



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X. i. Liq., Adr1, vertreten durch die WTJ Steuerberatungs GmbH & CoKG, 6830 Rankweil, Bundesstraße 70, vom 12. November 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 14. Oktober 2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.), eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wurde mit Notariatsakten vom 9. April 2008 und vom 13. Mai 2008 gemäß § 3 Abs. 2 GmbHG errichtet. Als Sitz der Gesellschaft wurde dabei „Adr2“ angegeben.

Am 16. Mai 2008 erfolgte die Eintragung dieser Gesellschaft in das Firmenbuch. Als Geschäftsanschrift wurde „Adr1“, als Geschäftszweig der „Handel mit Waren aller Art, insbesondere mit Fahrzeugen, Fahrzeugteilen und Fahrzeugzubehör“ eingetragen. Geschäftsführer und einziger Gesellschafter der GmbH ist N., wohnhaft in Adr3.

Am 27. Mai 2008 wurde die Bw. vom Finanzamt steuerlich erfasst. Am 24. Juni 2008 führten Beamte der KIAB einen Antrittsbesuch bei der Bw. in der Str1 durch, über den niederschriftlich (mit Formular Verf 28) u.a. festgehalten wurde, das Büro sei im Zeitpunkt der

Besichtigung noch nicht eingerichtet gewesen, es gebe kein Firmenauto und keine Dienstnehmer. Gegenstand der Bw. sei der Handel mit Kraftfahrzeugen in den „Kernländern“ Italien, Schweiz, Frankreich, Deutschland und den USA. Bis jetzt seien ca. vier Fahrzeuge angekauft und 3 Fahrzeuge verkauft worden. Der Ort der Geschäftsleitung sei laut Angabe des Geschäftsführers Adr1. Als Kontaktnummer wurde eine deutsche Handynummer angegeben. Die Niederschrift wurde vom Geschäftsführer der Bw. unterschrieben.

Bei der angegebenen Geschäftsanschrift Adr1 handelt es sich um eine 35 m<sup>2</sup> große Wohnung mit Vorraum, Küche, Zimmer sowie Dusche-WC, die von N. als Geschäftsführer der Bw. vom Vermieter Friedrich B. um einen monatlichen Mietzins in Höhe von 495 € gemietet wurde.

Am 13. November 2009 gab die Bw. im elektronischen Wege Umsatz- und Körperschaftssteuererklärungen für das Jahr 2008 ab und am 16. November 2011 erließ das Finanzamt Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide, in denen die Umsatzsteuer 2008 mit 22.267,27 € und die Körperschaftsteuer 2008 mit 4.136,42 € erklärungsgemäß festsetzt wurden.

In den Jahren 2009 und 2010 fand bei der Bw. eine Betriebsprüfung betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2008 statt. Im Zuge dieser Prüfung wurde am 16. Juli 2009 eine „Nachschau“ in der Str1 durchgeführt, über die das Finanzamt mit Aktenvermerk Folgendes festhielt:

*„Das Büro in der Str1 war verschlossen und von der Firma X. war niemand anwesend. Ein gebrauchter Pkw Marke Porsche steht abgedeckt auf einem Parkplatz. Ein Bewohner, der in demselben Haus wohnt, erzählte ungefragt, dass er vor etwa einem Jahr immer wieder versucht habe, jemanden von der Firma X. zu erreichen, da er von dem abgestellten Porsche Einzelteile gebrauchen hätte können. Ein Kontakt kam daher nie zustande. Nach ein paar Monaten habe er es aufgegeben und er habe auch nie jemanden von der X. in der Str1 gesehen. Im Gebäude gab Herr B. zwei Kontakttelefonnummern an: Tel1 und Tel2. Nach Rücksprache mit der KIAB bezüglich des Antrittsbesuches bei der X. am 24.6.2008 stellte sich heraus, dass am 24.6.2008 ein gewisser Herr L. P. zugegen war, der sich als Berater von Herrn Ni und als „Vater dieser Geschäfte“ bezeichnete.“*

Am 22. Februar 2010 führte die Prüferin eine Betriebsbesichtigung bei der Bw. durch. Über diese Besichtigung berichtete die Prüferin auf Anfrage des Referenten wie folgt:

*„Betriebsbesichtigung:*

*Bei Prüfungsbeginn (Außendienst am 18.02.2010) fragte ich, ob der Herr Steuerberater Waller einen Schlüssel zum Büro der X. habe. Er bestätigte das. Ich wollte die Räumlichkeiten sofort besichtigen. Das war lt. W. nicht möglich. Ich konnte das Büro erst am Montag 22.02.2010 besichtigen. Anwesend war dort der Sohn von Herrn Ni (ein Ausweis wurde mir auch auf Verlangen nicht vorgelegt). Es war ein Apple Computer (nicht ident mit dem Computer, der im Anlageverzeichnis ausgewiesen wurde) auf*

---

*dem kleinen Tisch aufgestellt (portables Gerät) und ein paar KFZ Kennzeichen waren an die Wand gehängt. Ein Auto mit Heilbronner Kennzeichen parkte vor dem Block, in welchem sich das Büro befand".*

Noch vor Abschluss der Prüfung, am 24. September 2010, fand bei der Bw. eine Hausdurchsuchung der Steuerfahndung West im Auftrag der Staatsanwaltschaft Feldkirch statt. Grund für diese Hausdurchsuchung war ein Rechtshilfeersuchen der Staatsanwaltschaft Heilbronn, welche gegen N. wegen des Verdachtes auf Steuerhinterziehung nach § 370 der deutschen Abgabenordnung ermittelte. Dieser Verdacht wurde laut dem Rechtshilfeersuchen damit begründet, dass Herr Ni laut einer Abfrage beim Kraftfahrtbundesamt Raum Heilbronn rund 50 Personenkraftwagen an- und abgemeldet habe, weshalb der Verdacht bestehe, dass er den Autohandel auch tatsächlich dort betreibe.

Über diese Hausdurchsuchung erging am 30. September 2010 folgender Bericht an die Staatsanwaltschaft Feldkirch (gekürzt):

*„Zum Zeitpunkt des Einschreitens um 08 Uhr 30 wurde die Tür zum Büro der Fa. X. verschlossen vorgefunden. Auf Läuten und Klopfen erfolgte keine Reaktion. Die für die Fa. BI im Haus anwesende Sekretärin C. nahm nach Erklärung des Sachverhaltes telefonisch Kontakt mit D. auf, welcher ein Geschäftspartner der Fa. BI ist. Dieser traf wenig später ein und öffnete mit einem Generalschlüssel die Tür mit der Aufschrift „X.“ [....].*

Die Räumlichkeiten wurden verlassen vorgefunden, auf dem Tisch wurde eine aufgeschlagene Zeitung vom 6. Juli 2010, weiters eine Zeitung vom 6. August 2010 sowie diverse allgemeine Werbebrochüren vorgefunden. Ebenfalls befand sich eine Ausgabe der „Vorarlberger Wirtschaft“ vom Juni 2010 auf dem Tisch. Auf dem Sideboard befanden sich ein nicht angeschlossenes altes Faxgerät sowie ein ebenfalls nicht angeschlossenes Kopiergerät. Beide Geräte konnten nicht in Betrieb gesetzt werden. An der Wand lehnten einige Autokennzeichen (Frankreich, Großbritannien, Spanien). Der im Zimmer hängende Wandkalender war mit Mai 2010 aufgeschlagen. Der Briefkasteninhalt wurde geleert, der Inhalt ungeöffnet auf den Tisch hinterlegt oder fotografiert. Es wurden keinerlei Unterlagen oder Ähnliches vorgefunden, die auf einen vergangenen oder aktuellen Geschäftsbetrieb hinweisen. Es wurden keine Gegenstände sichergestellt. Die Räumlichkeiten (Ein-Zimmer-Appartement mit kleiner Küche, Bad und WC) wurden fotografisch dokumentiert. Die Fotos sind diesem Bericht als Anlage beigefügt.“

Am 12. Oktober 2010 schloss die Prüferin ihre Prüfung ab und hielt dazu in Tz. 1 des Prüfberichts fest:

Der Gesellschafter-Geschäftsführer N. mit ordentlichem Wohnsitz in Deutschland werde fast ausschließlich in Deutschland für die Bw. tätig. Indizien dafür seien die Aufwandskonten der

Bw., die einen sehr niedrigen Stromverbrauch in Österreich sowie hohe Roaminggebühren bei den Telefonrechnungen aufwiesen. Ferner befänden sich im Betriebsvermögen der Bw. ein Auto mit deutschen Kennzeichen sowie ein Flugzeug mit deutschem Heimatflughafen. Auch nach einer angemeldeten Besichtigung des Büros in der Str1 habe nicht nachgewiesen werden können, dass von diesem Büro aus eine Tätigkeit für die Bw. entfaltet worden sei. Letzte Zweifel seien durch die am 24. September 2010 durchgeführte Hausdursuchung der Steuerfahndung West ausgeräumt worden, habe diese doch ein Büro vorgefunden, welches zur Ausübung einer Geschäftstätigkeit nicht geeignet gewesen sei.

Die Bw. sei daher weder in Österreich ansässig noch unterhalte sie hier eine Betriebsstätte: Die Einkünfte der Bw. seien daher gemäß Art. 7 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland (in der Folge. DBA-Deutschland) nur in Deutschland zu besteuern.

Das Finanzamt folgte dieser Feststellung der Prüferin und setzte am 14. Oktober 2010 in wiederaufgenommenen Umsatz- und Körperschaftsteuerverfahren 2008 sowohl die Umsatz- als auch die Körperschaftsteuer für dieses Jahr mit Null fest.

Die Bw. er hob am 10. November 2010 gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Umsatz- und Körperschaftsteuerverfahren 2008 Berufung, die wie folgt begründet wurde:

Die Bw. sei sehr wohl in Österreich ansässig und unterhalte hier auch eine Betriebsstätte. Gemäß § 27 Abs. 1 BAO werde der Sitz einer GmbH durch den Gesellschaftsvertrag bestimmt. In der Erklärung über die Errichtung einer GmbH vom 9. April 2008 habe die Bw. ihren Sitz mit Adr1, festgelegt und diesen Sitz auch in das Firmenbuch eintragen lassen. Aufgrund dieser rechtsgeschäftlichen Festlegung des Geschäftssitzes sei der Ort der Geschäftsleitung für die Bestimmung des Sitzes nicht maßgeblich.

Aber auch der Ort der Geschäftsleitung der Bw. liege in Österreich. Gemäß § 27 Abs. 2 BAO sei als Ort der Geschäftsleitung jener Ort anzunehmen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet. Für diesen Ort sei maßgeblich, wo der für die Geschäftsleitung entscheidende Wille gebildet werde. Es komme eben nicht darauf an, wo die Anordnungen ausgeführt oder die meisten Geschäfte abgeschlossen würden. Deshalb sei es für die Annahme des Ortes der Geschäftsleitung in Österreich auch nicht schädlich, wenn der Geschäftsführer der Bw. hauptsächlich in Deutschland tätig würde.

Nach der ständigen Rechtsprechung liege der Ort der Geschäftsleitung in der Regel in den Büroräumen des Geschäftsführers. Diese Büroräume befänden sich im Falle der Bw. in Feldkirch. N. suche dieses Büro einmal wöchentlich auf und treffe hier alle für die Geschäftsführung der Bw. wesentlichen Entscheidungen.

Dass bei der Hausdurchsuchung am 24. September 2010 keine Geschäftsunterlagen vorgefunden worden seien, liege daran, dass diese sich beim Steuerberater befunden hätten. Ansonsten führe der Geschäftsführer der Bw. ein papierloses Büro und benötige für seine Geschäftstätigkeit lediglich Mobiltelefone sowie einen Laptop, Geräte, welche er ständig mit sich führe, wenn er die Büroräume verlasse. Aufgrund dessen benötige er auch kein Fax- und kein Kopiergerät. Das Vorhandensein eines funktionierenden Fax- oder Kopiergerätes sei zudem kein zwingendes Erfordernis für die Annahme eines Geschäftssitzes. Dass im Wandkalender der Monat Mai 2010 aufgeschlagen gewesen sei, habe nur daran gelegen, dass dem Geschäftsführer das entsprechende Kalenderbild gefallen habe. Die Bw. unterhalte daher in der Str1 eine Betriebsstätte, von der aus die Geschäftsleitung hauptsächlich agiere und an der sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet.

Das Finanzamt gab der Berufung betreffend die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens mit der Begründung statt, der die Wiederaufnahme verfügende Bescheid sei nicht ordnungsgemäß begründet worden.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens 2008 wies es hingegen als unbegründet ab, weil die Bw. nicht eingewandt habe, es seien keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen. Sie habe nur materiellrechtliche Argumente betreffend Betriebsstätte, Sitz etc. vorgebracht, anstatt richtigerweise formellrechtliche Gründe gegen die Wiederaufnahme einzuwenden.

Am 9. Dezember 2010 stellte die Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenhörde zweiter Instanz. Gegen die Begründung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung wandte sie ein, es seien keine Tatsachen neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen hätten können. Es sei der Behörde bekannt gewesen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer in Deutschland wohnhaft sei und dass die Bw. eine Betriebsstätte in der Str1 in Feldkirch unterhalte. Es treffe zudem nicht zu, dass die Bw. keine Betriebsstätte in Österreich habe, und liege diesbezüglich auch keine Tatsache im Sinne der § 303 Abs. 4 BAO vor.

Am 13. November 2012 richtete der Unabhängige Finanzsenat folgenden Vorhalt an die Bw.

*„Das Finanzamt hat die Steuerpflicht aus folgenden Gründen verneint:*

*1. Niedriger Energieaufwand für Strom, Kanal und Wasser:*

*Zunächst (ab 5.6.2008) sind vom Konto der Sparkasse Feldkirch 44,50 € abgebucht worden. Am 6.11.2008 ist eine Gutschrift in Höhe von 79,70 € erfolgt, weil die bisherigen Akontozahlungen offensichtlich zu hoch waren. Ab 5.12.2008 wurden nur noch Zahlungen in Höhe von 28,50 € abgebucht. Laut Bilanz beliefen sich die Stromkosten 2008 auf insgesamt 142,73 €.*

---

**2. Hoher Telefonaufwand:**

*Laut Bilanz 2008 betragen die Telefonkosten insgesamt 1.330,66 €. Dazu hat die Prüferin festgestellt, dass sämtliche Kosten aus Roaminggebühren bestünden, die Telefonate somit alle aus dem Ausland, va. aus Deutschland geführt worden seien. Beweis: im Akt befindliche Rechnungen des Netzanbieters A1*

**3. Flugzeug:**

*Im Anlagevermögen der X. befindet sich ein Flugzeug. Über dieses Flugzeug mit Heimathafen in Deutschland hatte laut Prüferin ausschließlich Herr Lehmann, welcher weder Gesellschafter noch Angestellter der X. war, die Verfügungsmacht. Nur er habe einen Flugschein gehabt. Ferner sei das Flugzeug laut Logbuch nur 2 Mal in Hohenems gelandet, davon einmal so kurz, dass sich kein Aufenthalt im Büro ausgehen habe können.*

**4. Auto:**

*Im Anlagevermögen der Bilanz 2008 befindet sich ferner ein Automobil der Marke FIAT mit dem deutschen Kennzeichen xx.. Dieses Auto stand laut Prüferin für ca. einen Monat am Flughafen Hohenems, war niemals in Österreich versichert und auch nicht hier zugelassen.*

**5. Die Ergebnisse der Betriebsbesichtigungen am 16.7.2009 und am 24.9.2010.**

*In Ihrer Berufung sind Sie zwar auf die Ergebnisse der Betriebsbesichtigung (Punkt 5), nicht aber auf die Punkte 1 bis 4 eingegangen. Sie werden daher neuerlich eingeladen, hiezu Stellung zu nehmen. Auffallend ist auch, dass laut den Bilanzen der Jahre 2008 und 2010 von den Verkaufserlösen in Höhe von 1.383.453,48 € (2008) und 2.155.324,98 € (2010) lediglich 64.166,67 € (2008) und 98.874,98 € (2010) auf umsatzsteuerpflichtige Verkäufe in Österreich entfielen. Laut den im Akt befindlichen internen Aufzeichnungen wurden weitaus die meisten Fahrzeuge sowohl im Ausland eingekauft als auch ins Ausland verkauft. Ferner wurden die Entgelte für die Verkäufe nahezu ausschließlich auf ein Konto bei der Kreissparkassa Heilbronn und nicht auf ein Konto bei einer österreichischen Bank überwiesen. Für ein Unternehmen mit Sitz und angeblicher operativer Tätigkeit in Österreich scheint dies ungewöhnlich. Nehmen Sie bitte auch hiezu Stellung.*

*Weiters werden Sie ersucht darzulegen, welche konkreten Tätigkeiten im Jahr 2008 an der Anschrift Str1 in 6800 Feldkirch für das Unternehmen der X. ausgeübt wurden und dies mit entsprechenden Unterlagen zu belegen."*

Gleichzeitig wurden der steuerlichen Vertretung die Berichte über die Nachschau vom 16. Juli 2009 sowie über die Hausdurchsuchung vom 11. Dezember 2012 zur Stellungnahme übermittelt.

Am 11. und 18. Dezember 2012 gab die Steuervertretung folgende Stellungnahme zu den Berichten wie zum Vorhalt ab:

Die Bw. handle mit gebrauchten Autos. Diese würden in der ganzen EU eingekauft und verkauft, wobei der Schwerpunkt des Einkaufes in Italien, der des Verkaufs in Frankreich liege. Nachdem Herr Ni selbst die Transporte der Pkws durchgeführt habe, sei er nur bei der

---

Durchreise im Büro in Feldkirch. Die meiste Arbeit tätige er mit seinem Laptop vom Auto aus. Strom sei im Wesentlichen für die Kaffeemaschine, für gelegentliches Aufladen des Laptopakkus und auch manchmal für die Raumbeleuchtung bei Übernachtungen verbraucht worden. Meist habe aber das Tageslicht ausgenutzt werden können.

Um die Einkäufe und Verkäufe vor Ort abwickeln zu können, müsse Herr Ni ständig telefonieren, und zwar im Ausland, was zwangsläufig zu Roaminggebühren führe. Diese Roaminggebühren seien zur Erreichung des Betriebszweckes notwendig.

Das Flugzeug sei am 5. Mai 2008 am Flugplatz Hohenems an die X. übergeben worden. Es sei im Jahr 2008 drei Mal in Hohenems und auch in Altenrhein in der Schweiz gelandet. Das Flugzeug werde ausschließlich benutzt, um in Italien Fahrzeuge zu besichtigen und anzukaufen und diese Fahrzeuge in anderen EU-Ländern zu verkaufen und auszuliefern. So werde beispielsweise Herr Ni von Herrn L. nach Italien geflogen, um dort ein Fahrzeug abzuholen. Damit werde die zeitraubende Zugfahrt an den Abholort vermieden. Herr Ni fahre dann mit dem Pkw nach Frankreich, um dieses auszuliefern. Abschließend werde er wieder von Herrn L. mit dem Flugzeug abgeholt. Die Distanz nach Feldkirch sei zu kurz um zu fliegen, sie werde mit dem Pkw zurückgelegt. Außerdem sei die Start- und Landebahn in Hohenems zu kurz, um die volle Sicherheit zu gewähren. Bei einer der Landungen in Hohenems hätten Herr Ni und Herr L. einen Besprechungsstermin mit der Steuervertretung am Flughafen Hohenems gehabt. Damit habe der Aufenthalt in Hohenems kurz gehalten werden können.

Der Fiat sei ein billiges Fahrzeug und werde dazu benutzt, ein Fahrzeug alleine abzuholen. Man habe dieses Auto längere Zeit am Abholort stehen lassen können, ohne sich Sorgen machen zu müssen, dass es gestohlen werde. Daher sei es nur kurz in Hohenems stationiert gewesen.

Die gehandelten Autos seien hochpreisige Fabrikate (Porsche etc.). Diese würden am besten in Italien angekauft. Die Abnehmer hingegen seien zumeist in Frankreich. In Österreich sei für diese Fahrzeuge kein Markt vorhanden.

Die Kreissparkasse Heilbronn sei wesentlich kostengünstiger und schneller mit den Auslandsabwicklungen als die E.. Deshalb seien die meisten Abwicklungen über diese Bank getätigten worden.

Die Adresse in Feldkirch diene als Zentrale für das Unternehmen. Es gebe hier die Möglichkeit, zu übernachten und Verwaltungstätigkeiten durchzuführen. Nachdem Herr Ni seine notwendigen Bürogeräte (Laptop, Handy etc.) immer im Auto gehabt habe, habe er das Büro jederzeit aktivieren können. Daher seien keine laufenden Standgeräte in diesem Büro gefunden worden.

Zum Nachschaubericht vom 16.07.2009 sei zu sagen, dass Herr Ni und manchmal auch Herr L. nur sporadisch im Büro in Feldkirch gewesen seien. Der Pkw Marke Porsche sei von der Firma X. auf dem Parkplatz abgestellt worden. Nachdem die Steuerververtretung von der Nachschau am 16.07.2009 erfahren habe, habe sie sich bei dem zuständigen Beamten über den Sachverhalt erkundigt. Dabei habe sie auch von der Aussage des Nachbarn erfahren. Daraufhin habe sie Kontakt mit Herrn Ni aufgenommen und dieser habe erklärt, er wisse davon, aber ein Verkauf komme für ihn nicht in Frage. Daher habe er sich nicht rückgemeldet.

Über die Hausdurchsuchung vom 24.09.2010 sei die steuerliche Vertretung nicht informiert worden, obwohl parallel dazu eine Betriebsprüfung stattgefunden habe. In anderen Verfahren sei sie von denselben Beamten sehr wohl als Vertretung verständigt worden. Am 27. September 2010 habe sie im Briefkasten ein Schreiben der Steuerfandung mit der Verständigung über die Hinterlegung von Schriftstücken gefunden. Am Tag davor (also am 26.09.2010) sei Herr Ni im Büro anwesend gewesen. (vgl. Aktennotiz vom 29.09.2010, Aktennotiz vom 01.10.2010).

Zum Arbeiten hätten Herr Ni und Herr L. immer ihren Laptop und ihr Handy dabei gehabt, so dass jedes Mal eine voll funktionierende Büroeinrichtung gegeben gewesen sei. Ihr geschäftlicher Schriftverkehr sei über E-Mail und nicht über Fax erfolgt, weshalb sie diese Geräte auch nicht benötigt hätten. Die Büroeinrichtung sei so aufgebaut gewesen, dass sie auch im Auto funktioniert habe. Da Herr Ni die Transporte der Pkw's selbst durchgeführt habe, sei dies notwendig gewesen.

Zur Betriebsprüfung und Beschlagnahme der Belege sei zu sagen, dass diese Belege von der Betriebsprüfung unter einer fadenscheinigen Begründung abgeholt worden seien (vgl. Aktennotiz vom 12.10.2010 über ein Telefonat mit der Prüferin). Die Belege seien bis heute nicht zurück gestellt worden. Was die deutsche Staatsanwaltschaft mit diesen Belegen in über 2 Jahren herausfinden wolle, sei nicht logisch erklärbar. Dem Antrag auf Ausfolgung der Unterlagen vom 24.02.2011 sei bis heute nicht entsprochen worden.

Neben den obgenannten Aktennotizen wurde ein Schreiben der X. an ihre Steuerververtretung vom 17. November 2010 mit Argumenten zum Standort Feldkirch vorgelegt. Folgende Argumente wurden genannt:

- „- zum Kunden sind wir mit Laptop, Internet und Mobiltelefon unterwegs, also absolut im Trend und wir benötigen kaum noch ein Büro.*
- auch werden die meisten Fahrzeuge an Wiederverkäufer veräußert, die nicht zur Besichtigung vorbeikommen wollen. Hier ist unser Service, die Fahrzeuge zu holen oder zu bringen, sehr willkommen. Daher röhre auch der hohe Benzinbedarf.*
- 70-80% der verkauften Fahrzeuge haben im Ankauf sowie im Verkauf nichts mit Deutschland zu tun.*

- 
- der Reisemittelpunkt der gehandelten Fahrzeuge seit Mitte 2008 liegt im Dreiländereck, dh. Feldkirch ist hier zentraler Ausgangsort.
  - tatsächlich findet unsere Haupttätigkeit also auf der Straße statt".

Mit einem weiteren Vorhalt vom 3. Februar 2013 wurde die Steuervertratung der Bw. eingeladen, zum Bericht der Prüferin über die Betriebsbesichtigung vom 22. Februar 2010 Stellung zu nehmen. Diese gab dazu an, ihre Kanzlei habe niemals einen Schlüssel für die Räumlichkeiten in der Str1 gehabt, vielmehr habe Herr W. zugesagt, diesen kurzfristig zu besorgen. Aufgrund der Kontaktaufnahme mit der Firma sei dann der Sohn von Herrn Ni angereist und habe den Schlüssel zu den Räumlichkeiten mitgebracht. Der Termin am 22. Februar 2010 sei auch mit dem Prüfer vereinbart worden. Dies sei eine reguläre und zeitgerechte Abwicklung der Besichtigung. Wie schon öfters mitgeteilt, habe die X. Einsatzgeräte (Laptop, Drucker, etc.), um die Geschäfte abzuwickeln, da bei den Fahrten regelmäßig die Daten benötigt worden seien. Die Geräte, die sich im Büro befunden hätten, seien dort nur abgestellt worden. Die vorhandenen KFZ-Kennzeichen seien regelmäßig verwendet worden. Ob das Auto mit H. Kennzeichen der Bw. oder einem anderen Bewohner im Haus gehöre, könne nicht mehr nachvollzogen werden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Im Berufungsfall ist strittig, ob die vom Finanzamt verfügte Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens 2008 rechtmäßig war oder nicht.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Voraussetzung für eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist daher

1. das Hervorkommen von neuen Tatsachen oder Beweismittel und
2. die Eignung dieser Umstände, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen.

Die Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Behörde. Dabei ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (der Rechtskraft) zu geben (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 303 Tz 38; *VwGH* 30.1.2001, 99/14/0067).

Die Wiederaufnahmegründe sind ebenso wie Ermessensgründe im die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid anzuführen. Dabei genügt es für die Angabe der

---

Wiederaufnahmegründe, wenn in der Begründung eines Bescheides auf den Betriebsprüfungsbericht verwiesen wird und sich aus diesem die Wiederaufnahmegründe klar ergeben (VwGH 28.5.1997, 94/13/0200; VwGH 27.5.1998, 95/13/0282).

Im angefochtenen, die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid vom 14. Oktober 2010, wurde hinsichtlich der Wiederaufnahmegründe auf die Feststellungen im Prüfbericht verwiesen und ausgeführt, dass diesem auch die Begründung für die Abweichungen vom Erstbescheid zu entnehmen sei.

Im Prüfbericht wurde die unter Tz. 1 getroffenen Feststellungen als Wiederaufnahmegründe angegeben.

Unter den dort angegebenen Sachverhaltsfeststellungen ist jene, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer im Jahr 2008 fast ausschließlich in Deutschland für die Bw. tätig war, als neu hervorgekommene Tatsache zu werten. Zu dieser Tatsache gelangt die Prüferin durch weitere neue, ebenfalls im Prüfbericht angegebene, Tatsachen, wie den niedrigen Stromverbrauch in Österreich, hohe Roaminggebühren in den Telefonrechnungen, ein Pkw mit deutschem Kennzeichen sowie ein Flugzeug mit deutschem Heimathafen im Betriebsvermögen der Bw., ferner die Ergebnisse der Betriebsbesichtigung vom 22. Februar 2010 und der Hausdurchsuchung vom 24. September 2010.

Diese Tatsachen waren dem Finanzamt bei Erlassen des Körperschaftsteuerbescheides 2008 am 14. November 2009 nicht bekannt. Sie sind daher aus der Sicht des Körperschaftsteuerverfahrens 2008 als neu hervorgekommene Tatsachen zu werten. Bereits bekannt hingegen war, dass die Bw. eine Wohnung in der Str1 gemietet hat und Herr Ni in Deutschland wohnhaft ist. Allerdings hat sich das das Finanzamt nicht (nur) auf diese bereits bekannten, sondern (auch) auf die vorerwähnten, erst im Zuge der Betriebsprüfung hervorgekommenen Tatsachen gestützt und standen jene daher einer Wiederaufnahme nicht entgegen. Aus der Tatsache, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer in Deutschland wohnt, folgte ja nicht, dass das Büro in fk. kaum je geschäftlich genutzt wurde.

Damit ist über die Rechtmäßigkeit der verfügten Wiederaufnahme aber noch nicht entschieden. Denn rechtmäßig war sie nur, wenn diese Tatsachen einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen geeignet waren. Es ist somit zu prüfen, ob sich die Kenntnis der im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommen Tatsachen auf die körperschaftsteuerliche Beurteilung der Bw. derart ausgewirkt hätte, dass ein im Spruch anders lautender Körperschaftsteuerbescheid 2008 ergehen hätte müssen. Diese Prüfung setzt, ganz im Gegensatz zur Auffassung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, notwendigerweise voraus, dass bereits bei der Beurteilung der Wiederaufnahme als

---

rechtmäßig oder nicht körperschaftsteuerrechtliche Fragen wie die unbeschränkte Steuerpflicht, die Höhe der Einkünfte oder die Zuweisung des Besteuerungsrechtes nach den Doppelbesteuerungsabkommen einfließen.

Gemäß § 1 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz 1988 (KStG 1988) sind unbeschränkt steuerpflichtig Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben.

Das Körperschaftsteuergesetz definiert die Begriffe „Geschäftsleitung“ und „Sitz“ nicht selbst, sondern verweist diesbezüglich auf § 27 BAO.

Gemäß § 27 Abs. 1 BAO haben Körperschaften, Personenvereinigungen sowie Vermögensmassen ihren Sitz im Sinne 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 gemäß § 27 Abs. 2 BAO der Ort anzunehmen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet.

Der Sitz ergibt sich aus der Rechtsgrundlage der Körperschaft und ist daher der rechtsgeschäftlichen Gestaltung zugänglich.

Bei einer GmbH muss der Sitz gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 GmbHG im Gesellschaftsvertrag bestimmt sein, wobei dem § 5 Abs. 4 GmbHG zufolge als Sitz der Gesellschaft nur ein Ort im Inland bestimmt werden kann (*Ritz, BAO*<sup>3</sup>, § 27 Tz 1).

Für die steuerrechtliche Beurteilung des Sitzes einer Körperschaft ist somit an die zivilrechtliche Sitzbestimmung anzuknüpfen.

Die Bw. wurde am 9. April 2008 mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft gemäß § 3 Abs. 2 GmbHG errichtet. Als Sitz der Gesellschaft im Sinne des § 4 Abs. 1 Z 1 GmbHG wurde 6804 Feldkirch, Altenstadt angegeben.

Somit hatte die Bw. im Jahr 2008 ihren Sitz im Inland und war daher auch im Inland unbeschränkt körperschaftssteuerpflichtig.

Die von der Betriebsprüfung getroffene Feststellung, die tatsächliche Geschäftsleitung der Bw. sei in Deutschland und nicht Österreich ausgeübt worden, kann daher auch für den Fall, dass diese Feststellung zutrifft (zu dieser Frage siehe die Ausführungen weiter unten), nichts daran ändern, dass der Sitz der Bw. im Inland gelegen und aufgrund dessen die unbeschränkte Körperschaftssteuerpflicht in Österreich bestanden hat.

---

Eine Geschäftsleitung in Deutschland kann auch eine unbeschränkte Steuerpflicht der Bw. in Deutschland begründet haben.

Denn das deutsche Körperschaftsteuergesetz (dKStG) knüpft in dessen § 1 Abs. 1 Nr. 1 für die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht von Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung) ebenso wie das österreichische KStG 1988 an ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland an.

Die unbeschränkte Steuerpflicht entsteht daher sowohl nach dem deutschen als auch nach dem österreichischen Körperschaftsteuergesetz alternativ entweder durch den Sitz oder durch die Geschäftsleitung im Inland.

Die Bestimmung der Begriffe „Sitz“ und „Geschäftsleitung“ richtet sich, da das deutsche Körperschaftsteuergesetz selbst diese Begriffe nicht definiert, nach den Legaldefinitionen in den §§ 10 und 11 der deutschen Abgabenordnung (AO).

Nach § 10 AO ist Geschäftsleitung der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. Der „Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung“ ist dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird. Bei einer Körperschaft ist das regelmäßig der Ort, an dem die zur Vertretung befugten oder anderweitig zur Geschäftsführung bestimmten Personen die ihnen obliegende laufende Geschäftsführertätigkeit entfalten, dh. an dem sie die tatsächlichen, organisatorischen und rechtlichen Handlungen vornehmen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt. Regelmäßig ist anzunehmen, dass die geschäftliche Oberleitung eines Unternehmens an dem Ort ausgeführt wird, wo die Büroräume des leitenden Geschäftsführers liegen. Sind zur Ausübung der geschäftlichen Oberleitung Büroräume nicht erforderlich (zB bei einer Patentgesellschaft, die lediglich Lizenzen vertreibt) oder nicht vorhanden, so kann der Wohnsitz des leitenden Gesellschaftsführers als Ort der geschäftlichen Oberleitung angesehen werden. Bei Unternehmen mit Sitz im Ausland kann der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung im Inland liegen. Befindet sich ein Unternehmen mit Sitz im Ausland derart in der Hand eines Inländers, dass dieser alle für die Geschäftsleitung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit bestimmt, so liegt der Ort der Leitung im Inland (vgl. dazu *Altendorfin Hermann/Heuer/Raupach*, § 1 KStG, Anm. 20 mit der dort zitierten Judikatur).

Diese Auslegung des Begriffs „Geschäftsleitung“ des deutschen Körperschaftsteuergesetzes entspricht im Wesentlichen der Bestimmung des Begriffs „Geschäftsleitung“ im österreichischen Körperschaftsteuergesetz (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 27 Tz 2 bis 4).

---

Bei einem derartigen Verständnis dieses Begriffes gelangt der Unabhängige Finanzsenat im Berufungsfall zum Ergebnis, dass die Geschäftsleitung der Bw. im Jahr 2008 in Deutschland lag, und zwar aus folgenden Gründen:

Die Bw. hat zwar in der Str1 in Feldkirch eine Wohnung als Büro angemietet. Dieses „Büro“ ist aber kaum je benutzt worden. Indizien dafür sind die niedrigen Betriebskosten für Strom, Wasser und Kanal in Höhe von 142,73 €, sowie die Betriebsbesichtigungen, bei denen keinerlei Hinweise auf eine Benützung dieses „Büros“ für Zwecke der Geschäftsleitung gefunden wurden. Angestellte, die in diesem Büro beschäftigt gewesen wären, hatte die Bw. nicht. Die operative Tätigkeit wurde vielmehr vom Geschäftsführer ausgeübt, ohne hierfür ein Büro zu benötigen. Die Bw. selbst hat im Schreiben vom 17. November 2010 angegeben, sie sei mit Laptop mit Internet und Mobiltelefon ausgestattet und benötige kaum noch ein Büro, denn ihre Haupttätigkeit finde auf der Straße statt. Ebendies bestätigt auch die steuerliche Vertretung der Bw. wenn sie angibt, der Gesellschafter-Geschäftsführer und der in einem nicht näher angegeben Naheverhältnis zu Herrn Ni bzw. zur Bw. stehende Herr L. hätten sich nur sporadisch im „Büro“ in der Str1 aufgehalten. Auch ihren Ausführungen zufolge benötigte Herr Ni zur Ausübung seiner Geschäftsführungstätigkeiten kein Büro im Sinne einer festen Einrichtung, weil die laufende Tätigkeit vom Auto aus mittels Handy und Laptop ausgeübt wurde (vgl. die Stellungnahmen vom 13.12.2012 und vom 18.12.2012). Die per Handy geführten Telefongespräche wurden allerdings nicht im Inland, sondern im Ausland, und zwar vor allem in Deutschland geführt. Dies beweisen die Telefonrechnungen des österreichischen Netzbetreibers A1, wonach die Entgelte für Telefonate ausschließlich aus Roaminggebühren für Auslandsgespräche bestehen. Gegen den Ort der Geschäftsleitung in Feldkirch spricht auch, dass die Bw. auch bei der F. über ein Konto verfügt und die allermeisten Geldbewegungen, insbesondere im Zusammenhang mit den Ein- und Verkäufen der gehandelten Fahrzeuge, über dieses Konto und nicht über jenes bei der E. gingen. Dementsprechend weisen die Bilanzen für die Jahre 2008 und 2010 Kontostände bei der F. in Höhe von 66.513,75 € (2008) und 56.752,71 € (2010) auf, denen Kontostände bei der E. von lediglich 3.034,75 € (2008) und 1.452,06 € (2010) gegenüberstehen. Das Argument, die F. sei wesentlich schneller und kostengünstiger in der „Auslandsabwicklung“ als die E. überzeugt nicht, zumal sich in den im Akt befindlichen Kontoauszügen der F. auch Bareinzahlungen und -auszahlungen sowie Überweisungen von und an deutsche und damit aus der Sicht dieser Bank inländische Geschäftspartner finden. Es ist jedenfalls nicht nachvollziehbar, dass ein Autohandelsunternehmen mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland die laufenden Zahlungen im Zusammenhang mit den Ein- und Verkäufen nicht über eine inländische Bank abwickelt. Auch das Flugzeug mit deutschem Heimathafen spricht gegen den Ort der Geschäftsleitung im Inland. Denn wenn es so ist, dass dieses Flugzeug dazu benutzt wird, um den Geschäftsführer

zum Einkauf der Fahrzeuge nach Italien zu fliegen, im Jahr 2008 aber nur zwei Landungen in Hohenems erfolgt sind, weil die Distanz zwischen dem Wohnort des Geschäftsführers in Deutschland und dem Sitz der Bw. zu gering für einen Flug und die Start- und Landebahn in Hohenems zu kurz sei, so ist davon auszugehen, dass diese Flüge von Deutschland aus und nicht von Hohenems aus durchgeführt wurden. Ferner ist davon auszugehen, dass dieses Flugzeug regelmäßig für betriebliche Zwecke verwendet wurde, ist es doch in das Betriebsvermögen der Bw. aufgenommen worden. Bei dieser Sachlage ist aber auch nicht verständlich, wo der strategische Vorteil eines Sitzes der Bw. in fk. sein soll, wenn für die gehandelten hochpreisigen Fahrzeuge in Österreich gar kein Markt besteht und die Reise nach Italien mit Flug von Deutschland aus unternommen wird. Welche Funktion die Adresse in der Str1 als „Zentrale“ gehabt haben soll und welche Verwaltungsarbeiten hier erledigt worden sein sollen, ist nicht erkennbar. Die bloße Möglichkeit, in einer Wohnung zu übernachten, vermag jedenfalls keinen Ort der Geschäftsleitung zu begründen.

Der Geschäftsführer ist alleiniger Gesellschafter der Bw. und übt daher eine beherrschende Stellung über die Bw. aus. Da für die Geschäftsführertätigkeit das Büro in der Str1 offensichtlich nicht benötigt wird, ist schon deshalb als Ort der Geschäftsleitung der Wohnsitz des Geschäftsführers in Adr3, anzusehen (vgl. dazu *Altendorf in Hermann/Heuer/Raupach*, § 1 KStG, Anm. 20 mit der dort zitierten Judikatur). Für diesen Ort spricht auch die vorhin dargestellte Bankverbindung bei der F.. Denn der einzige erkennbare Grund dafür ist, dass diese Bank sich am selben Ort befindet wie der Wohnsitz des Geschäftsführers und dass der Geschäftsführer von seinem Wohnsitz aus für das Unternehmen der Bw. regelmäßig wichtige Maßnahmen getroffen hat. Auch die überwiegend in Deutschland geführten Telefongespräche sowie die von Deutschland aus unternommenen Flüge lassen den Schluss zu, dass der Bw. die wesentlichen Geschäftsführertätigkeiten an seinem Wohnsitz ausgeübt hat.

Mit dem Ort der Geschäftsleitung in Adr3, war die Bw. im Jahr 2008 gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 dKStG auch in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Die Tatsache, dass die Bw. nach österreichischem Recht errichtet wurde und ihren statutarischen Sitz in Österreich hat, hindert die Annahmen einer unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland nach der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes jedenfalls nicht mehr (vgl. BFH 29.1.2003, I R 6/99; *Altendorf in Hermann/Heuer/Raupach*, § 1 KStG, Anm. 20).

Bei einer unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland und in Österreich würde die Bw. einer doppelten Besteuerung unterliegen. Zur Vermeidung einer solchen Doppelbesteuerung wird das Besteuerungsrecht nach den Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland (DBA-Deutschland) einem der beiden Staaten zugewiesen.

---

Für Unternehmensgewinne bestimmt Art. 7 Abs. 1 DBA-Deutschland:

*„Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte 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 Betriebsstätte zugerechnet werden können“.*

Die Ausdrücke „Unternehmen eines Vertragsstaates“ und „Unternehmen des anderen Vertragsstaates“ bedeuten gemäß Art. 3 Abs. 1 lit. f) DBA-Deutschland „je nachdem, ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird, oder ein Unternehmen, das von einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird“.

„Eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ ist gemäß Art. 4 Abs. 1 DBA-Deutschland eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen, ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.

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

Da die Bw., wie oben ausgeführt, in beiden Vertragsstaaten ansässig ist, ist sie gemäß Art 4 Abs. 1 DBA-Deutschland in beiden Staaten ansässig. Die Ansässigkeit richtet sich daher nach dem Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung.

Art. 4 DBA-Deutschland entspricht im Wesentlichen Art. 4 des OECD-Musterabkommens (MA).

Nach Punkt 24. des Musterkommentars (MK) zum Musterabkommen ist Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Ort, an dem die grundlegenden Leitungs- und kaufmännischen Entscheidungen, die für die Führung der Geschäfte des Rechtsträgers im Ganzen notwendig sind, im Wesentlichen getroffen werden. Ein Rechtsträger kann gleichzeitig mehrere Orte der Leitung, jedoch nur einen Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung haben.

Im Ergebnis ist für den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung auf den Ort abzustellen, an dem die laufende Geschäftsführung erledigt wird. Auch hier ist entscheidend, wo der maßgebliche Wille der (laufenden) Geschäftsleitung gebildet wird. In der Regel wird der für die Geschäftsleitung maßgebliche Wille in den Geschäftsräumen der Gesellschaft gebildet. Werden keine zur Geschäftsleitung geeigneten Räume unterhalten, kann die Wohnung des Geschäftsführers Ort der Geschäftsleitung sein (vgl. Wassermeyer in *Wassermeyer/Lang/Schuh*, DBA, Art 4 Anm 95 und 100 MA).

Der Ort der tatsächlichen Geschäftsführung im Sinne der Art. 4 Abs. 3 DBA-Deutschland ist daher nicht anders zu bestimmen als der Ort der Geschäftsleitung im Sinne der §§ 27 Abs. 2 BAO bzw. 10 AO. Daraus folgt, dass der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung, wie oben ausgeführt, mangels irgendeiner wesentlichen Geschäftsführertätigkeit jedenfalls nicht in Österreich war. Ferner folgt aus der Tatsache, dass der Geschäftsführer seinen Wohnsitz in Deutschland hatte, die wesentliche Bankverbindung der Bw. bei einer deutschen Bank am Wohnort des Geschäftsführers bestand und die überwiegende Anzahl der Telefongespräche in Deutschland, hingegen keines in Österreich geführt wurde und sich ein Flugzeug mit deutschem Heimathafen im Betriebsvermögen der Bw. befand, dass auch der tatsächliche Ort der Geschäftsführung in Deutschland war.

Die Bw. gilt daher nach Art. 4 Abs. 3 DBA-Deutschland als in Deutschland ansässig. Das Besteuerungsrecht über ihre Gewinne steht daher nicht Österreich, sondern Deutschland zu.

Österreich verbleiben somit gemäß Art. 7 Abs. 1 zweiter Satz DBA-Deutschland allenfalls jene Gewinne, die einer Betriebsstätte der Bw. in Österreich zuzurechnen wären.

Gemäß Art. 5 Abs. 1 DBA-Deutschland ist unter einer Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung zu verstehen, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Der Ausdruck „Betriebstätte“ umfasst gemäß Art. 5 Abs. 2 DBA-Deutschland insbesondere:

- a) einen Ort der Leitung
- b) eine Zweigniederlassung
- c) eine Geschäftsstelle
- d) eine Fabrikationsstätte
- e) eine Werkstätte
- f) ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen.

Ungeachtet dieser Bestimmung gilt gemäß Art. 5 Abs. 4 lit. e DBA-Deutschland eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen, nicht als Betriebsstätten.

Ist eine Person für ein Unternehmen tätig und besitzt sie in einem Vertragsstaat die Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und übt sie die Vollmacht dort gewöhnlich aus, so wird gemäß Art 5 Abs. 5 DBA-Deutschland das Unternehmen so behandelt, als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen

---

ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränken sich auf die in Art. 5 Abs. 4 genannten Tätigkeiten.

Räumlichkeiten sind grundsätzlich als „feste Geschäftseinrichtungen“ im Sinne des Art. 5 Abs. 1 DBA-Deutschland anzusehen (vgl. *Wassermeyer in Wassermeyer/Lang/Schuh*, DBA, Art 5 Anm 32 MA). Insofern wäre in der gemieteten Wohnung in Adr1, eine Betriebsstätte zu sehen. Allerdings ist nur eine solche „feste Geschäftseinrichtung“ eine Betriebsstätte, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Wie oben dargestellt, ist im Berufungsfall davon auszugehen, dass in dieser gemieteten Wohnung keinerlei operative unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wurde und diese daher nicht als Betriebsstätte anzusehen ist. Selbst wenn der Geschäftsführer in dieser Wohnung gelegentlich übernachtet haben oder nicht näher bezeichnete Verwaltungstätigkeiten verrichtet haben sollte und diese als unternehmerische Tätigkeiten eingestuft würden, lägen diesbezüglich lediglich Hilfstätigkeiten vor. Eine Wohnung, in der nur Hilfstätigkeiten ausgeübt werden, ist gemäß Art. 5 Abs. 4 lit. e DBA-Deutschland („*eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit sind*“) keine Betriebsstätte. In Österreich bestand aber auch keine fiktive Betriebsstätte im Sinne der Art. 5 Abs. 5 DBA-Deutschland, weil der Geschäftsführer seine Geschäftsführertätigkeit nicht gewöhnlich hier ausgeübt hat.

Aber selbst dann, wenn die Wohnung in der Str1 als Betriebsstätte zu qualifizieren wäre, würde nach dem DBA-Deutschland kein Besteuerungsanspruch Österreichs auf die Einkünfte der Bw. bestehen. Ein Besteuerungsanspruch besteht gemäß Art. 7 Abs. 1 zweiter Satz DBA-Deutschland nämlich nur insoweit, als Gewinne dieser Betriebsstätte zuzurechnen sind. Das Abkommen geht daher vom Grundsatz aus, dass Unternehmensgewinne im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens besteuert werden. Ausnahmsweise besteht ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates, wenn das Unternehmen im Quellenstaat eine Betriebsstätte unterhält und das Ergebnis der Betriebsstätte zuzurechnen ist. Der Quellenstaat darf somit nur jene Ergebnisse besteuern, die durch das Tätigwerden der Betriebsstätte erzielt wurden und ihr in diesem Sinne zuzurechnen sind. Es besteht daher keine Attraktivkraft der Betriebsstätte, das heißt, es werden nicht schon deshalb alle aus einem Vertragsstaat stammenden Einkünfte aus der Unternehmenstätigkeit in demselben besteuert, nur weil die sie erzielende Person dort auch eine Betriebsstätte unterhält.

Wie bereits mehrfach ausgeführt, wurden in der Wohnung in der Str1 keine wesentlichen Tätigkeiten für das Unternehmen ausgeübt. Es liegen daher auch keine Einkünfte vor, die einer angenommenen Betriebsstätte in der Str1 zugerechnet werden könnten.

---

Somit steht nach dem DBA-Deutschland aus österreichischer Sicht das Besteuerungsrecht über die von der Bw. erzielten Gewinne dem Ansässigkeitsstaat Deutschland zu.

Da die Bw. aufgrund ihres statutarischen Sitzes in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist, ist sie hier, auch wenn Österreich das Besteuerungsrecht über die erzielten Gewinne nicht zusteht, dennoch mindestkörperschaftsteuerpflichtig. Denn die Mindestkörperschaftsteuerpflicht knüpft gemäß § 14 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 nur an die unbeschränkte Steuerpflicht im Inland, nicht aber an das Vorliegen von im Inland steuerpflichtiger Gewinne an.

Für die im Berufungsfall ausschließlich strittige Frage der Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens für das Jahr 2008 bedeutet das, dass die oben festgestellten neu hervorgekommenen Tatsachen in Verbindung mit dem weiteren Ermittlungsergebnissen sehr wohl geeignet waren, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbei zu führen. Denn nach dem bisher Gesagten hätte das Finanzamt allenfalls Mindestkörperschaftsteuer festsetzen dürfen, keinesfalls aber hätten die von der Bw. erklärten Gewinne der Besteuerung zu Grunde gelegt werden dürfen.

Hinweise darauf, dass das Finanzamt die Ermessensübung in gesetzwidriger Weise ausgeübt hätte, waren nicht erkennbar und hat auch Bw. keine diesbezüglichen Einwendungen vorgebracht.

Die Verfügung der Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens 2008 war daher rechtmäßig und die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 13. Februar 2013