

FG Rheinland-Pfalz Urteil v. 15.06.2016 – 1K1685/14

## **Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft kein ständiger Vertreter**

AO § 12; AO § 13; GewStG § 2

**Die Tätigkeit des Geschäftsführers einer luxemburgischen S.A. kann nicht als die eines ständigen Vertreters i.S. des § 13 AO angesehen werden, da der Geschäftsführer das notwendige und zugleich einzige Vertretungsorgan der Gesellschaft ist.**

FG Rheinland-Pfalz Urteil v. 15.06.2016 – 1K1685/14

Streitig ist, ob die Klägerin in den Streitjahren beschränkt körperschaftsteuerpflichtig und gewerbesteuerpflichtig war.

Die Klägerin ist eine luxemburgische Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer S.A. Sie wurde am 5. Dezember 2000 unter dem Firmennamen E Luxemburg AG gegründet. Mit Vertrag vom 24. April 2006 erfolgte eine Umfirmierung in M S.A. Seit 11. Januar 2001 hielt Herr M 99 % der Geschäftsanteile an der Klägerin; seine (damalige) Ehefrau B war zu 1 % beteiligt. Laut Handels- und Gesellschaftsregister Luxemburg war der Sitz der Klägerin zunächst in Rue xxx, A. Seit September 2002 mietete die Klägerin Räume in der Rue yyy, B (Luxemburg) an. Gegenstand des Unternehmens war der Handel mit Dentalgold sowie das Betreiben eines zahntechnischen Labors. Die Geschäfte führte im Streitzeitraum Herr M. Daneben beschäftigte die Klägerin einen Angestellten, Herrn A, und unterhielt Handelsvertreterbeziehungen u.a. zu Herrn C. Zum 2. Oktober 2007 traten die Eheleute M/B ihre Geschäftsanteile zu gleichen Teilen an die Herren A, Ka. und Kr. ab. Seit dem 30. Mai 2008 ist Herr A alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Klägerin. Am 21. Juni 2013 liquidierte er die Firma; am 24. Juni 2013 erfolgte die Löschung im luxemburgischen Handelsregister.

Die (damalige) Ehefrau des Herrn M, Frau B, war Eigentümerin eines im ca. 4 km von B entfernten L, G-Straße (Deutschland) belegenen Wohnhauses.

In dem Zeitraum vom 21. Januar 2008 bis zum 8. März 2013 (mit Unterbrechungen) fand sowohl bei Herrn M als auch bei der Klägerin eine Steuerfahndungsprüfung für die Streitjahre statt (Steuerfahndungsberichte vom 11. März 2013). Die Steuerfahndung und ihr folgend der Beklagte gelangten zu der Auffassung, dass die Klägerin im gesamten Prüfungszeitraum durch Herrn M als Gesellschafter-Geschäftsführer in dessen Wohnhaus in L eine Betriebsstätte

unterhalten habe und zwar in der Form einer festen Geschäftseinrichtung wie auch zugleich in der Form einer Vertreterbetriebsstätte (Tz. 2.3 des Berichtes). Der inländische Betriebsstättenanteil wurde mit 50 % der Gewinne laut luxemburgischer Steuerbilanz angesetzt. Hinzu gerechnet wurden nichtabziehbare Betriebsausgaben i.S.d. § 160 Abgabenordnung - AO -, verdeckte Gewinnausschüttungen und die gezahlte Körperschaftsteuer (vgl. Tz. 2.1 des Berichtes).

Den Feststellungen der Steuerfahndung folgend erließ der Beklagte erstmalig unter dem 6. Mai 2013 Bescheide über Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag für 2001 bis 2007 (Bl. 90 - 110 Einspruchsakte).

Den hiergegen gerichteten Einspruch der Klägerin wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 23. April 2014 als unbegründet zurück (Bl. 83 - 88 Einspruchsakte). Am Wohnsitz des Geschäftsleiters der Klägerin in L bestehe eine inländische Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO. Die Klägerin sei sowohl beschränkt körperschaftsteuerpflichtig als auch gewerbesteuerpflichtig. Zugunsten der Klägerin sei davon ausgegangen worden, dass sich die Geschäftsleitung in Luxemburg am Firmensitz befinde. Am Wohnsitz des Geschäftsleiters M seien folgende Tätigkeiten für die Klägerin ausgeübt worden: Der Kundenstamm der Klägerin für den Scheidguthandel bestehe aus nahezu ausschließlich inländischen Dentallaboren und Zahnärzten. Das Zahngold werde üblicherweise bei diesen Kunden aufgekauft. Herr M habe diese Handelsvertreterstätigkeit für die Klägerin durchgeführt. Er habe im Außendienst die Lieferanten besucht und habe das Scheidgut bei den Scheideanstalten abgeliefert. Das bezogene Dentalgold sei auch an die Adresse in L geliefert worden. Dies werde durch Zeugenaussagen der Nachbarschaft, die die Päckchen entgegen genommen habe, bewiesen. Die Firma W (Scheideanstalt) habe beispielsweise das Scheidgut unter dieser Adresse abholen lassen. Der gesamte Warenverkehr sei über das inländische Konto Nr. 25001819 bei der Sparkasse ... abgewickelt worden. Hierüber seien auch in den Jahren 2004 - 2007 600 Barabhebungen in einem Umfang von 1,3 Mio. EUR durch den Gesellschafter und Geschäftsleiter der Klägerin, Herrn M, erfolgt. Alle telefonisch geschlossenen Geschäftsanbindungen seien durch Mobilfunk und Festnetz in Deutschland erfolgt. An dem Firmensitz in Luxemburg habe sich Herr M als deren Geschäftsleiter und Gesellschafter nur gelegentlich (2-3 mal die Woche für ca. 4 Stunden) aufgehalten, über ein eigenes Büro vor Ort habe er nicht verfügt. Aus all diesen Beweisen ergebe sich eindeutig, dass in L eine inländische Betriebsstätte in Gestalt einer festen Geschäftseinrichtung bestanden habe.

Daneben trafen alle geforderten Kriterien zur Vertreterbetriebsstätte hinsichtlich Art, Umfang und Ausgestaltung der Geschäftsgebaren des Herrn M zu. Herr M habe als Mehrheitsanteilseigner der Klägerin und deren Geschäftsleiter in Deutschland an seinem Wohnsitz im Namen und mit Vollmacht der Klägerin umfangreiche Scheidgutgeschäfte/Geschäfte im Dentalgoldhandel betrieben. Er habe kein wirtschaftliches Risiko getragen, sondern sei wirtschaftlich vom Unternehmen abhängig.

Der Gewinn der Klägerin sei für den inländischen Betriebsteil nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln. Da die Klägerin zu diesen materiell-rechtlichen Feststellungen ihren Einspruch nicht begründet habe, sei die Überprüfung nach Aktenlage erfolgt und habe vorliegend keine Beanstandungen ergeben.

Zur Begründung ihrer Klage trägt die Klägerin im Wesentlichen vor, es liege weder eine Betriebsstätte als eine feste Geschäftseinrichtung noch eine als eine Vertreterbetriebsstätte vor, und zwar sowohl nicht nach der AO als auch insbesondere nicht nach dem DBA Luxemburg. Das Besteuerungsrecht für den Beklagten entfalle daher. Die Ermittlungen der Steuerfahndung seien unzutreffend.

Die tatsächliche tägliche Geschäftsabwicklung sei bei den Artikeln für Zahnärzte (Dentalgold) wie folgt gewesen: Die Zahnärzte bzw. die Dentallabore hätten ihre benötigten Materialien telefonisch bei Herrn M bzw. dessen Angestellten in Luxemburg bestellt. Von dort aus sei die Bestellung dann an die verschiedensten Lieferanten weitergegeben worden. Die Lieferung der Ware sei über die verschiedensten Paketdienste nach L erfolgt, weil bei einer Lieferung nach Luxemburg kein Versicherungsschutz für diese Wertpakete gegeben gewesen sei. Da Herr M täglich seine Bürogeschäfte vom Büro in Luxemburg aus erledigt habe, seien die Pakete von seiner Ehefrau in Empfang genommen worden und von dort aus durch Herrn M, seine Ehefrau oder den Angestellten A nach Luxemburg weiter befördert worden, damit diese Wertgegenstände dort im Tresor sicher haben aufbewahrt werden können. Mit der Nachbarschaft sei vereinbart gewesen, dass diese - falls Frau B nicht zu Hause sei - die Pakete in Empfang nehme. Gelegentlich sei es auch erforderlich gewesen, dass Herr M an wenigen Tagen des Jahres jeweils zu Besprechungen und Preisabstimmungen für einige Stunden die Scheideanstalten aufgesucht habe. Bei der Abwicklung von Altgold sei wie folgt verfahren worden: Sämtliche Altgoldanlieferungen seien aus Kostengründen gegenüber den Scheideanstalten gesammelt und dann zusammengefasst den Scheideanstalten übersandt worden. Die zum Versand im Büro fertiggestellten Pakete seien dann in aller Regel bei Dienstschluss durch Herrn M in L bei der Post aufgegeben worden. Auch dies sei aus versicherungstechnischen Gründen erfolgt. In aller Regel seien dann die Altgoldabrechnungen zwischen der Klägerin und den Zahnärzten/Dentallaboren im Büro in Luxemburg erfolgt. Wie in der Branche üblich, hätten hier in aller Regel Barabrechnungen stattgefunden. Anders sei nur verfahren worden, wenn ein Vertreter involviert gewesen sei, der dann die Abrechnungen in Deutschland selbst mit den Zahnärzten durchgeführt habe. Äußerst selten seien auch die Abrechnungen bei Besuchen durch Herrn M selbst erledigt worden. Ebenfalls sehr selten hätten nicht bekannte Zahnärzte oder Erstkunden a'conto Beträge bei Anlieferung des Altgoldes erhalten. Dies sei überwiegend dann geschehen, wenn Privatleute als Einmalkunden ihre Altgoldbeträge hätten einschmelzen lassen.

Aus der Zeugenaussage des Herrn A bei der Vernehmung durch die Steuerfahndung ergebe sich - anders als die Steuerfahndung und ihr folgend der Beklagte meinten - vielmehr, dass Herr M bereits morgens gegen 9:00 Uhr im Büro

und dann gelegentlich zwei bis drei Stunden im Außendienst gewesen sei. Unter Außendienst könne allerdings auch ein Bankbesuch zu verstehen sein. Bekannte Telefonate über ein deutsches Mobilfunknetz würden zum Anlass genommen, Abwesenheitstage für Tätigkeiten in Deutschland zu behaupten, obwohl dem Beklagten eindeutig bekannt sei, dass der Sitz der Geschäftsleitung der Klägerin weniger als 200 Meter von der Grenze entfernt gelegen habe. Es sei bekannt, dass bis mindestens zehn Kilometer ins Landesinnere von Luxemburg hinein Telefonate über die deutschen Mobilfunknetze geführt werden könnten. Auch hierzu werde auf die Zeugenaussage des Herrn A verwiesen.

Vom Beklagten werde noch nicht einmal hinsichtlich der Gewerbesteuer zwischen Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO und Vertreterbetriebsstätte i.S.d. § 13 AO unterschieden. Eine Vertreterbetriebsstätte unterliege nicht gemäß § 2 Abs. 1 Satz 3 Gewerbesteuergesetz - GewStG - der Gewerbesteuer, da keine inländische Betriebsstätte vorliege.

Es liege keine Betriebsstätte i.S. des Art. 5 Abs. 1, 4 OECD-MA vor. Auch seien die Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA (Vertreterbetriebsstätte) nicht erfüllt. Herr M sei nicht ständiger Vertreter der Klägerin i.S.d. § 13 AO gewesen. Unter Berufung auf finanzgerichtliche Urteile führt die Klägerin insoweit aus, dass ein Organ einer Kapitalgesellschaft nicht deren ständiger Vertreter sein könne. Es fehle am Merkmal der Geschäftsbesorgung bzw. des Handelns für einen Anderen. Darüber hinaus fehle es am Merkmal der Weisungsgebundenheit. Da damit die Voraussetzungen der §§ 1 Abs. 4, 49 Abs. 1 Nr. 2 Einkommensteuergesetz - EStG - i.V.m. § 8 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz - KStG - nicht gegeben seien, fehle es bereits an der inländischen Steuerpflicht.

Abgesehen davon, dass es bereits an der inländischen Steuerpflicht fehle, fehle dem deutschen Fiskus auch nach dem DBA Luxemburg das Besteuerungsrecht. Nach dem DBA Luxemburg werde eine Betriebsstätte gerade dann nicht begründet, wenn sich die Tätigkeit der Person auf den Einkauf von Gütern oder Waren für das Unternehmen beschränke (Art. 2 Abs. 1 Nr. 2 DBA Luxemburg). Die vom Beklagten angenommene Tätigkeit des ehemaligen Geschäftsführers der Klägerin in Deutschland beschränke sich aber gerade auf wenige Fälle des Einkaufs.

Die Klägerin beantragt schriftsätzlich und sinngemäß,

die Bescheide für 2001 bis 2007 über Körperschaftsteuer und über den Gewerbesteuermessbetrag, jeweils vom 6. Mai 2013, sowie die Einspruchsentscheidung vom 23. April 2014 aufzuheben.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Er verweist zunächst auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung vom 23. April 2014 und den Steuerfahndungsbericht vom 11. März 2013 und trägt ergänzend vor, für ihn stehe eindeutig fest, dass eine Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO durch Vorhalten einer festen Geschäftseinrichtung am Wohnort des Geschäftsführers Herrn M in L/Deutschland bestanden habe und von dort aus auch die Tätigkeit für die Klägerin ausgeübt worden sei. Der Einwand, nach dem DBA Luxemburg werde eine Betriebsstätte gerade dann nicht begründet, wenn sich die Tätigkeit der Person auf den Einkauf von Gütern und Waren für das Unternehmen beschränke, gehe insoweit fehl, als es sich bei dem Einkauf um die Haupttätigkeit im Dental- und Altgoldhandel handele und dieser nicht nur als eine reine Nebentätigkeit ausgeübt werde. Haupttätigkeit sei in dem Gewerbe der Aufkauf von Zahn-Dental-Altgold vor Ort bei den Kunden.

Hinsichtlich der Vertreterbetriebsstätte i.S.d. § 13 AO halte er, der Beklagte, an seiner Rechtsauffassung fest. Die von der Klägerin zitierten Urteile führten zwar aus, dass ein Organ einer Kapitalgesellschaft nicht deren ständiger Vertreter sein könne. Eine höchstrichterliche Entscheidung sei aber bislang nicht getroffen worden. Nach dem Kommentar Hübschmann/Hepp/Spitaler zur AO könne auch ein Organ ständiger Vertreter einer Gesellschaft sein.

Im Rechtsstreit des Herrn M gegen den Beklagten wegen Einkommensteuer 2001 – 2009 (Az.: 1K 1728/14) hat der Senat nach Durchführung einer Beweisaufnahme durch Zeugenvernehmungen mit rechtskräftigem Urteil vom 4. November 2015 u.a. festgestellt, dass Herr M in den Streitjahren in Deutschland (L) ebenso wie in Luxemburg (B) einen Wohnsitz innehatte und dass sich sein Lebensmittelpunkt in Luxemburg befand. Weiter hat der Senat eine (nahezu) tägliche und mehrstündige Tätigkeit des Herrn M in dem eingerichteten Büro der Klägerin in der Rue yyy in B festgestellt. Daneben hat der Senat die Feststellung getroffen, dass Herr M für die Klägerin in Deutschland überwiegend im Außendienst tätig war. Wegen der Einzelheiten sowie des Ergebnisses der Beweisaufnahme, insbesondere der Zeugenaussagen, wird auf die Entscheidung vom 4. November 2015 sowie die Sitzungsniederschrift vom gleichen Tage Bezug genommen.

Mit Schriftsatz vom 23. Februar 2016 führt der Beklagte aus, dass er daran festhalte, dass in den Streitjahren eine Vertreterbetriebsstätte in Deutschland durch den ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführer M bis einschließlich 2007 eingerichtet gewesen sei.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die von den Beteiligten eingereichten Schriftsätze verwiesen (§ 105 Abs. 3 Satz 2 Finanzgerichtsordnung - FGO -).

Die Verfahrensakten zu 1K 1728/14 wurden beigezogen.

Die Klage, über die der Senat mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung entschieden hat (§ 90 Abs. 2 FGO), ist begründet. Die Bescheide sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Klägerin unterhielt im Inland weder eine Betriebsstätte noch war für sie

ein ständiger Vertreter bestellt, so dass sie deshalb nicht beschränkt körperschaftsteuerpflichtig war (1.). Mangels einer im Inland unterhaltenen Betriebsstätte war sie auch nicht gewerbsteuerpflichtig (2.).

1. Eine ausländische Körperschaft, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland hat, unterliegt gemäß § 2 Nr. 1 KStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG mit ihren inländischen Einkünften aus Gewerbebetrieb der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht, wenn sie im Inland eine Betriebsstätte unterhält oder für sie ein ständiger Vertreter bestellt ist.

- Sowohl der Sitz als auch die Geschäftsleitung der Klägerin befanden sich in den Streitjahren in Luxemburg. Dies ist zwischen den Beteiligten unstrittig und wird zudem durch das Ergebnis der vom Senat am 4. November 2015 in der Sache 1K 1728/14 durchgeführten Beweisaufnahme bestätigt. Insoweit wird auf die Feststellungen in dem rechtskräftigem Urteil vom 4. November 2015 sowie das Sitzungsprotokoll verwiesen. Mithin ist die Klägerin aus der Sicht des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen i.d.F. vom 23. August 1958 (nachfolgend: DBA Luxemburg 1958) in Luxemburg ansässig (Art. 3 Abs. 5). Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung bestimmt Art. 5 Abs. 1 DBA Luxemburg 1958, dass, wenn eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten (hier Luxemburg) als Unternehmer Einkünfte aus einem gewerblichen Unternehmen bezieht, dessen Tätigkeit sich auf das Gebiet des anderen Staates erstreckt, der andere Staat das Besteuerungsrecht für die Einkünfte nur insoweit hat, als sie auf eine dort befindliche Betriebsstätte des Unternehmens entfallen.
- Die Frage, ob im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird, beantwortet sich im Rahmen des § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG allein nach § 12 AO. Der abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff (hier Art. 2 Abs. 1 Nr. 2 DBA Luxemburg 1958) wird steuerrechtlich erst relevant, wenn die inländische Steuerpflicht dem Grunde nach zu bejahen ist. Erst dann stellt sich die Problematik einer möglichen Doppelbesteuerung (vgl. hierzu u.a. BFH Beschluss vom 17. Dezember 1998 I B 101/98, BFH/NV 1999, 753 m.w.N.).

Nach § 12 Satz 1 AO ist unter Betriebsstätte jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage zu verstehen, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. „Geschäftseinrichtung“ im Sinne dieser Bestimmung können u.a. ein Gebäude oder einzelne Räume innerhalb eines Gebäudes sein. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist Voraussetzung für das Vorliegen einer Betriebsstätte, dass der Unternehmer eine gewisse, nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht über die betreffende Einrichtung besitzt. Dafür ist grundsätzlich erforderlich, dass er eine Rechtsposition innehat, die ohne seine Mitwirkung nicht ohne weiteres beseitigt oder verändert werden kann (u.a. BFH Urteile vom 29. April 1987 I R 118/83, BFHE 149, 508, BStBl II 1988, 168 und vom 14. Juli 2004 I R 106/03 BFH/NV 2005, 154 m.w.N.).

Diese Rechtsposition muss weder ausdrücklich vereinbart noch auf einen bestimmten Raum oder Arbeitsplatz bezogen sein; es genügt vielmehr, wenn aus tatsächlichen Gründen anzunehmen ist, dass dem Unternehmer irgendein für seine Tätigkeit geeigneter Raum zur ständigen Nutzung zur Verfügung gestellt wird (BFH Urteil vom 14. Juli 2004 I R 106/03 a.a.O.). Dafür reicht eine vertragliche Nutzungsüberlassung aus, und zwar auch, wenn sie sich nur auf eine Mitbenutzung der Einrichtung erstreckt. Eine rein tatsächliche Nutzungsmöglichkeit reicht jedoch nicht aus (vgl. Buciek in Berrmann/Gosch, AO, § 12 Rz. 12).

Dass die Klägerin in dem vom Gesellschafter-Geschäftsführer M zeitweise bewohnten Haus in L eine Betriebsstätte unterhielt, ließ sich weder nach Aktenlage noch unter Berücksichtigung der in dem Verfahren 1K 1728/14 getroffenen Feststellungen feststellen. Hiervon scheint auch der Beklagte nicht mehr auszugehen (vgl. Schriftsatz vom 23. Februar 2016). Es fehlt bereits am Vorliegen einer gewissen, nicht nur vorübergehenden Verfügungsmacht. Zwischen der Klägerin und der Eigentümerin des Hauses, Frau B, bestand weder eine schriftliche noch eine mündliche Vereinbarung über die Nutzung von Räumen. Gegen ein Nutzungsrecht der Klägerin als Arbeitgeberin an den Wohnräumen des Herrn M als Arbeitnehmer sprechen zudem die angespannten Lebens- und Wohnverhältnisse der Eheleute M/B. So hatte Herr M neben diesem Wohnsitz einen Wohnsitz in der Rue yyy in B, wo sich auch sein Lebensmittelpunkt befand. Nach den glaubhaften Angaben der Eheleute blieb Herr M zum Teil wochen- oder sogar monatelang dem inländischen Wohnsitz fern. Zudem war er nicht im gesamten Streitzeitraum im Besitz eines Hausschlüssels.

Darüber hinaus sprechen folgende Gründe gegen das Vorliegen einer Betriebsstätte in L: Es ergaben sich keinerlei Anhaltspunkte für das Durchführen von An- und Verkaufsverhandlungen oder Geschäftsführertätigkeiten in L. Vielmehr fanden diese nach den Feststellungen des Senats im rechtskräftigen Urteil vom 4. November 2015 (1K 1728/14) in dem Büro der Klägerin in B statt. Dort nutzte Herr M einen mit einem PC ausgestatteten Schreibtisch. Daneben befanden sich dort eine Waage und ein Tresor. Kundengespräche fanden ebenfalls dort oder unmittelbar vor Ort bei Kunden statt. Zudem waren neben Herrn M weitere Personen im Büro in B für die Klägerin tätig (der Angestellte Herr A sowie der Handelsvertreter Herr C). Frau B sagte in ihrer Vernehmung am 14. November 2015 glaubhaft aus, ihr Mann habe in dem Gebäude in L keine Arbeiten für seine Firmen ausgeübt. Diese Aussage wird bestätigt durch die glaubhaften Angaben des Zeugen A in seiner Vernehmung durch den Senat. So gab er an, dass sich Geschäftsunterlagen der Klägerin leitzordnerweise in dem Büro in B befunden hätten. Weiter gab der Zeuge aufrichtig an, sich nicht daran erinnern zu können, dass es einmal vorgekommen sei, dass er einen Ordner gebraucht habe und dieser nicht im Regal gewesen sei. Dies lässt darauf schließen, dass Herr M keine geschäftlichen Unterlagen in dem

Wohnhaus in L bearbeitete oder dort aufbewahrte. Zwar kann auch eine Büroecke mit Schreibtisch als Betriebsstätte in Betracht kommen (vgl. BFH Urteil vom 15. Juli 1986 VIII R 134/83, BStBl II 1986, 744). Jedoch ist es dem Beklagten nicht gelungen nachzuweisen, dass der in dem Wohnhaus in L befindliche Schreibtisch überhaupt für Geschäftsvorfälle der Klägerin genutzt wurde. Insoweit ist auch die Aussage der Zeugin B nicht unerheblich, wonach es in L kein Büro gegeben habe, sondern nur ein „Brett“, auf dem sich ihr Laptop befunden habe. Herr M gab insoweit an, dass sich auf dem Schreibtisch bzw. der Schreibtischplatte Reiseunterlagen die Afrika-Expeditionen betreffend befunden hätten. Unter dem Schreibtisch seien Postkisten gewesen, die zu Werkzeugkisten umfunktioniert worden seien. Weder der Fund von zwei Päckchen mit Scheidgut, welche eine Firma D S.a.r.l. und nicht die Klägerin betrafen, noch das bei der erst am 27. Februar 2008 - und damit außerhalb des Streitzeitraums - durchgeführten Durchsuchung vom Schreibtisch gefertigte Lichtbild (Bl. 272 BMO I.2) belegen eine im Inland befindliche Betriebsstätte der Klägerin. Die Aussage der Zeugin G im Verfahren 1K 1728/14, die als Steuerfahnderin bei der Durchsuchung anwesend war, vermochte auch nicht zu einer weiteren Klärung beizutragen.

Zudem lassen sich ausnahmsweise in dem hier zu entscheidenden Einzelfall wegen der räumlichen Nähe zwischen dem Wohnsitz des Herrn M in L und dem Bürostandort in Rue yyy, B (Luftlinie nur ca. 600 m) aus dessen Mobilfunkverbindungsdaten keine Rückschlüsse auf seinen Aufenthalt ziehen. Dass sich der Bürostandort im deutschen Netzgebiet befindet, ergibt sich aus der Karte auf Bl. 53 der Akte 1K 1728/14. Dies deckt sich auch mit den Angaben des Zeugen A, wonach sie (Anm.: er und Herr M) durchgängig in B deutsches Mobilfunknetz gehabt hätten. Herr M, so der Zeuge weiter, habe die Telefonate fast ausschließlich mit Handy geführt, eben über deutsches Mobilfunknetz. Es habe sogar von dem Festnetztelefon im Büro in B eine Rufumleitung auf das Handy des Herrn M gegeben.

Vor dem Hintergrund, dass Herr M einer (nahezu) täglichen und mehrstündigen Tätigkeit in dem Büro der Klägerin in der Rue yyy in B nachgegangen ist, vermögen die weiteren, vom Beklagten angeführten Gründe, die für das Vorliegen einer Betriebsstätte in dem Wohnhaus in L sprechen sollen, auch nicht zu überzeugen. Zwar war Herr M nach den Feststellungen des Senats, wenn er sich nicht im Büro in B aufhielt, überwiegend im Außendienst tätig und hatte fast ausschließlich Kontakt zu deutschen Geschäftspartnern, die er auch regelmäßig in Deutschland aufsuchte. Hinzu kommt, dass er im Zeitraum 2003 bis 2008 125-mal die Ware persönlich nach P (Deutschland, Fa. W) verbrachte (2003: 16-mal, 2004: 11-mal, 2005: 23-mal, 2006: 35-mal, 2007: 31-mal und 2008: 9-mal). Jedoch vermögen diese Tätigkeiten - ebenso wenig wie die Abwicklung von Geschäftsvorfällen über ein inländisches Konto - nicht die erforderliche „Festigkeit“ der Geschäftseinrichtung zu begründen. Es fehlt neben einer hinreichend konkreten Beziehung zu einer bestimmten Örtlichkeit (dabei kann

es sich hinsichtlich der *Außendiensttätigkeit* nicht um das Wohnhaus in L handeln) an dem erforderlichen zeitlichen Dauerelement. Eine nur kurzfristige Tätigkeit an einem bestimmten Ort begründet auch dann keine Betriebsstätte, wenn sie sich jährlich wiederholt (vgl. BFH Urteil vom 3. August 2005 I R 87/04, BFHE 211, 123, BStBl II 2006, 220 m.w.N.). Zum einen hat der Beklagte nicht nachzuweisen vermocht, dass Herr M ein und dieselbe Stelle über *längere* Zeit immer wieder aufgesucht und zu geschäftlichen Aktivitäten genutzt hat. Die Steuerfahndung vermutet lediglich ein „hauptsächliches Zeitinvestment“ im Inland ohne näher zu konkretisieren, wo genau dieses stattgefunden haben soll. Die Aussagen von Kunden betreffen zum Teil nicht den gesamten Streitzeitraum oder sind zu vage, um Rückschlüsse auf die Dauer der Kundenbesuche zu erlauben. Mangels des Nachweises einer *dauerhaften* Verknüpfung mit dem Unternehmen der Klägerin können keine der von Herrn M im Rahmen der Außendiensttätigkeit aufgesuchten „Einsatzorte“ als eine Betriebsstätte der Klägerin angesehen werden. Zum anderen besaß die Klägerin keinerlei eigene Verfügungsmacht über die Geschäftsräume ihrer Kunden (vgl. hierzu Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 4. Juli 1991 VI 480/89, RIW 1991, 1055).

Schließlich kann allein aus dem Umstand, dass das Scheidgut (zum Teil) in dem Wohnhaus in L abgeholt bzw. dorthin geliefert wurde, nicht geschlossen werden, dass es sich bei diesem um eine Betriebsstätte i.S.v. § 12 Satz 2 Nr. 5 AO (Warenlager) handelte. Denn es fehlt - wie bereits ausgeführt - an der erforderlichen Verfügungsmacht an zumindest einem in dem Wohnhaus befindlichen Raum. Außerdem fungierte nach dem Ermittlungsergebnis der Steuerfahndung das Wohnhaus nicht im gesamten Streitzeitraum als ausschließliche Lieferadresse (vgl. Tz. 2.3.2.1 des Steufa-Berichts (S. 19 f.): erst seit Mitte 2003; daneben aber auch Versand aus Luxemburg). Im Gegensatz zu dem Büro in B verfügte dieses auch nicht über einen Tresor. Im Übrigen erläuterte der Zeuge A bei seiner Vernehmung am 4. November 2015 zu den in der Regel von Deutschland aus erfolgten Warenausgängen nachvollziehbar, dass eine Aufgabe von Scheidgut zur Post in Luxemburg kostengünstiger und der Versand möglicherweise zu lang gewesen wäre. Deshalb seien die fertiggestellten Päckchen entweder von ihm oder Herrn M mitgenommen und bei der deutschen Post eingeliefert worden. Zu den Wareneingängen erklärte der Zeuge glaubhaft, dass Lieferungen aus Deutschland im Regelfall im Büro in B abgeliefert und nur in einigen Fällen in L bei Herrn M oder dessen Nachbarn abgegeben worden seien. Diese Angaben werden bestätigt durch die Aussage der Zeugin B, wonach sie gelegentlich Päckchen, die für die Klägerin in L abgegeben worden seien, nach B gebracht habe, wenn ihr Mann sich länger nicht in L aufgehalten habe. Schließlich ist auch die Erklärung des Herrn M, die dieser in der mündlichen Verhandlung am 4. November 2015 gab, nachvollziehbar, wonach er im Falle einer Übernachtung in L das Scheidgut nicht in seinem Fahrzeug habe lassen wollen und dieses deshalb dann ins Haus gebracht habe.

Selbst wenn die Benutzung des Hauses in L zur An- und Ablieferung bzw. Lagerung des Scheidguts ausreichend sein sollte, um eine inländische Betriebsstätte zu begründen (wovon der Senat aber nicht ausgeht), würde Deutschland kein Besteuerungsrecht zukommen. Denn nach Art. 2 Abs. 1 Nr. 2 b)aa) DBA Luxemburg 1958 gilt die Benutzung von Einrichtungen ausschließlich zur Lagerung oder Auslieferung von Waren (inkl. der damit verbundenen Tätigkeiten wie Versendung) nicht als Betriebsstätte (vgl. hierzu Wassermeyer in Wassermeyer, DBA Bd. I, Art. 5 OECD-MA Rz. 158 f.).

- Der Gesellschafter-Geschäftsführer M war in den Streitjahren nicht als ständiger Vertreter für die Klägerin bestellt. Nach § 13 Satz 1 AO ist ständiger Vertreter eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt. § 13 Satz 2 AO bestimmt hierzu ergänzend, dass ständiger Vertreter insbesondere eine Person ist, die für ein Unternehmen nachhaltig Verträge abschließt oder vermittelt oder Aufträge einholt oder einen Bestand von Gütern oder Waren unterhält und davon Auslieferungen vornimmt. Nicht jeder Vertreter, der für das Unternehmen tätig wird, ist bereits „ständiger“ Vertreter. Erforderlich ist eine „ständige“ Einrichtung im Inland, welche eine rechtliche Parallele zur Betriebsstätte rechtfertigen würde (vgl. BFH Urteil vom 18. Dezember 1990 X R 82/89, BStBl II 1991, 395 m.w.N.; Gersch in Klein, AO, § 13 Rz. 3). Eine „feste Einrichtung“ i.S.d. § 12 AO ist hingegen nicht erforderlich.

Nach den Feststellungen des Senats in dem rechtskräftigen Urteil vom 4. November 2015 (1K 1728/14) ging Herr M seiner Tätigkeit für die Klägerin (nahezu) täglich und mehrstündig in dem voll eingerichteten Büro in B nach. Nach den glaubhaften Angaben der Zeugen A und C war Herr M mit wenigen Ausnahmen täglich morgens schon im Büro anwesend gewesen und war von dort aus für mehrere Stunden auswärts tätig geworden. Jede zweite Woche fand in dem Büro ein Jour fixe statt, bei dem die drei Herren anwesend waren. Aber trotz des (erheblichen) Umfangs seiner Tätigkeiten an dem Sitz und Ort der Geschäftsleitung der Klägerin in B wurde Herr M auch regelmäßig im Inland tätig (Außendienstbesuche, Aufsuchen von in Deutschland ansässigen Scheidguthändlern) und schloss mit Kunden sowie Geschäftspartnern Verträge ab (An- und Verkauf von Dental-/Altgold). Daher hielt der Senat in dem Verfahren 1K 1728/14 eine Aufteilung der Einkünfte des Herrn M aus dessen nichtselbständiger Arbeit für die Klägerin in den Streitjahren mit 50 % inländischem Anteil für angemessen (vgl. rechtskräftiges Urteil des Senats vom 4. November 2015). Hinzu kommt, dass Herr M wegen seines Wohnsitzes im Inland im Streitzeitraum unbeschränkt steuerpflichtig war. Die Vielzahl von Inlandsaufenthalten in geringen zeitlichen Abständen, auch wenn diese ggf. nur kurzfristig gewesen sein mögen, lässt auf eine nachhaltige Präsenz des Herrn M im Inland im gesamten Streitzeitraum schließen. Daher ist an der Ständigkeit im Sinne des § 13 AO an sich nicht zu zweifeln.

Dennoch greift § 13 AO hier nicht. Nach Ansicht des Senats unterfällt Herr M als Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft nicht dem Regelungsbereich der Vorschrift. Der Begriff der Vertretung setzt voraus, dass der Vertretene an Stelle des Unternehmers Handlungen vornimmt, die in dessen Betrieb anfallen. Nach dem insoweit maßgeblichen Wortlaut kann der Unternehmer selbst weder „Vertreter“ sein, der den Sachweisungen seines Unternehmens unterliegt, noch kann er sich selbst als solchen „bestellen“ (vgl. BFH Urteil vom 18. Dezember 1990 X R 82/89, BStBl II 1991, 395 m.w.N.). Ob das Organ einer juristischen Person Vertreter im Sinne des § 13 AO sein kann, ist umstritten (bejahend: Finanzgericht München, Beschlüsse vom 10.

September 1997 7 V 3061/97, EFG 1998, 519 und vom 28. Mai 1998 7 V 1/98, EFG 1998, 1491; Finanzgericht Münster, Urteil vom 24. Mai 2004 9 K 5177/99 K, EFG 2004, 1498 (zu Art. 5 Abs. 5 DBA Portugal); Sächsisches Finanzgericht, Urteil vom 26. Februar 2009 8 K 428/06, juris (im Fall einer aus mehreren Personen bestehenden Geschäftsleitung mit Prokura); Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 13 Rz. 5a; Buciek in Beermann/Gosch, AO, § 13 Rz. 7.1; verneinend: Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 4. Juli 1991 VII 480/99, RIW 1991, 1055; Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteile vom 17. September 1997 4 K 2438/95, EFG 1998, 576 und vom 16. März 2005 1 K 2073/02, juris; Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 16. Januar 2002 15 K 8624/99 K, FG 2003, 1125; Gersch in Klein, AO, § 13 Rz. 2). Der BFH hat sich zu dieser Frage, soweit ersichtlich, noch nicht geäußert (offen gelassen in den Urteilen vom 16. Dezember 1998 I R 138/97, BFHE 188, 251, BStBl II 1999, 437 und vom 3. August 2005 I R 87/04, BFHE 211, 123, BStBl II 2006, 220). Nach Ansicht des erkennenden Senats schließen sich die Geschäftsführertätigkeit und die Vertretertätigkeit gegenseitig aus. Der Geschäftsführer ist das notwendige und zugleich einzige Vertretungsorgan der Gesellschaft; nur durch ihn ist die Gesellschaft handlungsfähig und kann im Rechtsverkehr auftreten. Deshalb hat der Geschäftsführer organschaftliche und nicht bloß rechtsgeschäftliche Vertretungsmacht. Das Handeln des Geschäftsführers ist kein Handeln für die Gesellschaft, sondern es wird dem Handeln der juristischen Person gleichgestellt, es wird rechtlich als deren Handeln gewertet (vgl. Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 16. März 2005 1 K 2073/02 a.a.O.). Deshalb kann die Tätigkeit des Geschäftsführers der Klägerin nicht als die eines ständigen Vertreters i.S. des § 13 AO angesehen werden.

Dass eine andere Person als ständiger Vertreter i.S. des § 13 AO für die Klägerin bestellt wurde, wird weder vom Beklagten behauptet noch bestehen hierfür Anhaltspunkte.

Da die Klägerin im Inland weder eine Betriebsstätte i.S. des § 12 AO unterhielt noch für sie ein ständiger Vertreter i.S. des § 13 AO bestellt war, war sie in den Streitjahren nicht beschränkt körperschaftsteuerpflichtig.

2. Die Klägerin war auch nicht gewerbesteuerpflichtig. Gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird, der Gewerbesteuer. Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen (Satz 2). Im Inland betrieben wird ein Gewerbebetrieb, soweit für ihn im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird. Dabei ist der Betriebsstättenbegriff des § 12 AO maßgeblich (vgl. BFH Urteil vom 3. Februar 1993 I R 80-81/91, BFHE 170/263, BStBl II 1993, 462). Hieran fehlt es aus den unter 1.b) genannten Gründen.

Ob der Geschäftsführer der Klägerin ständiger Vertreter i.S. des § 13 AO war, kann an dieser Stelle (Prüfung einer Gewerbesteuerpflicht) unentschieden bleiben. Denn im deutschen innerstaatlichen Recht begründet ein ständiger Vertreter keine inländische Betriebsstätte (vgl. hierzu BFH Urteil vom 30. Juni 2005 III R 47/03, BFHE 210, 538, BStBl II 2006, 78 mit Nachweisen aus der Kommentarliteratur; so auch Finanzgericht München, Beschluss vom 28. Mai 1998 7 V 1/98 a.a.O., so wohl auch BFH in den Urteilen vom 3. Februar 1993 I R 80-81/91 a.a.O. und vom 14. Juli 2004 I R 106/03 a.a.O.). Maßgebend für die Annahme einer Betriebsstätte sind allein die Tatbestandsmerkmale des § 12 AO. Der Begriff des ständigen Vertreters ist nur von Bedeutung für inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Steuerpflicht (§ 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG, vgl. hier unter 1) und für ausländische Einkünfte (§ 34d Nr. 2a EStG). Insoweit kommt dem ständigen Vertreter eine vergleichbare Wirkung wie einer Betriebsstätte zu. Die BFH-Entscheidungen, die sich damit auseinandersetzen, inwieweit ein ständiger Vertreter eine Betriebsstätte des Unternehmers unterhält, sind überholt, da sie zu § 16 Abs. 2 Nr. 2 des Steueranpassungsgesetzes ergangen sind. Danach war die Betriebsstätte - anders als in § 12 AO - definiert als Geschäftseinrichtung, die dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des Gewerbes dient (vgl. BFH Urteil vom 30. Juni 2005 III R 47/03 a.a.O.).

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V. mit §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung - ZPO -.

4. Die Revision war wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Der BFH erhält durch die Revisionszulassung Gelegenheit zur Klärung der höchstrichterlich bisher nicht entschiedenen Rechtsfrage, ob ein Organ einer Kapitalgesellschaft ständiger Vertreter i.S. des § 13 AO sein kann.