetzung eines *Immobilienentwicklungskonzepts* für den Zeitraum 2014-2016 ausgestellt, welches Grundstücke mit einer Gesamtfläche von 35.000 m² umfasst habe.

In Einzelfällen habe die ***TT-Ltd*** ebenfalls von 2011 bis 2017 Rechnungen ausgestellt, dies jedoch in geringem Umfang. Das Archivierungssystem der ***TT-Ltd***, das auch für die laufende Buchhaltung von der Bf. verwendet worden sei, entspreche den gesetzlichen Aufbewahrungspflichten für Belege in Zypern, wonach Belege maximal 6 Jahre aufbewahrt werden müssen. Diese Aufbewahrung könne entweder in Papierform durch Ablage in Ordnern oder elektronisch erfolgen. Aufgrund der begrenzten Archivierungskapazitäten der „Verwaltungskunden“ von ***TT-Ltd*** sei es nicht möglich, Belege über den gesetzlichen Aufbewahrungszeitraum zu archivieren, da dies die Kapazität des IT-Systems überlasten würde

und gegen interne Vorschriften verstoße. Daher habe man seitens der *****TT-Ltd***** keine Möglichkeit, dem BFG Dokumente aus diesen Rechnungen bereitzustellen.

Zur weiteren Frage, **ob** es **Meetings** der Direktoren *****H.G.***** und *****F.B.***** in den Büroräumlichkeiten der *****TT-Ltd***** in den Jahren 2011 bis 2017 gegeben habe, wo *****F.B.***** anwesend gewesen sei, werde festgehalten:

Im Allgemeinen sei die interne Kommunikation zwischen dem Geschäftsführer *****F.B.***** und den Geschäftsführern *****H.G.***** sowie später *****B.G.***** über **moderne Kommunikationsmittel** wie „Zoom-Konferenzen“, längere geschäftliche Telefonate, E-Mails, SMS und andere Kommunikationsmittel. Darüber hinaus haben von 2011 bis 2014 bei **Treffen der Geschäftsführer in Wien** oft persönliche Gespräche und Geschäftstermine vor Ort stattgefunden, da *****F.B.***** sowie die beiden Geschäftsführer in Zypern (*****H.G.***** und *****B.G.*****) **regelmäßig geschäftliche Termine in Wien** gehabt haben, bei denen auch Treffen mit *****F.B.***** vereinbart worden seien.

Von **Ende 2015 bis** zum Ausbruch der Corona-Pandemie im Jahre **2020** haben ebenfalls Geschäftstreffen in Zypern stattgefunden. *****C.ML.***** verweise auf die Informationen, die sie bereits den Finanzbehörden zur Verfügung gestellt haben. Es liege auch eine Kopie des Memorandums vom 23. Juni 2023 vor, das bereits am 29. Juni 2023 im Beschwerdeverfahren mit den Rechnungen eingereicht worden sei.

Nach der beigefügten Aktennotiz vom 23. Juni 2023 des steuerlichen Vertreters betreffend geschäftlich bedingte Flugreisen Wien-Larnaca-Wien von *****F.B.***** im Zeitraum 2015 bis 2019 würden die Tätigkeiten des *****F.B.***** belegmäßig wie folgt aufscheinen:

- Dezember 2015
- September 2017
- August 2018
- Jänner 2019

Die Aufenthalte seien jeweils für einige Tage anberaumt gewesen und haben Geschäftsbesprechungen auch mit Mitdirektor *****H.G.***** gedient, sowie den Arbeiten im Büro der Bf. in *****Straße1*****, *****PLZ-Ort1*****. Ebenso habe es Koordinationsarbeiten mit dem Sekretariat, Telefonate, E-Mails und sonstige Managementarbeiten gegeben.

Im Jahre **2016** habe es **keinen Aufenthalt** in Zypern gegeben. In diesem Jahr seien sämtliche notwendige Arbeiten für das Management des Unternehmens über *E-Mail-Verkehr* und *Videokonferenzen* bewerkstelligt worden.

Hinsichtlich der Frage, **wie häufig** *****F.B.***** in den Jahren 2011 bis 2017 bei Meetings in den Büroräumlichkeiten der *****TT-Ltd***** werde auf die ausführliche Antwort in Bezug auf Gespräche in allen Geschäftsbereichen der Bf., die auf elektronischem Weg geführt worden

seien, verwiesen. Der Grund hierfür sei gewesen, unnötige **Flugkosten, Unterkunftskosten** und Zeitaufwand zu minimieren.

16. Richtigstellung vom 22. Jänner 2025

Mit Richtigstellung vom 22. Jänner 2025 hält der steuerliche Vertreter abermals fest, dass in *****PLZ-Ort4***, ***Adresse4*****, lediglich behaupteter und damit nicht existierender Firmensitz der Bf. bestehe.

Darüber hinaus werde nunmehr – entgegen den Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 29. Juni 2023 richtiggestellt, dass die BP-Feststellung in Tz. 6 des BP-Berichts betreffend außerbilanzmäßige Kürzung von Einnahmen aus verbundenen Unternehmen nicht bekämpft werde.

17. Mitteilung des Finanzamtes vom 13. März 2025:

Nach den weiteren Ausführungen des Finanzamtes vom 13. März 2025 sei bei den österreichischen verbundenen GmbHs unter *****GZ1*** (**B-GmbH***)** und *****GZ2*** (**BL-GmbH***)** von der Behörde festgestellt worden, dass iZm Leistungen der Bf. Missbrauch iSd § 22 BAO, Leistungsversagungen iSd § 21 BAO bzw. keine betriebliche Veranlassung und Scheinrechnungen iSd § 23 BAO vorliegen würden. Die Beschwerden gegen diese Bescheide seien allesamt zurückgezogen worden.

Im BP-Bericht der Bf. sei von der Behörde ausgeführt worden, dass mit dem Wissensstand 2019 keine Beschäftigten haben eruiert werden können. Es seien keine Bücher oder Aufzeichnungen, kein Betreuungsvertrag, kein Mietvertrag und kein zwischen den Direktoren verfasstes Koordinationspapier vorgelegt worden. Die Einnahmen würden fast ausschließlich aus verbundenen Unternehmen resultieren und als Scheinrechnungen gelten. Die restlichen aufscheinenden Umsätze/Einnahmen haben nicht aufgeklärt werden können. Auch die zypriotische Finanzverwaltung könne nicht mitteilen, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit der Bf. ausgeübt werde. Aufgrund der Nichtvorlage von Unterlagen habe im Zuge der BP die Geschäftstätigkeit darüber hinaus nicht überprüft bzw. festgestellt werden können. Daher sei eine Schätzung durch die BP erfolgt. Aufgrund des im BP-Berichts angeführten Sachverhalts habe die BP bereits im BP-Bericht ausgeführt, dass es sich bei der Bf. um eine **Domizilgesellschaft handle**.

Aus den dem BFG nachgereichten Mails von *****F.B.***, ***H.G.***** vom 13. Juli 2016, 8. Juli 2016, 20. Juni 2018, 19. März 2018 und 26. Februar 2018 sei erkennbar, dass iZm der Bf. und *****B&Co***** Rechnungen geschaffen worden seien, um eine Tätigkeit der Firmen „am Papier“ abzubilden, Aufwände in Österreich zu erfinden, um zu steuergünstigen Auszahlungen

zu gelangen. Hier werde aufgezeigt, dass auch Scheinrechnungen iZm Fremdfirmen „erfunden“ worden seien.

Ob der im BP-Bericht bezeichneten Bf. als Domizilgesellschaft Einkünfte oder Geschäftsanteile zugerechnet und diese daher **überhaupt als Zurechnungssubjekt** zum Tragen komme, habe im Zuge der BP aufgrund der Mitwirkungsverweigerung **nicht vollständig geklärt** werden können. Zumindest seien jene Umsätze/Einnahmen, die in Österreich lokalisiert werden konnten, **als Scheinrechnungen** beurteilt worden.

Aus den der Behörde vorliegenden Unterlagen und Sachverhalt lasse sich erkennen, dass die Bf. nur für die Gewinnabschöpfung bzw. Steuerminimierung von *****F.B.***** vorgeschoben worden sei, dies zu dem Zweck, um Aufwände in Österreich zu erfassen und Anteilsverkäufe in den Jahren 2010, 2013 und 2016 steuerlich zu verschieben. Die Bf. habe nicht dem Zweck gedient, die in Rechnung gestellten Aufgaben zu erfüllen, am Wirtschaftsleben teilzunehmen oder Funktionen zu übernehmen. Es habe nicht festgestellt werden können, dass die Bf. über Leistungen disponieren, Marktchancen nützen oder Leistungen habe variieren können, da im Zuge der BP **nur Scheinrechnungen vorgefunden** worden seien.

Die Einschaltung der Bf. als Briefkasten- bzw. Domizilgesellschaft sei nach Auffassung der Behörde aus rein steuerlichen Gründen erfolgt und habe u.a. dazu gedient, Aufwände in Österreich zu lukrieren und Gewinne ins Ausland zu verlagern, um dadurch eine steuerbegünstigte Auszahlung an den Gesellschafter zu erlangen.

In Zusammenhang mit der Körperschaftsteuer könne ausgeführt werden: Wenn das BFG zum Schluss gelange, dass eine funktionslose Briefkastenfirma vorliege, sei dennoch Mindestkörperschaftsteuer vorzuschreiben. Dies insbesondere, da es sich um eine ausländische Körperschaft mit Ort der Geschäftsleitung im Inland handle, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sei. Daher unterliege diese gemäß § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 der Mindestkörperschaftsteuer (vgl. UFS vom 18.3.2013, RV/3084-W/12, BFG-Journal 2014, S. 93).

In Zusammenhang mit der **Umsatzsteuer 2013** könne ausgeführt werden: Von der Bf. seien keine Unterlagen über Geschäftstätigkeiten vorgelegt und die von der Bf. an verbundene Unternehmen gelegten Rechnungen bei diesen als Scheinrechnungen beurteilt worden. Im Jahre 2013 sei zB ein gewisser Aufwand iHv EUR 16.700,00 im Schätzungswege in Österreich anerkannt worden.

Die in der Bilanz/Saldenliste der Bf. angeführten Umsätze iHv EUR 180.132,75 (brutto) haben nicht nachvollzogen werden können. Die Umsatzschätzung der BP habe aber diesen ausgewiesenen Umsatz als Schätzungsgrundlage herangezogen und die bisher in Österreich nicht anerkannten Rechnungen abgezogen. Von diesem Bruttobetrag sei die Umsatzsteuer herausgerechnet und der Nettobetrag der Umsatzsteuer unterworfen worden. Die der BP

vorliegenden Rechnungen der Bf. iZm verbundenen Unternehmen würden keinen gesonderten Ausweis an Umsatzsteuer zeigen. Aus welchen Umsätzen der Restbetrag iHv EUR 45.693,96 resultiere, habe von der BP nicht aufgeklärt werden können. Insbesondere habe nicht geklärt werden können, ob hier Rechnungen ausgestellt und ob die Umsatzsteuer gesondert worden sei.

Mit Eingabe vom 14. März 2025 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat sowie auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob es sich bei der Bf. mit Sitz in Zypern um eine gemäß § 1 Abs. 2 KStG 1988 im Inland unbeschränkt steuerpflichtige zypriotische Domizilgesellschaft handelt, deren Ort der geschäftlichen Oberleitung sich nicht in Zypern, sondern in Österreich am Wohnsitz des Geschäftsführers ***F.B.*** in ***PLZ-Ort4***, ***Adresse4a*** bzw. ***Adresse4*** befindet.

Nach den Feststellungen der BP sei davon auszugehen, dass die Bf. in Zypern über keine Räumlichkeiten verfüge, die einen Ort der Geschäftsleitung in Zypern begründen, sodass es sich bei der Bf. um eine zypriotische Domizilgesellschaft handle, deren Ort der Geschäftsleitung sich in ***Ort4*** in Österreich befinde.

Bei der Bf. handelt es sich um eine im Jahre 2008 gegründete zypriotische Limited Company mit handelsrechtlichen Sitz in ***Straße2***, ***PLZ-Ort2***, wo sich das Büro des zypriotischen Secretary von ***C.M.***, Senior Partner der ***N-LLC***, befindet. Den Betriebsgegenstand der Bf. bildet lt. KSV-Auskunft die Immobilienverwaltung, wobei sich in deren Anlagevermögen nach den Feststellungen der BP lediglich Beteiligungen befinden.

Im Anlagevermögen sind keine Immobilien enthalten, darüber hinaus nimmt die Bf. auch eine Holdingfunktion wahr.

Bei der Bf. sind keine Dienstnehmer beschäftigt. Aufgrund des mit der ***TT-Ltd***/Zypern geschlossenen Betreuungsvertrages stellt diese der Bf. an der Adresse in ***Straße1***, ***PLZ-Ort1***, *Büroräumlichkeiten* mitsamt *Dienstnehmern*, miteinschließlich der Tätigkeit des „directors“ ***H.G.*** zur Verfügung. Geschäftskontakte der Bf. werden somit über die Bediensteten der ***TT-Ltd*** in Zypern wahrgenommen, deren Leistungen von der Bf. im Rahmen eines Betreuungsvertrages in Anspruch genommen werden.

Bei den Büro- und Geschäftsräumlichkeiten in ***Straße1***, ***PLZ-Ort1***, handelt es sich um „Shared offices“ bzw. „Coworking Spaces“, deren Büro- und Geschäftsräumlichkeiten von

mehreren Firmen gleich einem RIZ genutzt werden. Dort wird der Bf. ein zu benützender Arbeitsplatz mit einem versperrbaren Rollkasten zur Verfügung gestellt. Konkret ist eine Sekretärin der ***T-Ltd*** mit Schreibarbeiten, Rechnungsausstellung, Verfolgung der Zahlungseingänge und der Buchhaltung der Bf. befasst.

Bei der Telefonnummer der Bf. handelt es sich um die Telefonnummer der ***TT-Ltd***, die Mail-Adresse der Bf. lautet auf ***Mail1***.

Nach den von der BP durchgeführten Internetrecherchen ist ***H.G.***, wohnhaft in ***Adresse3*** ***PLZ-Ort3a***, bei weiteren 33 Firmen zu deren „director“ bestellt (Abfragedatum: 19.03.2019 bei 20 Firmen).

Die Geschäftsanteile an der Bf. werden zur Gänze von ***B&Co***, einer Limited Partnership bzw. Personengesellschaft mit ebengleicher Sitzadresse in ***Bf1-Adr*** gehalten, wo die ***D-Ltd***, ***Straße2***, ***PLZ-Ort2***, „General Partner“ (unbeschränkt haftender Gesellschafter) und bis Oktober 2016 ***F.B.*** „Limited Partner“ (beschränkt haftender Gesellschafter) waren. Zu Direktoren der ***D-Ltd*** mit Sitz in Zypern sind ***H.G.*** und ***B.G.*** bestellt, den Betriebsgegenstand der ***B&Co*** bildet die Unternehmensberatung.

Der zwischen der Bf. und der ***TT-Ltd***/Zypern geschlossene **Betreuungsvertrag**, der die Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten und Bediensteten an der Adresse in ***Bf1-Adr*** sowie die Tätigkeit des ***H.G.*** für die Bf. regelt, wurde bis dato **nicht vorgelegt**.

Zu „directors“ der Bf. sind ***F.B.***, wohnhaft in ***PLZ-Ort4***, ***Adresse4***, und ***H.G.***, in ***Adresse3*** ***PLZ-Ort3a***, bestellt, wobei ***H.G.*** seine Direktorentätigkeit bei der Bf. aufgrund eines zwischen der Bf. und der ***T-Ltd*** geschlossenen Betreuungsvertrages ausübt. ***F.B.*** und ***H.G.*** sind gesellschaftsrechtlich zur Geschäftsführung der Bf. berufene Organe und beide einzelzeichnungsberechtigt. ***F.B.*** übt seine Tätigkeit als Geschäftsführer der Bf. aufgrund eines mit der Bf. mündlich geschlossenen Vertrages und damit auf Basis eines Werkvertrages aus, wobei für seine Geschäftsführungstätigkeit ab November 2013 monatlich EUR 1.300,00 verrechnet wurden. Etwaige Entlohnungen des ***F.B.*** für seine Geschäftsführungstätigkeit bei der Bf. werden mit seinem Mitdirektor ***H.G.*** vereinbart.

Mit der zwischen der Bf. und ***F.B.*** geschlossenen Vereinbarung vom 1. Juni 2012 wurde festgelegt, dass ***F.B.*** als „Vor-Ort-Direktor“ in Österreich fungieren muss, um das Risiko, wie Aufsichtspflicht, Minimalinvestitionen bei Immobilien, Reduzierungen bei Reparaturen und Instandhaltung zu gewährleisten. In der vorstehenden Vereinbarung vom 1. Juni 2012 wird die Unternehmensadresse der Bf. mit ***Adresse5***, ***PLZ-Ort3b***, bezeichnet, obgleich diese Adresse nur bis 2010 die gültige Adresse der Bf. war.

Beide Direktoren der Bf., ***F.B.*** und ***H.G.***, sind nach der Satzung als Direktoren bzw. Geschäftsführer der Bf. gleichberechtigt, somit kommt keinem der Geschäftsführer eine Funktion als sog. „Vorstandsvorsitzender“ zu.

Die Bf. besitzt an der Geschäftsadresse in ***Bf1-Adr*** einen Büroraum im Rahmen eines umfassenden Beratungs- und Bevollmächtigungsvertrages mit der ***TT-Ltd***, welcher der Bf. Büroräumlichkeiten mit einem entsprechenden zu *benützenden Arbeitsplatz* zur Verfügung stellt. Dabei ist ein *versperrbarer Rollkasten* beigegeben, in dem Unterlagen der Bf. gelagert sind.

Für die Erbringung diverser diverser Bürodienstleistungen wurden der Bf. in den Jahren 2013 bis 2018 aufgrund des mit ***T-Ltd*** geschlossenen Betreuungsvertrages u.a. die folgenden Beträge in Rechnung gestellt:

RE-Datum:	Bezeichnung:	netto:
23.10.2013	Zeitraum 01.09.2013-30.11.2013	1.775,00
10.01.2014	Zeitraum 01.12.2013-28.02.2014	1.775,00
04.03.2014	Zeitraum 01.03.2014-31.05.2014	1.775,00
02.06.2014	Zeitraum 01.06.2014-31.08.2014	1.775,00
01.09.2014	Zeitraum 01.09.2014-30.11.2014	1.775,00
15.01.2015	Zeitraum 01.12.2014-28.02.2015	2.025,00
05.03.2015	Zeitraum 01.03.2015-31.05.2015	2.025,00
15.06.2015	Zeitraum 01.06.2015-31.08.2015	2.025,00
30.12.2016	Zeitraum 01.09.2015-31.08.2016	5.265,00
04.07.2017	Zeitraum 01.09.2016-31.08.2017	8.100,00
17.01.2018	Zeitraum 01.09.2017-31.08.2018	8.100,00
SUMME:		36.415,00

Die in den Jahren 2013 bis 2018 fakturierten Aufwendungen wurden dabei im Wesentlichen wie folgt umschrieben, wobei die Eingangsrechnungen vom 04.07.2017 und 17.01.2018 beispielhaft angeführt werden:

ER vom 04.07.2017 und 17.01.2018 – jeweils € 8.100,00 (netto):

01.09.2016-31.08.2017 und 01.09.2017-31.08.2018:

€ 5.400,00: Jahresgebühren für den Zeitraum vom 01.09.17 bis 31.08.18 einschließlich der folgenden Leistungen: alles Relevante für das Unternehmen, Bereitstellung von einem **örtlichen Direktor mitsamt Sekretär**, eingetragen und im Büro, Adresse, Sekretariatstätigkeit (max. 50 Std.), Vorbereitung und Einreichung der vierteljährlichen Mehrwertsteuererklärungen und der monatlichen MIAS-Formulare an die Mehrwertsteuerbehörden in Zypern.

€ 2.700,00: Bereitstellung für die Führung eines effektiven Managements in Zypern. Beinhaltet: Bereitstellung des kompletten Büros, Infrastruktur, zB Postanschrift, Telefon- und Faxleitungen, Sekretariatstätigkeit, die Führung des Unternehmens, die Vertretung im Umgang

mit den Behörden, Koordination der Buchhaltung und die Verfahren zum Jahresende; Führung von Bankkonten (d.s. € 225 x 12). GESAMT: **€ 8.100,00/Jahr**

In Zeitraum 2013 bis 8/2015 beinhaltete die mit *****T-Ltd***** getroffene Vereinbarung die Bereitstellung eines örtlichen Direktors mitsamt Sekretär im Ausmaß von max. **12,5 Stunden** pro Quartal, ab 9/2015 wurde die Bereitstellung Sekretariatsleistungen im Ausmaß von maximal **50 Stunden** pro Quartal vereinbart.

Aufgrund der für den Zeitraum 2011 bis 2017 vorgelegten zypriotischen „tax assessments“ hat die Bf. die folgenden zypriotischen Steuern entrichtet:

Steuerjahr:	Brutto-einkommen:	Verlust-abzug:	Geld-strafe:	zypriot. Steuer:
Jahr 2011:	3.181,00			100,00
Jahr 2012:	- 14.122,00			0,00
Jahr 2013:	3.603,00			100,00
Jahr 2014:	- 75.435,00		100,00	100,00
Jahr 2015:	146.632,00	- 109.227,00	100,00	100,00
Jahr 2016:	55.427,00		100,00	100,00
Jahr 2017:	16.390,00		100,00	100,00
Jahr 2018:	- 71.928,00			0,00

Bei ****B-GmbH*****, *****BL-GmbH*****, *****BS-GmbH***** und *****BSR-GmbH***** handelt es sich jeweils um **verbundene Gesellschaften**, an die seitens der Bf. Leistungen verrechnet wurden, die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2011 bis 2015 bei der Bf. mangels Fremdüblichkeit nicht als Einnahmen anerkannt wurden. Nach den Feststellungen der BP hat die Bf. in den Jahren 2011 bis 2015 ausschließlich Einnahmen aus Rechnungen an verbundene, in Österreich ansässige Unternehmen erzielt.

Im vorliegenden Fall wurden keine zur Durchführung der abgabenbehördlichen Prüfung erforderlichen Bücher und Aufzeichnungen (Konten, Saldenlisten, Um- und Nachbuchungslisten, Jahresabschlüsse) vorgelegt, weswegen die Besteuerungsgrundlagen 2011 bis 2016 im Wege einer Schätzung gemäß § 184 BAO ermittelt wurden. Dies mit der Begründung, dass es sich bei der Bf. um eine in Zypern domizilierte Gesellschaft handelt, wo das Finanzamt eine Anfrage gemäß EU-Amtshilfegesetz, EU-AHG BGBl I 2015/116, vornehmen kann.

Seitens der *****TT-Ltd***** in *****Straße1*****, *****PLZ-Ort3*****, wurde die Zurverfügungstellung von Geschäftsräumlichkeiten samt personeller und betrieblicher Infrastruktur im Juni 2014 wie folgt angeboten bzw. beworben:

jährliche Kosten der Limited, beinhaltet folgende Leistungen:	EUR 5.400,00
• Bereitstellung eines örtlichen Direktors und des Firmensekretärs, der Direktor ist eine natürliche Person • Büroadresse für das Firmenregister • einfache Buchhaltung und Sekretariatsleistungen (max. 50h) • Mehrwertsteueranmeldungen (vierteljährlich) • Veranlassung der Vorauszahlungen der Gewinnsteuer • Durchführung und Zahlung der Handelsregistergebühr • Hilfestellung für den Auditor bei Erstellung des Jahresabschlusses • Überprüfung des Jahresabschlusses und Freigabe nach Rücksprache mit dem Klienten • Bezahlung der Gewinnsteuer	
Bürokostenbeitrag EUR 225,00/Monat, beinhaltet folgende Leistungen:	EUR 2.700,00
• Benützung der Infrastruktur mit Verwendung einer örtlichen Telefon- und Faxnummer • Zurverfügungstellung eines Postfaches und tägliche Abholung der Post • Ausstellung von Rechnungen und anderen Schreiben im beschränkten Maße • Kontrolle des Bankkontos • Durchführung von Überweisungen nach Beauftragung • Arbeit des Direktors für 1 Tag pro Jahr (entspricht 10 Stunden)	
GESAMT	EUR 8.100,00

Die vorstehenden Beträge im Gesamtbetrag von EUR 8.100,00 werden lt. *****T-Ltd***** als Mindestkosten bezeichnet, damit das notwendige „Management and Control in Zypern“ gewährleistet und „die Limited nicht den Status einer „Briefkastenfirma“ habe.

Seitens der zypriotischen Finanzverwaltung wurde die Frage nach den wirtschaftlichen Aktivitäten der Bf. in Zypern nicht beantwortet. Die Dienstleistungen der Bf. seien durch *****F.B.***** erbracht worden. Die Rechnungen der Bf. seien vom lokalen Sekretär im Büro der Bf. gemäß den Anweisungen der Direktor erstellt worden.

2. Rechtliche Würdigung – unbeschränkte Steuerpflicht der Bf. im Inland:

2.1 rechtliche Grundlagen zur Mindestkörperschaftsteuerpflicht:

Nach § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 ist für unbeschränkt steuerpflichtige inländische Kapitalgesellschaften und diesen vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften für jedes volle Kalenderjahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht

eine Mindeststeuer in Höhe von 5% eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals (§ 7 des Aktiengesetzes 1965, § 6 des GmbH-Gesetzes und Art. 4 der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE), ABl. Nr. L 294 vom 10.11.2001 S. 1) zu entrichten. Fehlt bei ausländischen Körperschaften eine gesetzliche Mindesthöhe des Kapitals oder ist diese niedriger als die gesetzliche Mindesthöhe nach § 6 des GmbH-Gesetzes, ist § 6 des GmbH-Gesetzes maßgebend.

Gemäß § 1 Abs. 2 KStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben. Als Körperschaften würden nach § 1 Abs. 2 Z 1 dabei juristische Personen des Privatrechts gelten. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte im Sinne des § 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Beschränkt steuerpflichtig sind nach § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1. Als Körperschaften gelten nach § 1 Abs. 3 Z 1 lit. a Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind.

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 erstreckt sich bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 die Steuerpflicht nur auf Einkünfte im Sinne des § 98 des Einkommensteuergesetzes 1988. Wie die Einkünfte zu ermitteln sind, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.

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

Als Ort der Geschäftsleitung ist nach § 27 Abs. 2 BAO der Ort anzunehmen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet.

Betriebsstätte im Sinn der Abgabenvorschriften ist nach § 29 Abs. 1 BAO jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31) dient.

Als Betriebsstätten gelten nach § 29 Abs. 2 BAO 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;

Nach § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Soweit nach § 184 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist nach § 184 Abs. 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Nach Art. 4 Abs. 1 DBA-Zypern bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.

Ist gemäß Art. 4 Abs. 3 DBA-Zypern nach Absatz 1 eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie in dem Staat ansässig, in dem sich der Ort der Geschäftsleitung befindet.

Nach Art. 5 Abs. 1 DBA-Zypern bedeutet der Ausdruck „Betriebsstätte“ im Sinne dieses Abkommens eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Der Ausdruck „Betriebsstätte“ umfasst nach Art. 5 Abs. 2 DBA-Zypern insbesondere:

- a) einen Ort der Leitung,
- b) eine Zweigniederlassung,
- c) eine Geschäftsstelle,
- d) eine Fabrikationsstätte und
- e) eine Werkstatt

Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nach Art. 5 Abs. 4 DBA-Zybern nicht als Betriebstätten:

- d) eine feste Geschäftseinrichtung, die aus schließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;
- e) eine feste Geschäftseinrichtung, die aus schließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;

Nach Art. 7 Abs. 1 DBA-Zybern dürfen Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebstätte zugerechnet werden können.

Nach Art. 7 Abs. 3 DBA-Zybern werden bei der Ermittlung der Gewinne einer Betriebstätte die für diese Betriebstätte entstandenen Aufwendungen, einschließlich der Geschäftsführungs- und allgemeinen Verwaltungskosten, zum Abzug zugelassen, gleichgültig, ob sie in dem Staat, in dem die Betriebstätte liegt, oder anderswo entstanden sind.

Nach Art. 14 Abs. 1 DBA-Zybern dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass der Person im anderen Vertragsstaat für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich eine feste Einrichtung zur Verfügung steht. Steht ihr eine solche feste Einrichtung zur Verfügung, so dürfen die Einkünfte im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

Leugnet eine Partei im Abgabenverfahren eine für sie nachteilige Sache, so ist es der Behörde nicht aufgegeben, im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn den Bestand der in Abrede gestellten Tatsache nachzuweisen. Es genügt vielmehr, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Es trägt zwar die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß im Sinne des § 119 Abs. 1 BAO offenzulegen (vgl. VwGH 22.1.1992, Zl. 90/13/0200).

Auf die Mitwirkung des Steuerpflichtigen an der Aufklärung kann im besonderen dann nicht verzichtet werden, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann. Wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben, ist die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei in dem Maße höher, als die Pflicht der Abgabenbehörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer wird (vgl. VwGH 22.1.1992, Zl. 90/13/0200). Tritt in solchen Fällen die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Vordergrund, so liegt es an ihm, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhalte beizuschaffen (vgl. VwGH 12.7.1990, Zl. 89/16/0069 mwN; 28.10.1987, Zl. 85/13/0179 mwN).

Eine Körperschaft ist gemäß § 1 Abs. 2 KStG 1988 unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat. Zur Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht reicht es aus, wenn eines der beiden Anknüpfungsmerkmale, Sitz oder Geschäftsleitung, im Inland gegeben ist (vgl. Hohenwarter-Mayr in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, WU-KStG, § 1, Rz. 47).

Als Ort der Geschäftsleitung ist nach § 27 Abs. 2 BAO der Ort anzunehmen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet.

Der Ort der Geschäftsleitung muss mit dem Sitz der Körperschaft (lt. Rechtsgrundlage) nicht übereinstimmen. Im Gegensatz zum Sitz der Körperschaft ist der Ort der Geschäftsleitung keinen rechtsgeschäftlichen Gestaltungen und Bestimmungen zugänglich. Der Ort der Geschäftsleitung liegt nämlich dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird, wo die für die Führung des Unternehmens notwendigen und wichtigen Maßnahmen angeordnet werden, wo also die unternehmenslenkenden Dispositionen getroffen werden (vgl. VwGH 6.4.1995, Zl. 94/15/0206).

Den Ort, wo der für die Geschäftsleitung entscheidende Wille gebildet wird, setzt der VwGH mit jenem gleich, wo der für die Führung des Unternehmens notwendigen und wichtigen Maßnahmen getroffen werden (vgl. VwGH 6.4.1995, Zl. 94/15/0206; 31.5.2000, Zl. 97/13/0200; 16.9.2003, Zl. 97/14/0169; Ritz, BAO, § 27, Rz. 2).

Da § 27 BAO den Mittelpunkt der Geschäftsleitung als bestimmend festlegt, kann eine Körperschaft **nur einen Ort der Geschäftsleitung** haben (vgl. VwGH 2.3.1956, Zl. 0598/54). Wenn die Geschäftsleitung dezentralisiert ist, ist der Ort der Geschäftsleitung dort, wo sich in organisatorischer Hinsicht die **bedeutungsvollste Stelle der Lenkung** und Leitung befindet (s. sinngemäß KSt-RL 2001, Rz. 6). 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 getroffen wird (vgl. Kessler/Müller, IStR 2003, S. 365; Achatz/Kirchmayr, KStG, § 1, Rz. 57).

Dabei kommt es nicht darauf an, wo die Anordnungen ausgeführt werden (vgl. RFH, RStBl 1934, 1078, Koenig in Koenig, AO, § 10, Rz. 5) bzw. wo die meisten Geschäfte abgeschlossen werden (vgl. RFH, RStBl 1931, 848).

In der Regel wird der Ort der Geschäftsleitung in den Büroräumen des Geschäftsführers sein (vgl. BFH, BStBl 1991 II 554), dieser Ort kann aber auch in seiner Wohnung liegen (vgl. BFH, BStBl II 857; BStBl 1999 II 437). Demgemäß kommt es für die Annahme einer Betriebsstätte nicht auf den formellen Sitz einer Gesellschaft, sondern auf den Ort der (tatsächlichen) Geschäftsleitung einer Gesellschaft an (vgl. VwGH 31.5.2000, Zl. 97/13/0200). Entscheidend ist dabei das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse in organisatorischer Hinsicht (vgl. VwGH 6.4.1995, Zl. 94/15/0206; 16.9.2003, Zl. 97/14/0169).

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 wie zB Tagesgeschäfte. Ausschlaggebend hierfür sind die für das Tagesgeschäft bedeutsamen Entscheidungen (vgl. VwGH 24.5.2012, Zl. 2008/15/0211).

Dabei kommt es nicht auf die Handlungen im laufenden Tagesgeschäft selbst an, sondern auf jene wesentlichen Geschäftsentscheidungen, die dann im Tagesgeschäft umgesetzt werden (vgl. Hohenwarther-Mayr in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, WU-KStG, § 1, Rz. 48).

Zu ihnen gehören nicht die Mitwirkung der Gesellschafter an ungewöhnlichen Maßnahmen bzw. an Entscheidungen von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung (vgl. BFH 1995, Zl. 175; Ritz, BAO, § 27, Rz. 4).

Welche Anordnungen und Entscheidungen in diesem Zusammenhang die maßgeblichen sind, hängt insbesondere von der **Art der Tätigkeit der Körperschaft** ab und bedarf einer einzelfallbezogenen Gewichtung und Abwägung (vgl. VwGH 24.5.2012, Zl. 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, bei der für den konkreten Geschäftsbetrieb nur relativ wenige Tätigkeiten erforderlich sind (vgl. Achatz/Bieber in Achatz/ Kirchmayr, KStG, § 1 Rz. 54ff mwN).

Für die Bestimmung der Geschäftsführung ist die zivilrechtliche Befugnis zur Geschäftsführung ohne Bedeutung; entscheidend ist vielmehr, **wer** die geschäftliche Oberleitung **faktisch ausübt** (vgl. RFH 25.7.1935, III A 89/35, RStBl 1935, 1366; RFH 3.7.1936, I A 150/36, RStBl 1936, 804).

Zur Bestimmung des **Ortes der Geschäftsleitung** ist vielmehr darauf abzustellen, wo der für die Geschäftsführung maßgebende Wille gebildet wird. Entscheidend ist daher, an **welchem Ort** die tatsächlichen geschäftlichen Oberleiter **ihren Willen** zu den Geschäftsführungsmaßnahmen

von einiger Wichtigkeit bilden (vgl. Staringer, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, S. 138).

Auf den Ort der Willensbildung ist insbesondere dann abzustellen, wenn dieser lokalisierbar und nachvollziehbar ist. Eine derartige Nachvollziehbarkeit kann sich bei Kollektivorganen etwa aus *Aufzeichnungen über die Zusammenkünfte* (zB Vorstandsprotokolle etc.) ergeben (vgl. Staringer, Besteuerung doppelt ansässiger Körperschaften, S. 138).

Sind allerdings Ort und Vorgang der Willensbildung nicht lokalisierbar, wird im Regelfall nicht auf jenen Ort abzustellen sein, an dem die Willenserklärung formal kundgetan wird, sondern an jenem Ort, an dem die **geschäftsleitenden Tagesgeschäfte** tatsächlich vorgenommen werden, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt (vgl. BFH 23.1.1991, I R 22/90, BStBl II 1991, 554; 25.8.1999, VIII R 76/95, BFH/NV 2000, 300).

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 (vgl. BFH 7.12.1994, I K 1/93, BStBl II 1995, 175; 16.12.1998, I R 138/97, BStBl II 1999, 437; 19.3.2002, I R 15/01, BFH/NV 2002, 1411).

Für die Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung regelmäßig darauf an, wo die für die Geschäftsführung nötigen unternehmerischen **Maßnahmen von einiger Wichtigkeit** angeordnet werden (vgl. VwGH 23.2.1987, Zl. 85/15/0131; 6.4.1995, Zl. 94/15/0206). Abzustellen ist somit auf die **wichtigen Entscheidungen** für den **normalen**, d.h. gewöhnlichen laufenden **Geschäftsbetrieb** (Tagesgeschäften).

Zu den **Tagesgeschäften** gehören dabei die tatsächlichen und rechtlichen Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt und solche organisatorischen Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Gesellschaft gehören (vgl. Achatz/Kirchmayr, § 1, Rz. 41). Während für einen Produktionsbetrieb Entscheidungen über die Beschaffung, die Auswahl von Produktionsverfahren etc. wesentlich sind, kann für eine vermögensverwaltende Holdinggesellschaft zB die Ausübung des Stimmverhaltens in der Generalversammlung der Beteiligungsgesellschaft wesentlich sein (vgl. Lechner in FS-Stoll, S. 401). Nicht zu den Tagesgeschäften gehören daher Entscheidungen von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung.

Der **Ort der Geschäftsleitung** wird im Allgemeinen dort angenommen, wo sich das Büro des Oberleiters befindet (vgl. Kofler, Abschirmwirkung S. 156). **Fehlt es** jedoch an **Büroräumlichkeiten**, da diese nicht vorhanden sind, so **kann der Wohnsitz** des leitenden Geschäftsführers als **Ort der geschäftlichen Oberleitung** des Unternehmens angesehen werden (vgl. VwGH 16.9.2003, Zl. 97/14/0169; RFH 3.7.1934, I A 129/33, RStBl 1934, 1078; UFS

1.2.2005, GZ. RV/1694-W/04 zum Fall einer ausländischen Domizilgesellschaft, die an ihrem ausländischen Sitz keine Geschäftstätigkeit entfaltet).

Somit ergibt sich der Ort der Geschäftsleitung aus der tatsächlichen Gestaltung und den wirtschaftlichen Umständen des Einzelfalles. Entscheidend ist dabei das Gesamtbild der Verhältnisse in organisatorischer Hinsicht (vgl. VwGH 16.9.2003, Zl. 97/14/0169 mwN). Anders als der Sitz entzieht sich deshalb der Ort der Geschäftsleitung einer privatrechtlichen Disposition (vgl. Hohenwarter-Mayr in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, WU-KStG, § 1, Rz. 51).

Doppelt ansässige Körperschaften bzw. in zwei Staaten ansässige Körperschaften zeichnen sich im Regelfall dadurch aus, dass sie ihren Sitz und Ort der Geschäftsleitung in unterschiedlichen Staaten haben. Besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den zwei beteiligten Staaten, das dem OECD-MA entspricht, ist nach Art. 4 Abs. 3 OECD-MA Ansässigkeitsstaat jener Staat, in dessen Gebiet der Ort der Geschäftsleitung liegt (vgl. Achatz/Kirchmayr, KStG, § 1, Rz. 32).

Die Funktion der Oberleitung setzt weiters voraus, dass die Entscheidungen an diesem Ort **über einen angemessenen Zeitraum hinweg** getroffen werden. Bei der Ausübung einer Oberleitung an nur **zwei Tagen pro Monat** kann daher fraglich sein, ob tatsächlich an diesem Ort sämtliche Dispositionen getroffen werden können (vgl. VwGH 16.9.2003, Zl. 97/14/0169).

Weiters ist zu beachten, dass § 27 Abs. 2 BAO nicht auf die gesellschaftsrechtliche Befugnis zur Oberleitung abstellt, sondern darauf, **wer tatsächlich Oberleiter** der Gesellschaft ist (vgl. Ritz, BAO, § 27, Rz. 4). Entscheidend ist somit, wer die geschäftliche Oberleitung faktisch ausübt, wer also der wirkliche Geschäftsführer ist (vgl. VwGH 18.7.2001, Zl. 99/13/0022, 0023). Die geschäftliche Oberleitung ist denn Organen einer Körperschaft nur dann zuzurechnen, wenn sie faktisch tatsächlichen Einfluss auf die Geschäftsleitung haben und andere Personen die Geschäfte nicht maßgeblich beeinflussen können (vgl. RFH 3.7.1936, RStBl 1936, 804).

Jedoch genügen die Beobachtung, Kontrolle und fallweise Beeinflussung des laufenden Geschäftsverkehrs nicht, um eine geschäftliche Oberleitung zu begründen (vgl. Achatz/Kirchmayr, KStG, § 1, Rz. 48).

Bei Gesellschaften mit passiven Einkünften zB Vermögensverwaltungsgesellschaften kann die Ermittlung des Ortes der Geschäftsleitung dann erschwert sein, wenn (weil) die Anzahl von Entscheidungen sehr gering ist, wodurch sich die Geschäftsführung einer messbaren Greifbarkeit entzieht (vgl. Lechner in FS-Stoll, S. 401f).

Globale Unternehmenstätigkeit und dezentrale Leitungsstrukturen können daher die Feststellung des Ortes der Geschäftsleitung erheblich erschweren. Ein ausländischer Ort der Geschäftsleitung schließt danach die inländische unbeschränkte Steuerpflicht der Gesellschaft

nicht von vornherein aus. Für das Vorliegen der unbeschränkten Steuerpflicht kommt es allein darauf an, ob im Inland der Tatbestand des Ortes der geschäftlichen Oberleitung erfüllt ist (vgl. Achatz/ Kirchmayr, KStG, § 1, Rz. 58).

Soweit die Sitzverlegung einer Körperschaft nur dem äußeren Anschein nach erfolgte, tritt dieser nach der Rechtsprechung des VwGH hinter dem tatsächlichen zurück (vgl. VwGH 6.4.1995, Zl. 94/15/0206; Stoll, BAO-Kommentar, S. 349 mwN).

2.2 konkrete Folgerungen im vorliegenden Fall:

Im vorliegenden Fall ist der handelsrechtliche Sitz der Bf. als zypriotische Limited Company in ***Straße2***, ***PLZ-Ort2***, wo sich lediglich das Büro des zypriotischen Secretary, ***C.M.***, Senior Partner der ***N-LLC***, befindet.

Darüber hinaus wurden der Bf. aufgrund des mit der ***TT-Ltd*** mit Sitz in ***Straße1***, ***PLZ-Ort1***, geschlossenen Betreuungsvertrages Büroräumlichkeiten mitsamt Dienstnehmern, miteinschließlich eines „directors“ an dieser Adresse zur Verfügung gestellt. Dabei handelt es sich um „Shared Offices“ bzw. „Coworking Spaces“, deren Büro- und Geschäftsräumlichkeiten von mehreren Firmen genutzt werden. Der Bf. wurden an der Adresse in ***Straße1***, ***PLZ-Ort1***, ein zu benützender Arbeitsplatz mit einem versperrbaren Rollkasten zur Verfügung gestellt, konkret ist eine Sekretärin der ***T-Ltd*** mit Schreibarbeiten, Rechnungsausstellung, Verfolgung der Zahlungseingänge und der Buchhaltung der Bf. befasst. Als „director“ der Bf. wurde aufgrund dieses Betreuungsvertrages von ***T-Ltd*** ***H.G.*** zur Verfügung gestellt. Dieser ist nebst ***F.B.*** einzelvertretungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bf. und nach den Feststellungen der BP bei 33 weiteren Firmen als deren „director“ bestellt.

Im Zeitraum 2013 bis 8/2015 beinhaltete die mit ***T-Ltd*** getroffene Vereinbarung die Bereitstellung von ***H.G.*** als örtlichen director mitsamt Sekretär im Ausmaß von max. 12,5 Stunden pro Quartal, ab 9/2015 wurde die Bereitstellung Sekretariatsleistungen im Ausmaß von maximal 50 Stunden pro Quartal vereinbart.

Nebst „director“ ***H.G.*** ist ***F.B.***, wohnhaft in ***Adresse4***, ***PLZ-Ort4***, ***Adresse4***, zum einzelvertretungsbefugten Geschäftsführer der Bf. bestellt.

Nach den Ausführungen in der Eingabe vom 29. Juni 2023 hat ***F.B.*** **strategische und finanziell wichtige Entscheidungen alleine** zumeist in Österreich **getroffen**, jedoch immer mit einer Kurzinformation an seinen „Mit-Director“ ***H.G.*** in Zypern in Form von Telefonaten, Zoom-Konferenzen, Mailverkehr oder per SMS. Diese Kurzinformationen an ***H.G.*** wurden jedoch aus praktischen Gründen nicht protokolliert. Demgemäß wird auch von ***H.G.*** und ***B.G.*** in deren schriftlichen Zeugenaussagen vom 9. und 16. September

2024 festgehalten, dass ***F.B.*** die Expertise hatte, **strategische Entscheidungen** zu treffen.

Dementsprechend wird auch vom ehemaligen Geschäftsführer der **B-GmbH**, ***M.M.***, anlässlich seiner niederschriftlichen Einvernahme vom 8. Jänner 2019 festgehalten, dass ***F.B.*** „immer das letzte Wort hatte“.

Der einzelvertretungsbefugte Geschäftsführer der Bf., ***F.B.***, hält sich **fast ausschließlich in Österreich** auf, als im beschwerdegegenständlichen Zeitraum die Aufenthalte des ***F.B.*** in Zypern lt. den vorgelegten 5 Protokollen betreffend „Meeting by the Board of Directors“ vom 08.11.2010 (oder 08.06.2010), 01.06.2012, 09.05.2013, 30.10.2014 und 21.12.2015 und den zwei Boardingpässen vom 30.10.2014 und 21.12.2015 dokumentiert sind.

Darüber hinaus sind für den Zeitraum 2015 bis 2019 lt. Eingabe vom 29. Juni 2023 Aufenthalte des ***F.B.*** in Zypern nur für **12/2015, 09/2017, 08/2018** und **09/2019** dokumentiert. Für das **Jahr 2016** hat es demnach überhaupt **keinen (einzigen) Aufenthalt** des ***F.B.*** in Zypern gegeben.

Die geringen Aufenthalte des ***F.B.*** in Zypern werden von ***H.G.*** in seiner schriftlichen Zeugenaussage damit gerechtfertigt, dass ***H.G.*** von ***F.B.*** durch Telefonate, Zoom-Konferenzen, umfassenden Mail-Verkehr und per SMS über dessen Entscheidungen von einiger Wichtigkeit informiert wurde.

Die tagesgeschäftlichen Aktivitäten des weiteren directors der Bf. ***H.G.*** waren hingegen nach den Ausführungen in der Eingabe vom 29. Juni 2023 **sehr eingeschränkt**: ***H.G.*** musste etwaige Poststücke durchsehen, um zu entscheiden, ob diese an ***F.B.*** übermittelt werden.

H.G. arbeitete nach seiner schriftlichen Zeugenaussage vom 16. September 2023 darüber hinaus für die Bf. nur **10 Arbeitsstunden (!)** pro Kalenderjahr, da er als deren „director“ nur bei wesentlichen Entscheidungen und Arbeiten verfügbar sein musste. Demgemäß wurden der Bf. im beschwerdegegenständlichen Zeitraum für die von ***T-Ltd*** zu erbringenden Leistungen, bestehend aus der *Zurverfügungstellung eines örtlichen directors* (***H.G.*** *mitsamt Sekretär* im Ausmaß von 12,5 Arbeitsstunden pro Quartal, *Sekretariatsleistungen* sowie Vorbereitung und Übermittlung der vierteljährlichen Mehrwertsteuer-Erklärungen und monatlichen MIAS-Formulare, quartalsmäßig **EUR 1.775,00** **EUR 2.025,00** und in den Zeiträumen 01.09.2016 bis 31.08.2017 und 01.***StNr2***.2017 bis 31.08.2018 jeweils **EUR 8.100,00** (jährlich) in Rechnung gestellt.

Zur Frage, dass die Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten mitsamt Sekretärin und 10 Arbeitsstunden eines „directors“ im Jahre 2014 mit einem Gesamtbetrag von EUR 8.100,00

beworben wurde, hält ***H.G.*** in seiner schriftlichen Zeugenaussage fest, dass die Bf. keinen weiteren Betreuungsaufwand durch die ***T-Ltd*** benötigt hat.

Das im Beschwerdeverfahren angesprochene **Koordinationspapier**, das die Verteilung der Managementkompetenzen zwischen ***F.B.*** und ***H.G.*** zum Gegenstand hat, wurde bis dato – trotz mehrmaliger Aufforderung – in diversen Vorhalteverfahren nicht vorgelegt.

B.G. hatte lt. Eingabe vom 9. September 2023 durchschnittlich rund 10 Wochenstunden für die Bf. gearbeitet und war mit der Überprüfung und Bearbeitung von Audit-Arbeiten sowie der Überwachung der Buchhaltung befasst.

Dass aufgrund des mit der ***T-Ltd*** geschlossenen Betreuungsvertrages der Bf. eine **minimale Infrastruktur** zur Verfügung gestellt wurde, wurde mit Eingabe vom 29. Juni 2023 seitens der Bf. gar nicht in Abrede gestellt.

Die von der Bf. im beschwerdegegenständlichen Zeitraum entfalteten **tagesgeschäftlichen Aktivitäten** und erzielten **Umsätze** betreffen ausschließlich Umsätze mit verbundenen und in Österreich ansässigen Unternehmen wie ****B-GmbH*****, *****BL-GmbH*****, *****BS-GmbH***** und *****BSR-GmbH*****.

Mit 17.12.2013 und 01.08.2014 gewährte die Bf. an ***F.B.*** jeweils ein Darlehen iHv EUR 302.000,00 bzw. EUR 30.000,00, wo in den Annexen zu diesen Darlehensverträgen in englischer Sprache jeweils erklärt wurde

*„The **lender declares** under oath by his/her director to be a **non-resident**“.*

Demgemäß ist den Annexen dieser Darlehensverträge in deutscher Sprache jeweils zu entnehmen

*„Die Vertragsparteien erklären an Eidesstatt **Deviseninländer** zu sein.“*

Davon ausgehend, dass die **Annexe** in englischer Sprache für die zypriotischen Behörden bestimmt und die Annexe in deutscher Sprache den österreichischen Behörden vorgelegt wurden, können diese Annexe der in Rede stehenden Darlehensverträge in englischer und in deutscher Sprache demnach übereinstimmend nur so verstanden werden, dass die Bf. gegenüber den zypriotischen Behörden erklärte, in Zypern nicht ansässig und die Bf. aufgrund ihrer Eigenschaft als Deviseninländerin zumindest über eine Betriebsstätte in Österreich verfügen musste.

Hinsichtlich der weiteren Darlehensverträge, vom 12.12.2013, 14.01.2014 und 10.04.2014 über die Gewährung von Darlehen jeweils durch die ****B-GmbH***** an die Bf. in Höhe von EUR 429.000,00, EUR 50.000 und EUR 93.000,00 wird in den Annexen in deutscher Sprache ebenso erklärt, dass die Vertragsparteien jeweils an Eidesstatt erklären, **Deviseninländer** zu

sein. Auch aus diesen Erklärungen in den Annexen ist jeweils abzuleiten, dass die Bf. zumindest über eine Betriebsstätte in Österreich verfügen musste.

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts ist die Geschäftsleitung der Bf. in Österreich gegeben, da **finanziell wichtige** und **strategische Entscheidungen** durch ***F.B.*** alleine zumeist in **Österreich** getroffen werden, der sich fast ausschließlich in Österreich aufhält. Dies insbesondere, als damit in Österreich die für die Geschäftsführung nötigen unternehmerischen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden (vgl. VwGH 23.2.1987, 85/15/0131; 6.4.1995, Zl. 94/15/0206). Somit ist eine unbeschränkte Steuerpflicht der Bf. in Österreich gegeben. Dies wird seitens der Bf. nach den Ausführungen in der Eingabe vom 29. Juni 2023 auch gar nicht in Abrede gestellt.

Dass er dabei seinen Mit-Director ***H.G.*** in Zypern immer mit Kurzinformationen in Form von Telefonaten, Zoom-Konferenzen, Mailverkehr oder per SMS verständigte, steht der Annahme der geschäftlichen Oberleitung in Österreich durch Geschäftsleitungshandlungen des ***F.B.*** nicht entgegen als dadurch die faktische Oberleitung durch ***F.B.*** dadurch zum Ausdruck kommt.

Darüber hinaus beschränken sich die Aktivitäten des Mit-Directors ***H.G.*** lt. dem mit ***T-Ltd*** geschlossenen Betreuungsvertrag auf **10 Arbeitsstunden** pro Jahr (!) und waren im vorliegenden Fall **sehr eingeschränkt**, als dieser u.a. etwaige Poststücke durchsehen musste, um zu entscheiden, ob diese an ***F.B.*** übermittelt werden. Aufgrund der fast ausschließlichen Aufenthalte des ***F.B.*** in Österreich und des geringen Leistungsumfanges von 10 Arbeitsstunden pro Jahr durch ***H.G.*** ist eine geschäftliche Oberleitung der Bf. in Zypern auszuschließen. Im Übrigen wurde das in der Beschwerde angesprochene Koordinationspapier, das die Aufteilung der Managementkompetenzen zwischen ***F.B.*** und ***H.G.*** regeln soll, bis dato nicht vorgelegt.

Ob die Bf. über **Büroräume in Österreich** verfügte, kann im vorliegenden Fall – trotz vorhandener Büroräume, welche nach dem Parteienvorbringen von anderen verbundenen Gesellschaften genutzt wurden – dahingestellt bleiben. Dies insbesondere, als sich am ***Adresse4*** in ***PLZ-Ort4***, ***Adresse4***, ein **Firmenschild** der Bf. befindet und im Falle des Fehlens von Büroräumlichkeiten auch der Wohnsitz des Geschäftsführers den Ort der Geschäftsleitung bilden kann (vgl. VwGH 16.9.2003, Zl. 97/14/0169). Dessen ungeachtet wird jedoch mit **Mail vom 08.07.2016** des ***B.G.*** dokumentiert, dass Geschäftsabschlüsse und Besprechungen auch im ***Adresse4*** stattfanden. Ob es sich dabei um die Büroräumlichkeiten der **B-GmbH**, der **BL-GmbH**, der **BS-GmbH**, der **BSR-GmbH** oder um die persönlichen Wohnräumlichkeiten des ***F.B.*** gehandelt hat, kann ebenso dahingestellt bleiben.

Für die Annahme einer geschäftlichen Oberleitung in Österreich spricht weiters der Umstand, dass in den **Annexen** zu den in bereits angesprochenen **Darlehensverträgen** in englischer

Sprache gegenüber der zypriotischen Steuerverwaltung jeweils „under oath“ erklärt wurde, eine „non-resident limited company“ zu sein, während die Bf. in den in deutscher Sprache abgefassten Annexen der Darlehensverträge als **Deviseninländerin bezeichnet** wurde.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass ***F.B.*** in seinen **Einkommensteuererklärungen** die auf Basis eines Werkvertrages ausgeübten Einkünfte aus seiner Geschäftsführungstätigkeit für die Bf. zur Gänze in Österreich versteuerte.

Nach Art. 14 Abs. 1 DBA-Zypern wären Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit in Österreich als Ansässigkeitsstaat zu besteuern, es sei denn, dass ***F.B.*** für die Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit in Zypern eine feste Einrichtung zur Verfügung stand, der seine Geschäftsleitungstätigkeiten zuzurechnen waren.

Wäre im vorliegenden Fall eine Betriebsstätte bzw. feste Geschäftseinrichtung iSd Art. 5 DBA-Zypern gegeben, welche auch ***F.B.*** als director der Bf. zur Verfügung für die Ausübung der geschäftsleitenden Tätigkeit zur Verfügung stand, wären diese Geschäftsführungseinkünfte im Ausmaß der Zurechnung der Geschäftsführungseinkünfte zu dieser festen Einrichtung **zumindest anteilig in Zypern zu versteuern** und bloß im Wege des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen gewesen. Da diese Einkünfte von ***F.B.*** jedoch zur Gänze in Österreich versteuert wurden, wurde somit von ihm entweder keine Geschäftsführungstätigkeit des ***F.B.*** in Zypern entfaltet oder war seine Geschäftsführungstätigkeit nicht dieser Einrichtung in Zypern zuzurechnen, die nach dem Beschwerdevorbringen aber eine Betriebsstätte bzw. feste Einrichtung iSd DBA-Rechts begründet.

Nach dem Beschwerdevorbringen wäre weiters auszuschließen, dass nach Art. 5 Abs. 4 lit. e DBA-Zypern lediglich Tätigkeiten vorbereitender Art oder lediglich Hilfstätigkeiten erbracht werden, wenn nach dem Beschwerdevorbringen auch Geschäftsführungsleistungen durch ***H.G.*** erbracht wurden.

Soweit sich die Bf. in der Eingabe vom 29. Juni 2023 darauf beruft, dass in den Jahren 2011 bis 2014 entsprechende zypriotische „**tax assessments**“ gebe, aus denen hervorgehe, dass die Bf. in Zypern als Limited steuerpflichtig sei, wird darauf verwiesen, dass für die Jahre 2011, 2013 bis 2017 die zypriotische Steuer jeweils iHv **EUR 100,00** festgesetzt und es in den Jahren 2012 und 2018 aufgrund erwirtschafteter Verluste zu keinen Steuerfestsetzungen kam.

2.3 zum Vorliegen einer Domizilgesellschaft:

So seitens des Finanzamtes nunmehr geltend gemacht wird, dass es sich bei der Bf. um eine zypriotische **Domizilgesellschaft** handle, da *keine Beschäftigten* eruiert, die *Einnahmen* ausschließlich aus *verbundenen Unternehmen* resultieren, welche im Zuge der BP als *Scheinrechnungen* qualifiziert wurden und die zypriotische Finanzverwaltung nicht mitteilen

konnte, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit der Bf. ausgeübt und ***H.G.*** für zahlreiche andere Firmen als deren Geschäftsführer tätig war, ist in diesem Zusammenhang auszuführen:

Als Domizilgesellschaften sind insbesondere jene Rechtsgebilde anzusehen, die im Land ihrer Registrierung (Firmenbuch, Handelsregister, Öffentlichkeitsregister) keinen eigenen Geschäftsbetrieb unterhalten, sondern bei einem sog. Domizilträger (idR einem Rechtsanwalt, berufsmäßigen Treuhänder etc.) ansässig sind. Darüber hinaus verfügen solche Domizilgesellschaften über keine eigenen Geschäftsräume und kein eigenes Personal und wickeln ihre Geschäfte über das Büro des „Domizilträgers“ ab. Dieser Domizilträger kümmert sich üblicherweise auch um die treuhändige Funktion des Verwaltungsrates bzw. des Geschäftsführers sowie um das treuhändige Halten der Geschäftsanteile. Regelmäßig werden zahlreiche solcher Domizilgesellschaften unter gleicher Anschrift und unter derselben Telefonnummer von demselben Domizilträger betreut (vgl. Loukota, Internationale Steuerfälle, Anm. 875).

Solche Gesellschaften dürfen üblicherweise aufgrund der gesetzlichen Vorschriften des Domizillandes im Sitzstaat keine oder nur sehr eingeschränkte Tätigkeiten entwickeln (bei Zuwiderhandeln würden diese Gesellschaften die steuerlichen Privilegien verlieren), während sie im „Rest der Welt“ uneingeschränkt ihren Geschäften nachgehen können.

Für unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind, ergibt sich die **Mindestkörperschaftsteuerpflicht** als Rechtsfolge allein aus ihrer Eigenschaft als unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft. Die Vorschreibung dieser Mindeststeuer widerspricht auch nicht der Richtlinie 69/335/EWG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (vgl. VwGH 31.3.2005, Zl. 2002/15/0032).

Da es sich bei der Bf. um eine unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaft mit Ort der Geschäftsleitung im Inland handelt, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist, unterliegt sie der **Mindestkörperschaftsteuer gemäß § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988** (vgl. UFS 18.3.2013, GZ. RV/3084-W/12).

Darüber hinaus vertritt der VwGH die Auffassung, dass einer Domizilgesellschaft keine Einkünfte zugerechnet werden können und die Ergebnisse der entfalteten Tätigkeit in einem solchen Fall nicht der Gesellschaft, sondern den **tatsächlichen Trägern der Erwerbstätigkeit** zuzurechnen sind (vgl. VwGH 10.12.1997, Zl. 93/13/0185).

So nach dem Vorbringen des Finanzamtes die für das Jahr 2013 getätigten Umsätze nicht der Bf., sondern ***F.B.*** zuzurechnen sind, wird seitens des erkennenden Senates diesem Vorbringen gefolgt und von einer Versteuerung dieser Umsätze aufgrund einer vermeintlichen Leistungserbringung durch die Bf. Abstand genommen.

So im vorliegenden Fall im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung 2013 die Umsätze des Jahres 2013 iHv EUR 54.832,75 (brutto) bzw. EUR 45.693,96 (netto) bloß aus Saldenlisten ermittelt wurden, die jedoch dem ***F.B.*** als tatsächlichen Träger der Erwerbstätigkeit zuzurechnen sind, wird von einer Versteuerung dieser Umsätze seitens des erkennenden Senates Abstand genommen und der **Umsatzsteuerbescheid 2013 ersatzlos behoben**.

Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2013 wird somit Folge gegeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufgehoben.

Hinsichtlich der im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2011 bis 2015 ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass bereits im Zuge der BP Einnahmen von verbundenen Unternehmen iHv EUR 24.000,00 (2011), EUR 125.300,00 (2013), EUR 124.500,00 (2014) und EUR 84.500,00 (2015) „neutralisiert“ bzw. nicht gewinnerhöhend berücksichtigt wurden. Davon ausgehend, dass hinsichtlich der Jahre **2011, 2013 und 2014** somit keine Einnahmen bei der Bf. zu berücksichtigen seien, ergeben sich demnach **keine ziffernmäßigen Änderungen** der Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2011 bis 2014 bei der Bf..

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2011 bis 2014 wird somit als unbegründet abgewiesen. Demnach wird Mindestkörperschaftsteuer iHv EUR 1.750,00 (2011, 2012) bzw. Körperschaftsteuer iHv EUR 1.125,00 (2013) sowie EUR 1.438,00 (2014) vorgeschrieben.

Demnach ergeben sich hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide 2011 bis 2014 keine Änderungen der kassenmäßigen Vorschreibungen von Körperschaftsteuer.

Infolge des Umstandes, dass keine Einnahmen des Jahres 2015 aufgrund des Vorliegens einer Domizilgesellschaft zugerechnet werden können, werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2015 um Einnahmen iHv EUR 40.000,00 (lt. Saldenliste aus der RE-Nr. 001/2015 an die **B-GmbH***) sowie iHv EUR 60.000,00 aus der Ausgangsrechnung an die ***BL-GmbH*** vermindert und der Verlust aus Gewerbebetrieb wie folgt erhöht:

Bezeichnung:	Betrag:
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BP:	- 26.855,91
abzügl. AR ***BL-GmbH***:	- 100.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BFG:	- 126.855,91

Es wird somit betreffend Körperschaftsteuer 2015 eine Mindestkörperschaftsteuer iHv EUR 1.750,00 vorgeschrieben. Infolge dieser Vorschreibung ergibt sich somit keine Änderung der kassenmäßigen Vorschreibung betreffend Körperschaftsteuer 2015. Der Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2015 wird somit teilweise Folge gegeben, als der Verlust für das Jahr 2015 entsprechend erhöht wird.

Für die Jahre 2016 und 2017 wurden bei Erlassung der Erstbescheide betreffend Körperschaftsteuer 2016 und 2017 vom 10. Mai 2017 bzw. 13. Februar 2019 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb jeweils mit EUR 0,00 ermittelt und jeweils Mindestkörperschaftsteuer iHv EUR 1.750,00 vorgeschrieben.

Da im vorliegenden Fall die im Schätzungswege gemäß § 184 BAO ermittelten Einkünfte 2016 und 2017 nicht der Bf. zuzurechnen sind, werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Jahre 2016 und 2017 jeweils mit EUR 0,00 ermittelt. In weiterer Folge wird somit Mindestkörperschaftsteuer iHv EUR 1.750,00 vorgeschrieben.

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2016 und 2017 wird somit als unbegründet abgewiesen.

3. Festsetzung der Anspruchszinsen 2011 bis 2015:

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Die Anspruchszinsen betragen gemäß § 205 Abs. 2 BAO pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Die Anspruchszinsen sollen (mögliche) Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile ausgleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben (vgl. 311 BlgNR 21. GP, 196; VwGH 24.9.2008, Zl. 2007/15/0175).

Entscheidend ist die objektive Möglichkeit der Erzielung von Zinsvorteilen bzw. Zinsnachteilen. Für die Anwendung des § 205 ist daher bedeutungslos, aus welchen Gründen die Abgabenfestsetzung früher oder später erfolgte (vgl. Ritz, SWK 2001, S. 27; UFS 26.1.2004, RV/0344-S/03).

Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszinsen sind an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden. Zinsenbescheide sind daher nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der zu Grunde liegende Abgabenbescheid sei rechtswidrig (vgl. Ritz, SWK 2011, S. 27ff).

Bei der Verzinsung, die sich aus Abänderungen von Bescheiden ergibt, ist daher bedeutungslos, aus welchen Gründen die ursprüngliche Abgabenfestsetzung unrichtig war. Auf ein

Verschulden des Abgabepflichtigen kommt es nicht an (vgl. VwGH 24.9.2008, Zl. 2007/15/0175).

Erweist sich nachträglich die Rechtswidrigkeit der maßgebenden (Nachforderungszinsen bedingenden) Abgabefestsetzung, so egalisiert ein zu erlassender Gutschriftzinsenbescheid die (vorangegangene) Belastung mit Nachforderungszinsen.

Erweist sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (zB Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid; es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (vgl. VwGH 28.5.2009, Zlen. 2006/15/0316, 2006/15/0332).

So im vorliegenden Fall die Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszinsen 2011 bis 2015 lediglich mit dem Argument bekämpft werden, die Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2015 seien materiell unrichtig, sind die Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszinsen 2011 bis 2015 sohin zu Recht ergangen, weshalb die Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszinsen 2011 bis 2015 als unbegründet abzuweisen war.

4. 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.

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, als es sich bei der Frage, ob die geschäftliche Oberleitung der Bf. in Österreich ausgeübt wird und ob die Bf. als Domizilgesellschaft anzusehen ist, um eine Sachverhaltsbeurteilung und somit um keine Frage handelt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bemessungsgrundlage und der Höhe der Körperschaftsteuer 2015 wird wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	Betrag:
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BP:	- 26.855,91
abzügl. AR ***BL-GmbH***:	- 100.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BFG:	- 126.855,91
Mindestkörperschaftsteuer 2015:	1.750,00

Wien, am 17. März 2025